



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 19515.720619/2016-38
Recurso nº Embargos
Acórdão nº **1401-004.083 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de dezembro de 2019
Embargante INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SAO PAULO - IESP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011, 2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

A decisão Embargada foi absolutamente clara, e sequer precisaria enfrentar a 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 preceder à sua desvinculação do PROUNI por meio de ato expedido pelo Ministério da Educação (MEC), tal argumento é prejudicial aos demais.

Não há como se acolher a tese da Embargante de que os argumentos são autônomos e poderiam ser acatados conjuntamente. Não há o que se falar em correção da base de cálculo se a Embargante sequer poderia ter sido exigida do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano,

Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Nelso Kichel.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte contra o Acórdão de nº 1401-002.723, que incorreu em contradição, ao julgar o Recurso Voluntário interposto, pois considerou o contribuinte que “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”.

Por sua vez, o Recurso de Ofício e Recurso Voluntário foram interpostos em face de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), que, por meio do Acórdão 04-43.094, de 29 de maio de 2017, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa.

O presente processo, referente ao período compreendido entre os anos-calendário 2011 e 2012, trata de:

1. Lançamento de Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, em valores respectivos de R\$ 6.329.511,07 e R\$ 29.213.130,02, já incluídos os juros de mora, calculados com emprego da taxa Selic, além de multa de ofício, à razão de 150%, conforme autos de infração de fls. 15.487 a 15.502 e 15.503 a 15.518.

2. Lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - Retenção na Fonte - IRRF, no valor de R\$ 84.246.146,86, já incluídos os juros de mora, calculados com emprego da taxa Selic, além de multa de ofício, à razão de 150%, conforme autos de infração de fls. 15.519 a 15.529.

3. Termo de Arrolamento de Bens e Direitos;

4. Responsabilização Tributária. Tendo em vista terem sido apresentadas impugnações tratando especificamente sobre a responsabilidade tributária solidária, entendi mais compreensível o tratamento do assunto em tópico próprio.

1. Do lançamento de PIS, COFINS e IRRF:

Em consequência da suspensão da imunidade e isenção tributárias da entidade, tratadas através do Processo 19515.720367/2016-47, cuja cópia do julgado consta das fls. 18.353 a 18.457, foram também lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, tratados aqui.

A DRJ, por meio do Acórdão 04-43.094, de 29 de maio de 2017, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa, conforme a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

Nulidade. Pressupostos.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Sobrestamento. Princípio da Autonomia Processual.

O processo administrativo fiscal é regido por princípios próprios, como o da oficialidade, que obriga a administração a impulsioná-lo até sua decisão final. A autoridade administrativa não tem poderes para sobrestar o julgamento de litígio regularmente instaurado.

Arbitramento da Receita por Indícios de Omissão

É facultado à autoridade tributária apurar a receita omitida, quando constatar qualquer artifício utilizado pelo contribuinte visando a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento.

Arrolamento de Bens.

A apreciação do procedimento de arrolamento de bens efetivado pela autoridade lançadora não se insere no âmbito de competência das Delegacias de Julgamento.

Instituição de Ensino Superior Sem Fins Lucrativos Beneficente. Adesão ao PROUNI. Isenção.

Demonstrado pela fiscalização o descumprimento dos requisitos da IN SRF 456 de 05/10/2004, correta a suspensão do gozo do benefício fiscal. Além disso, as instituições privadas de ensino superior sem fins lucrativos e beneficentes, não têm direito à isenção do art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005. A sua adesão ao programa possibilita apenas a adoção das regras contidas na Lei, para seleção dos estudantes beneficiados com bolsas integrais e bolsas parciais, em especial as regras previstas no art. 3º e no inciso II do caput e §§ 1º e 2º do art. 7o. De sorte que, em relação a elas, desnecessária é a suspensão da isenção.

Multa de Ofício Qualificada.

Comprovada a prática de atos visando ocultar do Fisco o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, aplica-se a multa de ofício no percentual de 150%.

Juros moratórios incidentes sobre a multa de ofício. Taxa selic.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual deve incidir juros à taxa Selic.

Sujeição Passiva Solidária.

Havendo interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, correto o arrolamento desses interessados como sujeitos passivos solidários.

PIS. Similitude dos Motivos de Autuação e de Razões de Impugnação.

Aplicam-se à contribuição ao PIS - Programa de Integração Social as mesmas razões de decidir relativas à COFINS, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

Ementa:**Omissão de Receitas. Tributação na Fonte**

Para fatos geradores a partir de 1996, não mais se aplica a tributação na fonte por lucros automaticamente distribuídos, decorrentes de omissão de receitas, tendo em vista a revogação do art. 44 da Lei nº 8.541 de 1992, pelo art. 36, IV da Lei nº 9.249 de 1995.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

Cientificada eletronicamente da decisão da DRJ na data de 07/06/2017 (e-fl. 18.541), e não satisfeita com a decisão da delegacia de piso, apresentou recurso voluntário em 04/07/2017 (e-fls. 18.548 a 18.624), conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fl. 18.547, repetindo basicamente os argumentos apresentados na impugnação.

