
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 216 - Cosit**Data** 17 de agosto de 2015**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

A isenção de IRPJ concedida no âmbito do Prouni é limitada ao valor do tributo apurado com base no lucro da exploração das atividades de ensino superior, mesmo que sejam concedidas bolsas de estudo acima da quantidade liberada pelo MEC.

A isenção concedida no âmbito do Prouni não alcança os resultados das demais atividades da pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.096, de 2005, arts. 5º, 7º, 8º, § 1º e 3º; IN RFB nº 1.394, de 2013, arts. 3º, 4º; 5º, 6º, 7º, parágrafo único, 8º, 9º, parágrafo único; Decreto nº 5.493, de 2005, art. 8º; Portaria Normativa Ministério da Educação nº 18, de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

A isenção de CSLL concedida no âmbito do Prouni é limitada ao valor da contribuição apurada com base no lucro da exploração das atividades de ensino superior, mesmo que sejam concedidas bolsas de estudo acima da quantidade liberada pelo MEC.

A isenção concedida no âmbito do Prouni não alcança os resultados das demais atividades da pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.096, de 2005, arts. 5º, 7º, 8º, § 1º e 3º; IN RFB nº 1.394, de 2013, arts. 3º, 4º; 5º, 6º, 7º, parágrafo único, 8º, 9º, parágrafo único; Decreto nº 5.493, de 2005, art. 8º; Portaria Normativa Ministério da Educação nº 18, de 2014.

Relatório

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade relativo à educação, apresenta consulta à Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Declara se tratar de uma instituição de ensino superior e questiona acerca da isenção tributária prevista no Programa Universidade para Todos (Prouni).

3. Cita o parágrafo único do art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.394, de 12 de setembro de 2013, e, após informar que concede o dobro das bolsas devidas pelo Prouni, indaga se poderia aplicar esse excedente de isenção a outras receitas da pessoa jurídica que não as receitas relativas aos cursos de graduação e aos cursos sequenciais de formação específica, nos termos dos parágrafos únicos dos arts. 7º e 10 da IN RFB nº 1.394, de 2013.

Fundamentos

4. Preliminarmente à análise da matéria apresentada, cumpre esclarecer que, apesar de informar que sua consulta seria referente aos artigos 7º, parágrafo único e 10 parágrafo único da Instrução Normativa RFB nº 1.394, de 2013, percebe-se, pelo teor da consulta, que se refere, na realidade, aos parágrafos únicos dos artigos 7º e 9º, já que a questão trata apenas da isenção relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), não se referindo à isenção relativa à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/Pasep), conteúdo do art. 10. Desse modo, esta Solução de Consulta se aterá à análise da interpretação dos parágrafos únicos dos arts. 7º e 9º da IN em questão.

5. O Programa Universidade para Todos (Prouni) foi criado pela Medida Provisória nº 213, de 10 de setembro de 2004, convertida na Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, com o objetivo de conceder bolsas de estudos integrais e parciais para estudantes, escolhidos dentro de certos critérios sociais, de cursos de graduação e de cursos sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior. Dando como contrapartida a concessão de benefício fiscal relativo à isenção quanto ao IRPJ, à CSLL, à Cofins e à contribuição para o PIS/Pasep.

“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 sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos.

§ 1º A bolsa de estudo integral será concedida a brasileiros não portadores de diploma de curso superior, cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de até 1 (um) salário-mínimo e 1/2 (meio).

§ 2º As bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), cujos critérios de distribuição serão definidos em regulamento pelo Ministério da Educação, serão concedidas a brasileiros não-portadores de diploma de curso superior, cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de até 3 (três) salários-mínimos, mediante critérios definidos pelo Ministério da Educação.

§ 3º Para os efeitos desta Lei, bolsa de estudo refere-se às semestralidades ou anuidades escolares fixadas com base na Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999.

§ 4º Para os efeitos desta Lei, as bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) deverão ser concedidas, considerando-se todos os descontos regulares e de caráter coletivo oferecidos pela instituição, inclusive aqueles dados em virtude do pagamento pontual das mensalidades.

(...)

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.**

(...)

§ 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).”

6. O § 1º do art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005, destacado anteriormente, expressa a ideia chave para superação da questão trazida pela consultante, ao dar conta de que a isenção tributária, concebida no âmbito do Prouni, nas hipóteses do IRPJ e da CSLL, recairá sobre o lucro da exploração das atividades de ensino superior. Como essa premissa maior se espalha por todo o modelo normativo, irradiando sua força sobre os outros elementos legais e materiais integrantes da estrutura de regras sobre o Programa, já se poderia antecipar a resposta ao problema da interessada, sem a necessidade de alongar a justificação, e inferir que outras receitas da pessoa jurídica, que não as decorrentes dos cursos de graduação e sequenciais de formação específica, não são alcançadas pela isenção tributária, justamente por não pertencerem ou não se enquadrarem no conceito de lucro da exploração das atividades de ensino superior.

7. Por essa premissa chave, de que a isenção atinge apenas o lucro da exploração das atividades de ensino superior, a qual subjugava (a ela) todos outros elementos legais e factuais, se deriva também o sentido do mecanismo de calcular a proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas, introduzido no modelo normativo por meio do § 3º do art. 8º da Lei nº 11.096, de 2005, que o art. 3º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.394, de 12 de setembro de 2013, o nomeou de Proporção da Ocupação Efetiva das Bolsas Devidas (POEB).

8. O art. 3º da IN anuncia a POEB numa fórmula matemática cujo sentido, não é outro, senão o de ser o principal elemento de contato dos pressupostos legais com os

pressupostos factuais. Como elemento de aproximação, de ajustamento entre a Lei e a realidade, a POEB tem de ser compreendida, situada, como não podia deixar de ser, na estrita trilha do lucro de exploração.

8.1. Em suma, por se tratar de um mecanismo prático necessário para dar efetividade ao modelo normativo, foi construído a partir de elementos extraídos apenas das atividades de ensino superior. Daí sua concepção (da POEB) numa fração cuja expressão traz no denominador, o valor total das bolsas preenchidas e no numerador, o valor total das bolsas devidas.

9. A partir das ideias postas anteriormente, dando conta de que os elementos do modelo normativo em que se situa o Prouni, inclusive a POEB, se gestam no terreno do lucro da exploração das atividades de ensino superior, busca-se considerações conclusivas quanto à indagação da consulente, de saber se, por oferecer bolsas acima da quantidade de bolsas devidas ao MEC, surgiria um “excedente de isenção” a ser utilizado noutras atividades, que não as de ensino superior.

10. Ante o entendimento de que o Prouni e seus elementos se situam na estrita fronteira das atividades de ensino superior, também a análise da questão do excesso de bolsas preenchidas pela instituição acima do número devido ao MEC tem de levar em consideração esse aspecto, com efeito de que o excedente de bolsas não corresponderá a benefícios tributários extras, superiores aos tolerados na esfera do lucro da exploração.

10.1. Entendimento nesse sentido também é encontrado no âmbito das medidas disciplinares editadas pelo próprio MEC, as quais preveem a oferta de bolsas adicionais àquelas previstas nos respectivos termos de adesão das instituições são incluídas nos benefícios do Programa.

10.2. Como prevê o § 3º do art. 7º da Portaria Normativa do MEC nº 18, de 6 de novembro de 2014, “As bolsas adicionais serão contabilizadas como bolsas do Prouni e poderão ser compensadas nos períodos letivos subsequentes, a critério da IES, desde que cumprida a proporção mínima legalmente exigida, por curso e turno, nos períodos letivos que já têm bolsistas do Programa”.

11. De todas as informações postas anteriormente, derivam duas inferências significativas para a solução da questão em análise:

a) primeira, no âmbito do procedimento do Prouni, a quantidade ou o valor total de bolsas preenchidas pode esporadicamente superar a quantidade ou valor total das bolsas devidas ao MEC pela instituição de ensino;

b) mesmo confirmada a hipótese mencionada na letra “a”, ainda que contabilizadas bolsas adicionais no cálculo dos benefícios, ao cabo dos procedimentos de liberação das bolsas pelo MEC e de seu preenchimento pela instituição, a POEB nunca poderá superar a unidade, sob pena de ilegalidade do excedente em relação ao limite associado ao lucro da exploração das atividades de ensino superior.

12. Superada a argumentação basilar da composição do cálculo do POEB e da lógica isentiva insculpida na legislação do Prouni, passa-se à análise do dispositivo questionado pelo consulente, o parágrafo único do art. 7º da IN 1.394, cuja integra segue abaixo.

Art. 7º Para o cálculo da isenção relativa ao IRPJ e à CSLL, a pessoa jurídica deverá:

I - multiplicar a POEB apurada, conforme disposto no art. 6º, pelo lucro da exploração das atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica ao final de cada período de apuração trimestral; e

II - multiplicar o resultado obtido no inciso I pelas alíquotas do IRPJ e da CSLL.(Redação do inciso dada pela Instrução Normativa RFB Nº 1417 DE 06/12/2013).

Parágrafo único. O valor apurado conforme o inciso II do caput constitui o valor da isenção do IRPJ e da CSLL respectivamente, que poderá ser deduzido do IRPJ e da CSLL devidos em relação à totalidade das atividades da pessoa jurídica.

13. Da leitura do dispositivo se observa que o texto do parágrafo único não acrescenta nada à argumentação acima, apenas apresenta de forma prática os ditames da legislação. O comando do dispositivo determina que: se multiplique o valor do POEB ao valor do lucro da exploração, cujo resultado é limitado ao próprio valor do lucro da exploração conforme já explicado anteriormente; se multiplique o valor obtido no item anterior (limitado ao valor do lucro da exploração) pelas alíquotas do IRPJ e CSLL, ou seja calcula-se um valor de IRPJ e CSLL incidente sobre a parcela do lucro da exploração isento; por fim, se diminua o valor dos tributos isentos obtidos anteriormente, do valor do IRPJ e da CSLL devidos, calculados pela totalidade das receitas da instituição de ensino.

14. Assim, diante dos fundamentos expostos se conclui que o excesso de bolsas preenchidas pela instituição de ensino, acima das liberadas pelo MEC, não tem efeito perante a estrutura legal da isenção tributária concedida no âmbito do Prouni. Caso contrário, a isenção extrapolaria sua base de incidência, e passaria a alcançar lucros extras ao conceito de lucro da exploração das atividades de ensino superior.

Conclusão

15. A isenção concedida no âmbito do Prouni é limitada ao valor dos tributos apurado com base no lucro da exploração das atividades de ensino superior, mesmo que sejam concedidas bolsas de estudo acima da quantidade liberada pelo MEC.

15.1. A isenção concedida no âmbito do PROUNI não alcança os resultados das demais atividades da pessoa jurídica.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
Itamar Pedro da Silva
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
Fabio Cembranel
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Dirpj

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente
Cláudia Lucia Pimentel Martins da Silva
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir.

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit