

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E  
CONTABILIDADE – FEAAC  
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA**

**MARILENE FEITOSA**

**ANÁLISE DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA  
TODOS (PROUNI): ESTUDO DE CASO**

**FORTALEZA  
2007**

**MARILENE FEITOSA**

**ANÁLISE DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA  
TODOS (PROUNI): ESTUDO DE CASO**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Controladoria.

Orientadora: Prof. Dra. Terezinha de Jesus Pinheiro Maciel. *Phd.*

Co-orientadora: Prof. Dra. Sandra Maria dos Santos.

**FORTALEZA  
2007**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

- F336a Feitosa, Marilene.  
Análise dos efeitos tributários do Programa Universidade para Todos (PROUNI) : estudo de caso /  
Marilene Feitosa. – 2007.  
145 f.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração,  
Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2007.  
Orientação: Prof. Dr. Terezinha de Jesus Pinheiro Maciel.  
Coorientação: Prof. Dr. Sandra Maria dos Santos.
1. Planejamento tributário. 2. PROUNI. 3. Instituição privada de ensino superior. 4. Efeitos tributários.  
I. Título.

CDD 658

---

**MARILENE FEITOSA**

**ANÁLISE DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA  
TODOS (PROUNI): ESTUDO DE CASO**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria em 12/07/2007, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Controladoria.

Aprovada em 12 de julho de 2007.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Profa. Dra. Terezinha de Jesus Pinheiro Maciel (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará – UFC  
FEAAC – UFC

---

Profa. Dra. Sandra Maria dos Santos (Co-orientadora)  
Universidade Federal do Ceará – UFC  
FEAAC – UFC

---

Profa. Dra. Maria Isabel Filgueiras Lima Ciasca  
Universidade Federal do Ceará – UFC  
FACED – UFC

A Deus,  
pois o temor a Ele é o princípio da sabedoria.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pois todo conhecimento emana dEle. A Ele a eterna gratidão e reconhecimento por ser sempre a fonte da verdadeira ciência.

Ao meu esposo Paulo Roberto, pelo apoio incansável.

Às nossas filhas, Mariana e Isabella, pela compreensão que me demonstraram durante o tempo em que me isolei para a pesquisa.

À minha mãe e irmãos, pelos ensinamentos básicos do amor e pelas orações, sempre.

Aos meus queridos professores, pelos conhecimentos que me transmitiram.

Aos meus colegas do Mestrado Profissional em Controladoria, pela convivência prazerosa no decorrer do curso.

A todos que formam a VMF Consultores, pelo incentivo e a ajuda na realização deste trabalho.

Meu agradecimento especial para a Professora Doutora Terezinha de Jesus Pinheiro Maciel pela sua orientação, incentivo, sugestão, atenção e dedicação do seu valioso tempo.

Gratidão a Professora Doutora Sandra Maria dos Santos, que tanto contribuiu para o meu engrandecimento, não somente como coordenadora do curso de mestrado, mas também, como professora e co-orientadora, uma mulher dedicada ao trabalho, um exemplo a ser seguido.

À Professora Dra. Maria Isabel Filgueiras Lima Ciasca, por sua disponibilidade em fazer parte da banca examinadora.

Enfim, aos muitos que se resguardaram no anonimato, não são poucos os nossos agradecimentos. Há, porém, aqueles que também, merecem ter os seus nomes registrados neste trabalho como forma de agradecimento pela expressiva colaboração emprestada: Orlando Vieira, Kelma Marques, Ediane Bezerra, Ana Cláudia Madeiro Halliday, Janaina de Sousa Barbosa, Pr. João Venâncio, Nathália Benevides Monteiro, Cristina e Lúcio Grangeiro.

“O PROUNI (Programa Universidade para Todos) foi, simultaneamente, o mais criativo e eficiente para a inclusão social dos estudantes carentes.”

Ednilo Soárez

## RESUMO

A complexidade da legislação tributária brasileira tem aumentado a necessidade das Instituições organizarem seus negócios sob o foco do planejamento tributário, na intenção de reduzirem a carga tributária. A Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005, que instituiu o Programa Universidade para Todos (PROUNI), inseriu a isenção de alguns tributos federais em troca de bolsas de estudos integrais e parciais concedidas pelas Instituições de Ensino Superior para jovens estudantes de baixa renda. Esta dissertação teve como objetivos avaliar os efeitos tributários observáveis em uma Instituição Privada de Ensino Superior, com fins lucrativos, situada no Município de Fortaleza, em função da adesão ao Programa Universidade para Todos (PROUNI), contextualizar e descrever os tributos relacionados com o programa e relacionar a economia tributária alcançada com o investimento suportado com bolsas de estudos concedidas no âmbito do PROUNI. A metodologia fundamentou-se em pesquisa bibliográfica e documental, fazendo-se uso do método estudo de caso único. Várias fontes de evidência foram utilizadas (entrevistas, demonstrações contábeis, relatórios financeiros, planilhas de apurações de tributos e documentos relativos ao programa). Os resultados obtidos demonstram que a Instituição Privada de Ensino Superior analisada recuperou todos os tributos relacionados com o Programa Universidade para Todos, deixando de recolher aos cofres públicos da União o equivalente a em média, 53% do total de tributos por ela devidos, representando 4% do seu faturamento. Importante destacar que o programa ampliou significativamente o número de vagas na educação superior, interiorizou a educação gratuita e contribuiu para combater a desigualdade social.

Palavras-chave: planejamento tributário, PROUNI, Instituição Privada de Ensino Superior, efeitos tributários.



## ABSTRACT

The complexity of the Brazilian tax legislation has increased the necessity of the Institutions to organize its businesses under the focus of the tributary planning, in the intention to reduce the tax burden. The Law n.º 11,096, of January 13th, 2005, that it instituted the "University for All Program" (PROUNI), inserted the exemption of some federal tributes in exchange for integral and partial scholarships granted by the Institutions of Superior Education for low income young students. This work had as objective to evaluate the tributaries effects observed in a Private Institution of Superior Education, with lucrative ends, situated in the City of Fortaleza, function of the adherence to the "University for All" Program (PROUNI), to describe the tributes related with the program and to relate the tax economy reached with the investment supported with scholarships granted in the scope of the PROUNI. The methodology was based on documentary and bibliographical research, using of the method study of only case. Some sources of evidence had been used (interviews, countable demonstrations, financial reports, spread sheets of tribute verifications and documents related with the program). The gotten results demonstrate that the Private Institution of Superior Education analyzed recouped all the tributes related with the PROUNI, leaving to collect to the State the equivalent to, on average, 53% of the total of tributes it had, representing 4% of its invoicing. It has been distinguished that the program significantly extended the vacant number in the superior education, disconcentrated the gratuitous education and contributed to fight the social inequality.

Keywords: tributary planning, PROUNI, Private Institution of Superior Education, tributary effects.

## LISTA DE TABELAS

|   |     |
|---|-----|
| TABELA 1 – Arrecadação tributária geral: Em US\$ milhões (1986 a 1991)/R\$ milhões (1992 em diante).....  | 26  |
| TABELA 2 – Carga tributária mundial em relação ao PIB (%) – 2004.....   | 28  |
| TABELA 3 – Dias médios trabalhados por ano para pagar tributos no Brasil – (1986 a 2006).....   | 29  |
| TABELA 4 – Taxa de escolarização bruta na educação superior de países selecionados – 1999/2000.....   | 44  |
| TABELA 5 – Adesão ao PROUNI – Quantidade de bolsas integrais a serem oferecidas no processo seletivo.....   | 49  |
| TABELA 6 – Demonstrativo da economia tributária geral em função da adesão ao PROUNI – janeiro de 2005 a junho de 2006, em Reais (R\$).....                                | 95  |
| TABELA 7 – Demonstrativo semestral do benefício fiscal por aluno beneficiado com o PROUNI – em Reais (R\$).....   | 97  |
| TABELA 8 – Demonstrativo semestral da economia tributária × investimentos com bolsas (mensalidades não recebidas).....  | 98  |
| TABELA 9 – Demonstrativo da economia tributária alcançada em cada curso de graduação – 2005 e 1.º semestre de 2006, em Reais (R\$).....                                   | 99  |
| TABELA 10 – Demonstrativo do benefício fiscal alcançado em cada curso de graduação, por aluno beneficiado com o PROUNI – 2005 e 1.º semestre de 2006, em Reais (R\$)..... | 101 |
| TABELA 11 – Demonstrativo da economia tributária × investimentos com bolsas (mensalidades não recebidas) – janeiro de 2005 a junho de 2006, em Reais (R\$).....           | 103 |

## LISTA DE QUADROS

|   |    |
|---|----|
| QUADRO 1 – Comparação dos dias trabalhados para pagar tributos no Brasil com outros países .....                | 30 |
| QUADRO 2 – Principais tributos devidos pelas Instituições Privadas de Ensino Superior com fins lucrativos ..... | 38 |
| QUADRO 3 – Bolsas de estudos x renda <i>per capita</i> familiar.....  | 47 |
| QUADRO 4 – Principais tributos devidos por categoria de IES.....  | 60 |
| QUADRO 5 – Base para cálculo da isenção dos tributos .....  | 61 |
| QUADRO 6 – Demonstrativo da apuração do Lucro Real .....  | 68 |
| QUADRO 7 – Determinação do Lucro da Exploração .....  | 70 |
| QUADRO 8 – Demonstrativo de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido .....      | 73 |
| QUADRO 9 – Cursos oferecidos pela “Instituição Construir” .....   | 91 |

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

|           |   |   |
|-----------|---|---|
| BI        | – | Bolsa Integral  |
| BNDES     | – | Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico   |
| BP        | – | Bolsa Parcial   |
| BTN       | – | Bônus do Tesouro Nacional   |
| CF        | – | Constituição Federal  |
| COFINS    | – | Contribuição para Financiamento da Seguridade Social  |
| CONFAZ    | – | Conselho Nacional de Política Fazendária  |
| CPMF      | – | Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira   |
| CSLL      | – | Contribuição Social sobre o Lucro Líquido   |
| CTI       | - | Centro de Informações Tecnológicas  |
| CTN       | – | Código Tributário Nacional  |
| DIPJ      | – | Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica   |
| ENEM      | – | Exame Nacional do Ensino Médio  |
| FINSOCIAL | – | Fundo de Investimento Social  |
| FGTS      | – | Fundo de Garantia por Tempo de Serviço  |
| IBGE      | – | Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística   |
| IBC       | – | International Business Communications   |
| IBPT      | – | Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário   |
| ICMS      | – | Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de Comunicação |
| IES       | – | Instituição de Ensino Superior  |
| IN        | – | Instrução Normativa   |
| INEPE     | – | Instituto de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira   |
| INSS      | – | Instituto Nacional da Seguridade Social   |
| IOF       | – | Imposto sobre Operações Financeiras   |
| IPI       | – | Imposto sobre Produtos Industrializados   |
| IPTU      | – | Imposto Predial e Territorial Urbano  |
| IPVA      | – | Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores   |
| IRPJ      | – | Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas  |

|           |   |   |
|-----------|---|---|
| ISS       | – | Imposto sobre Serviços  |
| ITBI      | – | Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis                                     |
| ITCMD     | – | Imposto sobre Transmissão Causa “Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos |
| ITR       | – | Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural                                   |
| LALUR     | – | Livro de Apuração do Lucro Real   |
| MEC       | – | Ministério da Educação  |
| OCB       | – | Organização das Cooperativas do Brasil  |
| OTN       | – | Obrigações do Tesouro Nacional  |
| ORTN      | – | Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional                                     |
| PIB       | – | Produto Interno Bruto   |
| PIS       | – | Programa de Integração Social   |
| PROUNI    | – | Programa Universidade para Todos  |
| RB        | – | Renda Bruta   |
| REB       | – | Regime Especial Brasileiro  |
| RIR       | – | Regulamento do Imposto de Renda   |
| SIEESP    | – | Sindicato dos Estabelecimentos de Ensino no Estado de São Paulo                 |
| SINAES    | – | Sistema Nacional de Avaliação de Educação Superior                              |
| SISPROUNI | – | Sistema PROUNI  |
| SM        | – | Salário Mínimo  |
| SRF       | – | Secretaria da Receita Federal   |
| SUFRAMA   | – | Superintendência da Zona Franca de Manaus                                       |
| TCU       | – | Tribunal de Contas da União   |
| TIPI      | – | Tabela do Imposto de Produtos Industrializados                                  |
| UFIR      | – | Unidade de Referência Fiscal  |
| UNESCO    | – | Organização das Nações Unidas para a Educação, a Cultura e a Ciência            |
| ZFM       | – | ZFM – Zona Franca de Manaus   |

## SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1 INTRODUÇÃO .....</b>   | <b>15</b> |
| <b>2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>  | <b>23</b> |
| <b>2.1 Carga Tributária Brasileira .....</b>  | <b>23</b> |
| 2.1.1 Metodologia do Estudo da Carga Tributária Brasileira.....                           | 23        |
| 2.1.2 A Evolução da Carga Tributária.....   | 25        |
| 2.1.3 Realidade Tributária Atual .....  | 27        |
| <b>2.2 Conceito de Planejamento Tributário .....</b>                                      | <b>30</b> |
| <b>2.3 Finalidades do Planejamento Tributário .....</b>                                   | <b>33</b> |
| <b>2.4 Crimes contra a ordem tributária.....</b>  | <b>34</b> |
| 2.4.1. Sonegação, Fraude, Conluio e simulação.....  | 35        |
| <b>2.5 Planejamento tributário nas Instituições Privadas de Ensino Superior .....</b>     | <b>37</b> |
| <b>2.6 Tributos: Conceito e Espécies.....</b>   | <b>39</b> |
| 2.6.1 Isenção Tributária .....  | 41        |
| <b>3 PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS (PROUNI).....</b>                                   | <b>44</b> |
| <b>3.1 Fundamentos Básicos .....</b>  | <b>45</b> |
| <b>3.2 Adesão ao Programa .....</b>   | <b>49</b> |
| 3.2.1 Desvinculação do Termo de Adesão .....  | 50        |
| <b>3.3 Permuta de Bolsas de Ensino entre Cursos e Turnos .....</b>                        | <b>50</b> |
| 3.3.1 Bolsas Integrais, Parciais e Bolsa Permanência .....                                | 51        |
| 3.3.2 Sistema PROUNI – SISPROUNI.....   | 55        |
| <b>3.4 Obrigações da Instituição de Ensino e Requisitos de Desempenho Acadêmico .....</b> | <b>56</b> |
| 3.4.1 Avaliação de Desempenho .....   | 57        |
| <b>3.5 Isenção de Tributos .....</b>  | <b>58</b> |
| 3.5.1 Regime Tributário das Instituições Privadas .....                                   | 59        |
| 3.5.2 Lucro da Exploração – Base de Cálculo da Isenção.....                               | 60        |
| <b>3.6 Penalidades.....</b>   | <b>62</b> |
| <b>3.7 Cenário Atual: No Brasil, no Ceará e na Instituição Pesquisada. ....</b>           | <b>63</b> |
| <b>4 TRIBUTOS RELACIONADOS COM O PROUNI .....</b>   | <b>66</b> |
| <b>4.1 Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) .....</b>                            | <b>66</b> |
| 4.1.1 Competência .....   | 66        |

|  |           |
|--|-----------|
| 4.1.2 Fato Gerador .....   | 67        |
| 4.1.3 Base de Cálculo .....  | 67        |
| 4.1.4 Alíquota .....   | 70        |
| 4.1.5 Contribuinte .....   | 71        |
| 4.1.6 Isenção do IRPJ .....  | 71        |
| <b>4.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) .....</b>  | <b>72</b> |
| 4.2.1 Base de Cálculo .....  | 73        |
| 4.2.2 Alíquota .....   | 74        |
| 4.2.3 Isenção da CSLL .....  | 74        |
| <b>4.3 Programa de Integração Social (PIS) .....</b>   | <b>75</b> |
| 4.3.1 Competência Tributária .....   | 76        |
| 4.3.2 Contribuinte .....   | 76        |
| 4.3.3 Modalidades e Base de Cálculo .....  | 76        |
| 4.3.4 Alíquotas .....  | 77        |
| 4.3.5 Isenções do PIS .....  | 78        |
| <b>4.4 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) .....</b>                                   | <b>79</b> |
| 4.4.1 Modalidades e Base de Cálculo .....  | 80        |
| 4.4.2 Alíquotas .....  | 80        |
| <b>5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>   | <b>82</b> |
| <b>5.1 Caracterização da Pesquisa .....</b>  | <b>82</b> |
| <b>5.2 Delineamento da Pesquisa .....</b>  | <b>84</b> |
| <b>5.3 Coleta de Dados .....</b>   | <b>86</b> |
| <b>5.4 Unidade do Estudo .....</b>   | <b>89</b> |
| <b>5.5 Análise e Interpretação dos Dados .....</b>   | <b>91</b> |
| <b>5.6 Delimitações da pesquisa .....</b>  | <b>92</b> |
| <b>6 ANÁLISE DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO PROUNI NA INSTITUIÇÃO<br/>CONSTRUIR .....</b>                              | <b>94</b> |
| <b>6.1 Efeitos Tributários Calculados com Base no Resultado Global (Consolidado) .....</b>                         | <b>94</b> |
| 6.1.1 Economia Fiscal Calculada no Período de Janeiro de 2005 a Junho de 2006 .....                                | 94        |
| 6.1.2 Economia Fiscal Semestral Calculada com Base no Número de Alunos<br>Beneficiados com Bolsas de Estudos ..... | 97        |
| 6.1.3 Investimentos com Bolsas de Estudos × Economia Fiscal .....  | 97        |
| <b>6.2 Efeitos Tributários Calculados com Base nos Resultados Individuais (Por Curso<br/>de Graduação) .....</b>   | <b>99</b> |
| 6.2.1 Economia Fiscal Calculada no Período de Janeiro de 2005 a Junho de 2006 .....                                | 99        |

|  |            |
|--|------------|
| 6.2.2 Economia Fiscal Gerada em Cada Curso de Graduação, Calculada com Relação ao Número de Alunos Beneficiados..... | 101        |
| 6.2.3 Investimentos com Bolsas de Estudos × Economia Fiscal.....   | 102        |
| <b>7 CONCLUSÃO.....</b>  | <b>105</b> |
| <b>8 REFERÊNCIAS .....</b>   | <b>109</b> |
| <b>ANEXO A – LEI N.º 11.096, DE 13 DE JANEIRO DE 2005 .....</b>  | <b>117</b> |
| <b>ANEXO B – DECRETO N.º 5.493, DE 18 DE JULHO DE 2005.....</b>  | <b>131</b> |
| <b>ANEXO C – INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N.º 456, DE 5 DE OUTUBRO DE 2004 .....</b>                                      | <b>139</b> |



## 1 INTRODUÇÃO

A carga tributária brasileira (somatório de tributos federais, estaduais e municipais arrecadados), segundo estudo publicado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), atingiu no ano de 2006, o maior índice de toda a história, 35,21% do Produto Interno Bruto – PIB (AMARAL; OLENIKE, 2006).

O Brasil está entre as nações em que se pagam mais tributos no mundo. Dentre os 24 países avaliados numa pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (AMARAL; OLENIKE, 2006), a carga tributária do país, só fica atrás da registrada na Suécia (50,7%), Noruega (44,9%), França (43,7%) e Itália (42,2%). O peso dos tributos brasileiros é o maior da América Latina e dos países em desenvolvimento.

Afirmam os citados autores, que no País são cobrados atualmente 61 tributos, entre impostos, taxas e contribuições, bem como cerca de 93 obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para manter-se em dia com o fisco. Ademais, o contribuinte brasileiro trabalhará de primeiro de janeiro até 25 de maio, ou seja, 145 dias somente para pagar tributos exigidos pelos governos federal, estadual e municipal.

O *International Business Communications* divulgou em estudos realizados que, em média, 33% (trinta e três por cento) do faturamento são dirigidos ao pagamento de tributos. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representado por tributos (IBC BRASIL, 2006).

Um estudo, denominado de “A supressão de direitos dos contribuintes: 18 anos da Constituição Federal de 1988” (AMARAL; OLENIKE, 2006), revela que a enorme quantidade de edições de normas tributárias é uma das causas do aumento da carga de

impostos. Segundo Gilberto Luiz do Amaral, presidente do IBPT, desde a promulgação da Constituição Federal, há quase 19 anos, foram editadas 3,5 milhões de normas pelos executivos federal, estadual e municipal. Desse total, 229.616 referem-se a normas tributárias, que representam, em média, trinta e cinco normas tributárias/dias.

A alta carga tributária no Brasil afeta todas as atividades empresariais, e no setor educacional, esta realidade não é diferente. Na avaliação do tributarista Gandra (2006), o peso dos tributos educacionais é um dos mais relevantes do país e tem sido um dos principais obstáculos para o desenvolvimento das instituições de ensinos, ressalta, ainda:

o peso dos tributos no setor educacional precisa ser revisto e diminuído pelo governo. Somente assim, a educação poderá ser um direito de todos e um dever do Estado, conforme prevê o artigo 205 da Constituição Brasileira, pois mais de 40% da composição das mensalidades escolares correspondem a tributos. Essa elevada carga tributária contribui para o aumento da inadimplência e estagnação do setor. (GANDRA, 2006, p.3)

Nos últimos anos houve um crescimento acelerado do setor privado no ensino superior, e, para driblar a competitividade, as Instituições Privadas de Ensino Superior buscam beneficiar-se de estratégias eficazes, capazes de melhorar sua lucratividade e de preservar sua continuidade no mercado. Um dos meios de atingir tais objetivos se alcança através do planejamento das apurações e recolhimentos de seus tributos, tirando proveitos do que a legislação tributária oferece no sentido de reduzir, eliminar ou retardar o ônus tributário.

A ferramenta utilizada para o estudo de redução do ônus tributário dentro dos ditames da legislação fiscal é o planejamento tributário, que segundo Neves (2005, p.45), consiste na

técnica pela qual a pessoa organiza os seus negócios objetivando a redução ou eliminação do tributo. O planejamento tributário concretiza-se por meio de busca de hipóteses de não-incidência, isenções e créditos mais favoráveis, sempre levando em consideração o propósito mercantil (“business purpose”).

O planejamento tributário não é apenas um direito do contribuinte, é, também, uma obrigação que deve fazer parte da rotina empresarial. Os administradores das companhias receberam esta atribuição da legislação societária, nos termos dos artigos 153 e 154, da Lei n.º 6.404 - Lei das Sociedades por Ações (BRASIL, 1976). Neste sentido, Latorraca (1999, p. 63) também destaca a atuação do administrador na busca pelo melhor resultado do ponto de vista da economia tributária:

o objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Com a globalização da economia é questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário. O planejamento tributário é legal e com a sua execução as empresas podem capitalizar os seus negócios, reduzir seus preços, investir, gerar empregos, e assim, manter-se no mercado competitivo.

Dentro da ótica do planejamento tributário as Instituições Particulares de Ensino Superior podem optar por desenvolver projetos sociais que poderão ser convertidos no abatimento de tributos. O Programa Universidade para Todos (PROUNI) consiste numa alternativa do planejamento tributário que se propõe a minimizar o peso da carga tributária destas entidades.

O PROUNI é um programa criado pelo Governo Federal através da Medida Provisória n.º 213 de 2004 e institucionalizado pela Lei n.º 11.096, que permite o acesso de jovens de baixa renda à educação superior, através de concessão de bolsas de estudos integrais ou parciais oferecidas pelas instituições de ensino superior do Brasil em troca da isenção de alguns tributos federais. (BRASIL, 2005a)

As Instituições Privadas de Ensino Superior (com ou sem fins lucrativos) que aderirem ao PROUNI ficarão isentas, no período de vigência do termo de adesão, dos seguintes tributos: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

O panorama da educação superior no Brasil mudou completamente nos últimos cinco anos, com o aumento acelerado do número de instituições privadas e uma pequena retração das públicas. Das 1.859 instituições de ensino superiores contabilizadas no Brasil em 2003, de acordo com o censo do INEP/MEC (2006), 1.652 são privadas e 207, públicas. Não obstante, 37,5% (trinta e sete e meio por cento) das vagas em instituições privadas, o que corresponde a aproximadamente meio milhão, estão ociosas. Nas instituições de ensino público, a capacidade está muito mais bem aproveitada, com apenas 5% (cinco por cento) de vagas não preenchidas.

Neste contexto, a importância do tema se dá não somente pela possibilidade de democratizar o acesso da população carente oriundo da rede pública ao ensino superior e na elevação do padrão educacional, mas, também, sob o ponto de vista empresarial, pela possibilidade de reduzir a carga tributária enfrentada atualmente pelas Instituições Privadas de Ensino Superior do Brasil.

Sob o ponto de vista acadêmico, este estudo pode se justificar por seu caráter exploratório, uma vez que o PROUNI foi instituído recentemente e poucas pesquisas foram desenvolvidas, especialmente, no âmbito tributário, podendo, portanto, servir como base para outras pesquisas que poderão ser desenvolvidas.

A alta carga tributária vivenciada atualmente pelas Instituições Privadas de Ensino Superior faz com que as mesmas busquem dentro Planejamento Tributárias estratégias que possibilitem a redução do elevado ônus fiscal. A Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005a), permite a isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS para as Instituições Privadas que aderirem ao PROUNI. A isenção do IRPJ e CSLL está condicionada à existência de lucros, e por isso, poderá ou não haver economia tributária em determinados cursos. Enquanto ao PIS e a COFINS, por incidirem sobre o faturamento, geram economia tributária certa. Ainda, resta saber se a economia global e por curso superam o investimento com bolsas de estudos disponibilizadas pela instituição que aderiu ao programa.

Ante o fato, indaga-se: que efeitos tributários são observáveis em uma Instituição Privada de Ensino Superior, com fins lucrativos, situada no Município de Fortaleza, em função da adesão ao Programa Universidade para Todos (PROUNI)?

Segundo Triviños (1987, p.105), estabelecendo hipóteses ou pressupostos o investigador vislumbra prováveis soluções. A hipótese envolve uma possível verdade, um resultado provável. É uma verdade pré-estabelecida, intuída, com o apoio de uma teoria ou da prática. À luz deste conceito, os pressupostos estabelecidos como norteadores do presente estudo são os seguintes:

- a) o PROUNI constitui uma ferramenta útil ao planejamento tributário capaz de contribuir para a redução da carga tributária das Instituições Privadas de Ensino Superior;
- b) uma instituição privada de ensino superior que tenha aderido ao PROUNI alcançará economia de PIS e COFINS, pois a base de cálculo destes tributos é o faturamento;
- c) no caso da instituição apurar lucro da exploração haverá economia fiscal de IRPJ e CSLL, já que estes tributos incidem sobre o lucro;