Às fls. 19090 dos autos – Acórdão de nº 1401002.723 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, que deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo Contribuinte. O Acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

SUPERAÇÃO DAS MATÉRIAS EM RAZÃO DA APLICAÇÃO DO § 3º DO ART. 59 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Ano-calendário: 2011, 2012

ISENÇÃO DO PROUNI. SUSPENSÃO DECORRENTE DE ATO DECLARATÓRIO EMITIDO PELO MEC. IMPRESCINDIBILIDADE.

A suspensão da isenção de uma instituição de ensino do PROUNI, por Ato Declaratório de Exclusão emitido pela RFB, somente pode se dar após a desvinculação da referida instituição, por parte do Ministério da Educação, do próprio PROUNI.

PIS. REFLEXO.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao PIS o quanto decidido para a COFINS.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em superar as arguições de nulidade para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Às fls. 19163 dos autos – RECURSO ESPECIAL interposto pela Fazenda Nacional e às fls. 19180 dos autos - Exame de Admissibilidade de Recurso Especial - ADMITINDO, EM PARTE, o Recurso Especial interposto, no que se refere à matéria: (1) “*suspensão da isenção de instituição de ensino do PROUNI*”.

Às fls. 19185 dos autos – Petição da PFN – Ciência do despacho de exame de admissibilidade S/Nº– 4ª Câmara.

Às fls. 19208 dos autos – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO opostos pelo Contribuinte, alegando em síntese:

- a) Aduz que “o 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”.
- b) Afirma que “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. 19153 a 19155), 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. 19155 a 19161), o i. Relator afirma textualmente que cada um desses fundamentos é suficiente o bastante para cancelar os lançamentos tributários”.
- c) (...) “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 “*obter 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”.
- d) 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; (h) raciocínio lógico-jurídico da decisão; e (iii) juízo decisório".

- e) Requereu o acolhimento dos presentes embargos para sanar as contradições apontadas, para que "seja esclarecido que as exigências fiscais em foco foram exoneradas pelos dois fundamentos desenvolvidos no voto do i. Relator, a saber: (i) erro na determinação da matéria tributável/fundamentação legal do lançamento; e (ii) necessidade de prévio ato do MEC desvinculando o Embargante do F'ROUNI".

Às fls. 19223 dos autos – CONTRARRAZÕES AO RECURSO ESPECIAL.

Às fls. 19283 – DESPACHO s/nº – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - EXAME DE ADMISSIBILIDADE DE EMBARGOS DECLARATÓRIOS – Admitindo os presentes embargos declaratórios opostos pelo sujeito passivo, submetendo-os à apreciação da Turma, com as seguintes conclusões:

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, 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.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Como relatado, os Embargos do Contribuinte foram admitidos por entender que a decisão recorrida, embora tenha tratado de um dos argumentos de maneira subsidiária, deveria tê-lo enfrentado como razão autônoma de decidir.

Para compreender exatamente a delimitação da lide, passo a transcrever trecho do voto embargado:

MÉRITO

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

- 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 meticuloso 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.

Após afastar as alegações preliminares, o então relator no início das razões de mérito, já deixava claro 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. E isto ficou bem claro ao longo de todo o seu voto.

Entretanto, como também deixou extremamente claro, mesmo sendo questão que não precisaria ser enfrentada caso o primeiro argumento de mérito fosse (como foi) acolhido, o então Relator em respeito ao trabalho 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 frouxo 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 Lei 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=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.¹

No caso concreto, a fiscalização estabeleceu corretamente os critérios material, temporal e espacial, que tratam da proposição antecedente na regra-matriz de incidência; outrossim, 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 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,

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

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 n.º 456/2004 -, mormente em seu artigo 5º, entendo que há um vício que inquina 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 n.º 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 nela 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 nela 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 nela 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 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).

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 nascedouro (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 2ª Turma / 3ª 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.

A meu ver a decisão Embargada foi absolutamente clara, e sequer precisaria enfrentar a 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 preceder à sua desvinculação do PROUNI por meio de ato expedido pelo Ministério da Educação (MEC), tal argumento é prejudicial aos demais.

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

É fácil compreender a lógica e intenção da Embargante, entretanto acaba buscando garantir o seu êxito através do meio recursal inadequado, mesmo diante de uma decisão absolutamente clara e coerente.

Assim é que, diante de tudo o quanto exposto, e entendendo inexistir qualquer contradição ou omissão a ser sanada, oriento meu voto no sentido de Não Conhecer dos presentes Embargos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva