



Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
SCS Quadra 07 Bloco "A" Sala 526 - Ed. Torre do Pátio Brasil Shopping
70.307-901 - Brasília/DF
Tel.: (61) 3322-3252 Fax: (61) 3224-4933
E-mail: abmes@abmes.org.br Home Page: <http://www.abmes.org.br>

PARECER CSA/DF nº 37 de 19 de novembro de 2013.

EMENTA: IN RFB Nº 1394/2013, REGULAMENTAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DA ISENÇÃO DO PROUNI, ARTIGO 8º DA LEI Nº 11.096/05, COM REDAÇÃO DADA PELO ARTIGO 26 DA LEI Nº 12.431/11. ALCANCE E LIMITAÇÕES.

Prezados Senhores,

Trata-se de manifestação da Covac Advogados Associados, que presta consultoria jurídica para a Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior (ABMES), sobre o alcance da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil Nº 1394, de 12/09/2013, que estabeleceu a forma de cálculo da isenção do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS do artigo 8º da Lei nº 11.096/05, depois da sua nova redação estabelecida pela Lei nº 12.431/11, destinada à Instituições de Ensino Superior aderentes ao PROUNI.

I. DOS ASPECTOS PRELIMINARES

2. A Instrução Normativa nº 1394/2013 regulamenta a forma de isenção do PROUNI estabelecida pelo artigo 26 da Lei nº 12.431/11, que modificou o artigo 8º da Lei nº 11.096/05, a qual esta banca de advocacia já se manifestou pela Nota Técnica/CSA-RJ 17-2011. Aqui cabe resgatar as seguintes conclusões da manifestação anterior que a IN em comento apenas revigoram:



ABMES

Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
SCS Quadra 07 Bloco "A" Sala 526 - Ed. Torre do Pátio Brasil Shopping
70.307-901 - Brasília/DF
Tel.: (61) 3322-3252 Fax: (61) 3224-4933
E-mail: abmes@abmes.org.br Home Page: <http://www.abmes.org.br>

- a) A isenção do PROUNI estabelecida na redação original do artigo 8º da Lei nº 11.096/05 foi outorgada por prazo certo (com termo de adesão de 10 anos) e submetida a condições a serem cumpridas pelo contribuinte, sendo protegida pelo artigo 178 do CTN de modificações ou revogações por Lei posteriores;
- b) Houve com a Lei nº 12.431/11 profunda alteração no regime isencional até então em vigor, que passou a vigorar com regras mais restritivas, regras que serão aplicadas a partir de 1/1/2014 conforme regulamentado pela IN em tela;
- c) As modificações nas regras de isenção ofendem o artigo 178 do CTN, o ato jurídico perfeito (termo de adesão) e o direito adquirido das IES, para as instituições com termo de adesão vigente à época da nova Lei;
- d) Cabe as IES com termo de adesão anterior a Lei nº 12.431/11 questionar em juízo (por ação própria) as novas regras que serão submetidas a partir de 1/1/14 (na forma da IN 1394/2013);
- e) Com relação aos termos de adesão ao PROUNI celebrados após 24/6/2011, data de vigência da Lei nº 12.431/11, as novas regras regulamentadas pela IN nº 1394/2013 podem ser



ABMES

Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
SCS Quadra 07 Bloco "A" Sala 526 - Ed. Torre do Pátio Brasil Shopping
70.307-901 - Brasília/DF
Tel.: (61) 3322-3252 Fax: (61) 3224-4933
E-mail: abmes@abmes.org.br Home Page: <http://www.abmes.org.br>

aplicadas sem qualquer restrição legal, mesmo raciocínio se aplica quando os termos de adesão anteriores à modificação legislativa forme renovados.

3. **Ou seja, a primeira conclusão que se oferta nessa nova manifestação é na direção de reiterar o alerta às IES com termo de adesão anteriores a 24/6/2011, sobre o seu direito subjetivo de ir a juízo, com base no artigo 178 do CTN combinado com art. 5º incisos XXXVI da Constituição, garantindo que a até o final de vigência do termo de adesão, aplique-se as regras de cálculo da isenção da redação original do artigo 8º da Lei do PROUNI, que são menos gravosas, afastando a aplicação da IN nº 1394/13 pelo menos até o prazo final de regência do atual contrato de adesão já celebrado.**

4. Destaque-se, ainda que a IN em comento não modifica o alcance das imunidades dos artigos 195, §7º (contribuições sociais) e 150, VI "c" (Impostos) ambos da Constituição. Essa informação impõe as seguintes conclusões:

- a) A IES possuidoras de certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS) em gozo da imunidade do artigo 195, §7º da Constituição continuam a não pagar integralmente a COFINS, PIS E CSLL, pois as regras da IN em análise referem-se exclusivamente a quem usa da isenção do PROUNI e a razão do não recolhimento desse tributo para as entidades certificadas é a imunidade referida;



Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
SCS Quadra 07 Bloco "A" Sala 526 - Ed. Torre do Pátio Brasil Shopping
70.307-901 - Brasília/DF
Tel.: (61) 3322-3252 Fax: (61) 3224-4933
E-mail: abmes@abmes.org.br Home Page: <http://www.abmes.org.br>

- b) Da mesma forma todas as IES sem fins lucrativos (certificadas ou não) que gozam da imunidade do artigo 150, VI, "c" da Constituição continuam a não pagar integralmente o IRPJ, pois as regras da IN em análise referem-se exclusivamente a quem usa da isenção do PROUNI e a razão do não recolhimento desse tributo para as entidades certificadas é a imunidade do artigo 195, §7º da Constituição;
- c) Também cabe frisar que as IES sem fins lucrativos, mesmo que não certificadas continuam a não pagar integralmente a CSLL, pois as regras da IN em análise referem-se exclusivamente a quem usa da isenção do PROUNI e a razão do não recolhimento desse tributo para estas entidades é a ausência de fato gerador, já que por sua natureza não apuram lucro, logo não há com o cobrar contribuição sobre o lucro.

5. Em senso contrário às conclusões supra, pode-se afirmar que a IN 1394/2013 só atingirá as entidades sem fins lucrativos não possuidoras do CEAS quanto à COFINS e o PIS.

6. Manejadas as considerações supra sobre as tensões legais e limitações de aplicação que o contexto normativo da IN nº 1394/2013 impõe, deve-se passar a analisar a sistemática que ela impõe, com seu próprio alcance suas ilegalidades e contradições.

II. DAS REGRAS DA IN Nº 1394/2013



Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
SCS Quadra 07 Bloco "A" Sala 526 - Ed. Torre do Pátio Brasil Shopping
70.307-901 - Brasília/DF
Tel.: (61) 3322-3252 Fax: (61) 3224-4933
E-mail: abmes@abmes.org.br Home Page: <http://www.abmes.org.br>

7. Em relação ao cálculo da isenção a ser usufruída é importante se ater as seguintes modificações descritas a seguir.

8. O benefício fiscal será calculado em função da proporção **monetária** das bolsas preenchidas. Tal regra leva em consideração o preço da mensalidade cobrado entre os cursos, uma vez que há clara variação entre os preços de mensalidade. Pode-se citar, a título de exemplificação, os cursos de medicina e de direito, via de regra mais caros que os cursos de pedagogia e de letras. Dessa forma, a primeira modificação é a substituição da “quantidade de bolsa” pelo elemento “valor da quantidade de bolsas”.

9. Assim, a Entidade educacional deverá converter a quantidade de bolsas preenchidas e ofertadas para valores monetários e, posteriormente, deve-se verificar o percentual alcançado.

10. O art. 3º da IN 1.394/13 estabelece a fórmula de cálculo para a apuração do percentual da isenção a ser usufruída, denominada no inciso III de Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas (POEB). Para se chegar na **POEB**, basta dividir o valor das bolsas preenchidas pelo valor das bolsas devidas.

11. Mais adiante, o art. 4º da IN 1.394/13 estabelece que o cálculo será realizado duas vezes ao ano, sendo o primeiro em março e a segundo em setembro.

12. Após a realização dos dois cálculos, deverá ser apurada a média aritmética simples, ou seja, deve-se somar o POEB dos dois períodos (março e setembro) e, posteriormente, divide-se por dois. O resultado dessa operação será o **POEB ANUAL**.

13. Após a apuração do POEB e do POEB Anual, passasse para os critérios de utilização na apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e do COFINS.



Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
SCS Quadra 07 Bloco "A" Sala 526 - Ed. Torre do Pátio Brasil Shopping
70.307-901 - Brasília/DF
Tel.: (61) 3322-3252 Fax: (61) 3224-4933
E-mail: abmes@abmes.org.br Home Page: <http://www.abmes.org.br>

Da Apuração do IRPJ e da CSLL Trimestral

14. Na apuração do IRPJ e da CSLL referente ao 1º e 2º trimestre, deve-se multiplicar o POEB pelo lucro da exploração. Destaca-se que em abril (data do pagamento do IRPJ e da CSLL do 1º trimestre) a entidade terá condições de calcular o POEB, haja vista que os dados utilizados serão o de março.

15. Na apuração do IRPJ e da CSLL referente ao 3º e 4º trimestre, multiplica-se o **POEB ANUAL** pelo lucro da exploração. Destaca-se que em outubro (data do pagamento do IRPJ e da CSLL do 3º trimestre) a entidade educacional já terá condições de calcular o POEB ANUAL, uma vez que as informações referentes ao POEB de março e de setembro já será conhecido.

Da Apuração do IRPJ e da CSLL Anual

16. Em 31 de dezembro, a empresa deverá multiplicar o lucro da exploração pelo POEB ANUAL.

17. Todavia, nos casos de balanço de suspensão ou redução, há várias regras que devem ser observadas, veja:

Balancos de suspensão ou redução elaborados em janeiro ou fevereiro

18. Levando-se em consideração que o primeiro POEB a ser calculado do exercício ocorre em março, e o balanço de suspensão será em janeiro ou fevereiro (neste exemplo) a entidade deverá utilizar o POEB ANUAL do exercício anterior, haja vista que não é possível utilizar um índice futuro.



ABMES

Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
SCS Quadra 07 Bloco "A" Sala 526 - Ed. Torre do Pátio Brasil Shopping
70.307-901 - Brasília/DF
Tel.: (61) 3322-3252 Fax: (61) 3224-4933
E-mail: abmes@abmes.org.br Home Page: <http://www.abmes.org.br>

Balanços de suspensão ou redução elaborados entre março a agosto

19. Nos casos de balanços de suspensão ou redução elaborados nos meses de março a agosto, deverá ser utilizado o POEB calculado em março, haja vista que tal informação já estará disponível.

Balanços de suspensão ou redução elaborados entre setembro e dezembro

20. Nos casos de balanços de suspensão ou redução elaborados entre os meses de setembro e dezembro, deverá ser utilizado o POEB Anual.

Da Apuração do PIS e da COFINS sobre o Faturamento

21. O calculo utilizado para a apuração do PIS e da COFINS sobre o faturamento é similar ao utilizado nos casos de balanços de suspensão e redução, descritos acima.

22. Para o calculo do PIS e da COFINS referentes aos meses de março a agosto, deve-se utilizar o POEB calculado em março.

23. Para a apuração dos períodos de setembro a dezembro, utiliza-se o POEB Anual.

24. Por fim, para o cálculo do POEB de janeiro e fevereiro, como não é possível utilizar o POEB calculado em março, deve-se, então, considerar o POEB Anual apurado no exercício anterior.

Da Apuração do PIS S/ FOLHA



Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
SCS Quadra 07 Bloco "A" Sala 526 - Ed. Torre do Pátio Brasil Shopping
70.307-901 - Brasília/DF
Tel.: (61) 3322-3252 Fax: (61) 3224-4933
E-mail: abmes@abmes.org.br Home Page: http://www.abmes.org.br

25. A IN 1349/13 é omissa quanto à forma de apuração da isenção nos casos de entidade contribuintes do PIS S/ FOLHA, direito já reconhecido inclusive pela própria Receita Federal do Brasil, conforme expressa na resposta da consulta infra:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
1ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	13116.001312/2007-60
Solução de Consulta nº	86 - SRRF/1ª RF/Disit
Data	02 de junho de 2009

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: PIS. PROUNI. INCIDÊNCIA.

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, da Contribuição para o PIS.

Dispositivos Legais: art.13 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; art.8º da Lei nº 11.096/2005; arts.1º e 3º da Instrução Normativa nº 456/2004.

26. Nesse sentido, seria importante uma regulamentação da Receita Federal do Brasil, pois essa omissão irá impactar diretamente quanto à apuração da isenção de PIS sobre folha das entidades de educação sem fins lucrativos que não possuem imunidade alcançando esses tributos e por força de Lei o recolhem não sobre o faturamento, mas sobre folha.

27. Se nada for feito, a omissão da regulamentação acabará por excluir o benefício da isenção prevista no artigo 8º, IV da Lei nº 11.096/05 para as IES sem fins lucrativos, que poderão questionar essa afronta ao seu direito em juízo, por ação própria.



ABMES

Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
SCS Quadra 07 Bloco "A" Sala 526 - Ed. Torre do Pátio Brasil Shopping
70.307-901 - Brasília/DF
Tel.: (61) 3322-3252 Fax: (61) 3224-4933
E-mail: abmes@abmes.org.br Home Page: <http://www.abmes.org.br>

28. A fim de simplificar as fórmulas, segue abaixo uma síntese de quando se deve utilizar cada POEB

Do POEB Calculado em Março

29. Utiliza-se o POEB calculado em março nas seguintes situações:

- Na apuração do POEB Anual;
- No cálculo do IRPJ e da CSLL do 1º e 2º trimestre;
- Quando for elaborado o balanço de suspensão ou redução nos meses de março a agosto;
- No cálculo do PIS e da COFINS referente aos meses de março a agosto

Do POEB Calculado em Setembro

30. O POEB calculado em setembro será utilizado apenas para apurar o POEB ANUAL. Em nenhum cenário de cálculo de isenção será utilizado diretamente o POEB de setembro.

Do POEB ANUAL

31. Utiliza-se o POEB ANUAL nas seguintes situações:

- No cálculo do IRPJ e da CSLL do 3º e 4º trimestre;
- Quando for elaborado o balanço de suspensão ou redução nos meses de setembro a dezembro;



ABMES

Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
SCS Quadra 07 Bloco "A" Sala 526 - Ed. Torre do Pátio Brasil Shopping
70.307-901 - Brasília/DF
Tel.: (61) 3322-3252 Fax: (61) 3224-4933
E-mail: abmes@abmes.org.br Home Page: <http://www.abmes.org.br>

- Quando for elaborado o balanço de suspensão ou redução referente aos meses de janeiro e fevereiro do ano seguinte.
- No cálculo do PIS e da COFINS referente aos meses de setembro a dezembro
- Na apuração do PIS e da COFINS referente aos meses de janeiro e fevereiro do ano seguinte.

Do Cálculo da Isenção

32. A IN 1.394/13 inovou ao definir a fórmula de cálculo da isenção do IRPJ. Conforme disposto no art. 9º, inciso II, a Entidade Educacional deverá multiplicar a alíquota do Imposto de Renda (15%) pelo resultado da equação POEB X Lucro da Exploração.

33. Ao analisar o inciso supracitado, verifica-se claramente que a norma exclui o Adicional do Imposto de Renda, correspondente a 10%, do cálculo da isenção.

34. Sinteticamente, a nova regra estabelece que a base de cálculo para a apuração do tributo e da isenção é a mesma (lucro da exploração), todavia na apuração do tributo aplica-se o percentual de 25% (15% de IRPJ + 10% de adicional), enquanto na apuração da isenção aplica-se apenas 10%.

35. Cumpre esclarecer que o Adicional de Imposto de Renda é cobrado quando o lucro é superior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) por trimestre ou a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), equivalente a R\$ 20.000,00 por mês.

36. Conclui-se, então, que há majoração da carga tributária em aproximadamente 10%, a título de IRPJ, para as empresas com o lucro superior a R\$ 60.000,00 no trimestre ou R\$ 240.000,00 no ano, sem qualquer



Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
SCS Quadra 07 Bloco "A" Sala 526 - Ed. Torre do Pátio Brasil Shopping
70.307-901 - Brasília/DF
Tel.: (61) 3322-3252 Fax: (61) 3224-4933
E-mail: abmes@abmes.org.br Home Page: <http://www.abmes.org.br>

base legal, **o que fere o princípio da legalidade e cria situação que pode ser questionada em juízo.**

37. Por último, alerte-se que O POEB calculado em setembro será utilizado apenas para apurar o POEB ANUAL. Em nenhum cenário de cálculo de isenção será utilizado diretamente o POEB de setembro.

EFEITOS DA VIGÊNCIA DA IN RFB Nº 1.394/13

38. A Lei nº 12.431/11 ao incluir o §3º no artigo 8º da Lei nº 11.096/05 estabeleceu como já dito critério mais gravoso que o anteriormente vigente. A margem das considerações preliminares já feita que apontam para o respeito ao direito adquirido expresso nos termos de adesão já celebrado, causou muita insegurança nas IES quando a nova Lei seria aplicada, situação que se agravou pela falta de regulamentação.

39. Na ausência de regulamentação a maioria das IES continuar durante esse período sem regulamentação a calcular a isenção como se a Lei nº 12.431/11 não existisse, procedimento que acabou validado pela IN em comento ao determinar no seu artigo 16 que as novas regras de cálculo só entrarão em vigor em 1/1/14.

40. O artigo 16 da IN em tela permite segurança jurídica e tempo de adaptação às IES que ainda não haviam modificado o seu procedimento de cálculo da isenção do PROUNI. Por outro lado, o dispositivo em destaque gera um crédito tributário a ser restituído para aquelas IES que por prudência e em razão própria vinham tentando cumprir o §3º do artigo 8 da Lei do Prouni desde de 2011 e portanto gozando uma isenção menor do que a que tinha direito.



ABMES

Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
SCS Quadra 07 Bloco "A" Sala 526 - Ed. Torre do Pátio Brasil Shopping
70.307-901 - Brasília/DF
Tel.: (61) 3322-3252 Fax: (61) 3224-4933
E-mail: abmes@abmes.org.br Home Page: <http://www.abmes.org.br>

III. DAS CONCLUSÕES

41. A IN nº 1394/2013 apresenta uma complicada forma de cálculo das isenções do artigo 8º da Lei nº 11.096/5 supra apresentado, que não modifica as imunidades de contribuições sociais e impostos que as IES possuidora do CEBAS e sem fins lucrativos possuem respectivamente e deve gerar conflitos judiciais pelos seguintes aspectos:

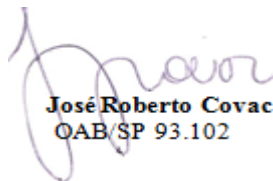
- a) Em relação às entidades com termos de adesão ao PROUNI anteriores a 24/6/2011, o artigo 178 do CTN combinado com art. 5º incisos XXXVI da Constituição garante que a até o final de vigência do termo de adesão, apliquem-se as regras de cálculo da isenção da redação original do artigo 8º da Lei do PROUNI, que são menos gravosas, afastando a aplicação da IN nº 1394/13 pelo menos até o prazo final de regência do atual contrato de adesão;***
- b) O normativo é omissivo na regulamentação quanto a fórmula de cálculo da isenção do PIS das IES sem fins lucrativos, que o recolhem sobre folha, o que exclui o benefício da isenção prevista no artigo 8º, IV da Lei nº 11.096/05 para estas entidades;***
- c) Em relação ao IRPJ a fórmula apresentada pela IN majora a carga tributária em aproximadamente 10%, sem previsão legal, a título de IRPJ, para as empresas com o lucro superior a R\$ 60.000,00 no trimestre ou R\$ 240.000,00 no ano, o que fere o princípio da legalidade.***



Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
SCS Quadra 07 Bloco "A" Sala 526 - Ed. Torre do Pátio Brasil Shopping
70.307-901 - Brasília/DF
Tel.: (61) 3322-3252 Fax: (61) 3224-4933
E-mail: abmes@abmes.org.br Home Page: <http://www.abmes.org.br>

42. Portanto, existem diversos elementos que precisam ser aperfeiçoados pela Receita Federal até 1/1/14 a bem da segurança jurídica e como caminho para evitar-se a judicialização do problema.

Brasília, 19 de novembro de 2013.



José Roberto Covac
OAB/SP 93.102



Kildare Araújo Meira

OAB/DF n.º 15.889



Júlio César Fatureto de Brito

CRC/DF nº 015.305/O-9

OAB/DF nº 36.704