- d) mesmo apresentando prejuízo fiscal global (com base no resultado consolidado), ou baixo lucro da exploração, a instituição poderá apresentar lucro fiscal específico em alguns cursos de graduação, e em função disso, e para fins gerenciais, poderá identificar os cursos que geram maior economia fiscal em função da adesão ao PROUNI;
- e) O curso de graduação com maior número de alunos pagantes, deve ser, também, o que mais contribuiu para o aumento da economia tributária, e
- f) a economia tributária alcançada pela instituição deverá, pelo menos, ser igual ao investimento com bolsas de estudos, correspondente ao valor das mensalidades não recebidas, em função da adesão ao PROUNI.

Para Richardson (1980, p.62), “os objetivos devem ser extraídos diretamente dos problemas. Podem, inclusive, ser divididos em geral e específicos”. O geral refere-se ao que se pretende alcançar com a realização da pesquisa, enquanto que os específicos representam as etapas a serem cumpridas no processo de alcance do objetivo geral.

Assim, esta pesquisa teve como objetivo principal avaliar os efeitos tributários alcançados por uma Instituição Privada de Ensino Superior, com fins lucrativos, situada no Município de Fortaleza em função da adesão ao Programa Universidade para todos (PROUNI).

Para alcançar o objetivo geral, foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- a) contextualizar o Programa Universidade para Todos (PROUNI);
- b) descrever os tributos relacionados com o PROUNI, e
- c) relacionar a economia tributária alcançada com o investimento suportado pela instituição com bolsas de estudos concedidas no âmbito do PROUNI.

Essa dissertação está estruturada em sete capítulos. No capítulo introdutório (1), contextualiza-se o tema proposto, justifica-se a relevância da pesquisa, formula-se a problematização a ser investigada, expõem-se os objetivos geral e específicos a serem alcançados, finalizando com a apresentação da estrutura do trabalho.

No segundo capítulo estão dispostos parte do referencial teórico, evidenciando-se o planejamento tributário como ferramenta que estuda a redução da carga tributária. Inicialmente, foi analisada a atual carga tributária do Brasil segundo levantamentos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). Em seguida, foram apresentados os conceitos e finalidades de tributos e planejamento tributário; a diferença de planejamento tributário e os crimes praticados contra a ordem tributária, e, finalmente, a relação do planejamento tributário com o Programa Universidade para Todos (PROUNI).

O terceiro capítulo contextualizou o Programa Universidade para Todos (PROUNI), apresentando seu conceito, adesão, desvinculação, obrigações, isenção e penalidades, conforme legislações específicas.

No quarto capítulo desenvolveu-se uma abordagem geral dos tributos relacionados com o Programa Universidade para Todos (PROUNI), a saber: Imposto de Renda das Pessoas Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSL), Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS).

A metodologia foi discutida no quinto capítulo e seguiu a orientação de Triviños (1987, p. 109) que nesta fase “o investigador define o plano da investigação”, e Gil (2002), que descreve o estudo de caso em etapas. Nos procedimentos metodológicos estão descritos a caracterização da pesquisa, o delineamento, a coleta de dados, o objetivo do estudo e a análise

e interpretação dos dados. A metodologia exposta neste capítulo é definida como pesquisa bibliográfica e documental, fazendo-se uso do método estudo de caso único realizado numa Instituição Privada de Ensino Superior localizada no município de Fortaleza.

No sexto capítulo foram expostos e analisados os resultados obtidos no estudo. Foram calculados os tributos abrangidos pelo PROUNI (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), devidos pelas Instituições Privadas de Ensino Superior, com base nos resultados e receitas consolidadas e por cada curso de graduação, no período de janeiro de 2005 a junho de 2006. Ainda neste capítulo, foram levantados os investimentos com bolsas de estudos despendidos pelas instituições pesquisadas e comparadas com a economia fiscal gerada em função da adesão ao PROUNI.

Por fim, foram apresentadas as conclusões do trabalho, onde se busca responder o problema da pesquisa, e, sugeridas recomendações a respeito de futuras pesquisas sobre o tema. Também são apresentadas as referências consultadas e anexos.



## **2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Antes de conceituar, definir as finalidades do Planejamento tributário e comentar sobre os crimes contra a ordem tributária, abordou-se sobre a carga tributária brasileira, a sua evolução, os fatores que contribuíram para o seu aumento excessivo, a comparação com a carga tributária de outros 23 países e o tempo em que os brasileiros precisam trabalhar para pagar tributos no Brasil.

### **2.1 Carga Tributária Brasileira**

A carga tributária é um assunto que desperta o interesse de toda a sociedade brasileira, tanto pelo fato de onerar significativamente a produção e os salários, como também, pela complexidade do sistema tributário.

A literatura especializada não se preocupa em definir carga tributária. Os órgãos e entidades que a mensuram procuram defini-la conforme a metodologia que adotam para o cálculo.

De acordo com o Tribunal de Contas da União – TCU, a carga tributária de um país representa a parcela de recursos que o Estado retira compulsoriamente dos indivíduos e empresas, como forma principal de financiar o conjunto das atividades do governo. O conceito econômico de carga tributária é o quociente entre a receita tributária total e o valor do Produto Interno Bruto – PIB do país, em determinado exercício fiscal.

#### **2.1.1 Metodologia do Estudo da Carga Tributária Brasileira**

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) faz o acompanhamento regular da carga tributária. No âmbito do setor público, a Secretaria para assuntos fiscais do

Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDES), o IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, o TCU – Tribunal de Contas da União e a Secretaria da Receita Federal (SRF) fazem o mesmo levantamento. Não existe, portanto, uma metodologia oficial de cálculo, fazendo com que cada uma das entidades ou órgãos utilize critérios diferentes entre si, havendo divergências entre os resultados, sem, contudo, comprometer os objetivos de cada um deles, que é prestar informações sobre o montante de recursos transferidos da economia para os poderes públicos federal, estaduais e municipais. (AMARAL; OLENIKE, 2006).

Os levantamentos feitos pelos citados órgãos utilizam a mesma base de dados para cálculo das arrecadações, ou seja, consideram tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, INSS e Caixa Econômica Federal, CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Todavia, as diferenças entre as metodologias dos estudos residem em alguns fatores, conforme divulga o IBPT (AMARAL; OLENIKE, 2006):

- a) Receita Federal: não considera os valores recolhidos a título de multas, juros e correção monetária; estima as arrecadações tributárias municipais; não considera as arrecadações a título de contribuições sindicais, a entidades de fiscalização do exercício profissional;
- b) IBGE: não considera as taxas e contribuições de melhoria que tenham como contrapartida a prestação de serviços, desconsidera totalmente os valores relativos à contribuição para a previdência dos servidores federais estatutários e militares;
- c) BNDES: não faz uma estimativa dos tributos municipais, através de um levantamento preliminar das arrecadações das três principais capitais (São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte); e, faz uma estimativa dos valores dos outros tributos cuja arrecadação não é conhecida, utilizando a mesma variação dos tributos conhecidos;

- d) TCU: A metodologia utilizada pelo TCU considera no cálculo da carga tributária, a receita tributária propriamente dita, de acordo com o art. 5.º do CTN (BRASIL, 1966), ou seja, os impostos, taxas e contribuições de melhoria;
- e) IBPT: consideram todos os valores arrecadados pelas três esferas do governo (tributos mais multas, juros e correção), inclusive receitas de contribuições sindicais, a entidades de fiscalização do exercício profissional e custas judiciais; para o levantamento das arrecadações estaduais e do Distrito Federal utiliza como base de dados, além do CONFAZ, os valores divulgados pelas Secretarias Estaduais de Fazenda e Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, pois alguns estados demoram a entregar seus relatórios ao CONFAZ; quanto às arrecadações municipais, faz um acompanhamento dos números divulgados nos 845 municípios que divulgam seus números em atenção à Lei de Responsabilidade Fiscal, e também através dos números divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional e dos Tribunais de Contas dos Estados.

Selecionou-se como base deste estudo, os levantamentos realizados pelo IBPT, por considerar em seus cálculos, dados mais complexos em relação aos tributos arrecadados no Brasil.

### 2.1.2 A Evolução da Carga Tributária

Segundo estudo publicado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, a carga tributária brasileira em relação ao PIB – Produto Interno Bruto no ano 2006 atingiu 35,21% (trinta e cinco inteiros e vinte e um centésimos por cento), contra 34,12% (trinta e quatro inteiro e doze centésimos por cento) do ano de 2005, que representa um crescimento de 1,09 ponto percentual. (AMARAL; OLENIKE, 2005).

A arrecadação de todos os tributos federais, estaduais e municipais, totalizou R\$ 392,78 bilhões somente no primeiro semestre de 2006, sendo desse total, 69% (sessenta e nove por cento) de tributos federais, 26% (vinte e seis por cento) de tributos estaduais e 5% (cinco por cento) de tributos municipais. Ainda, se comparado com o primeiro semestre de 2005, verificou-se um acréscimo na arrecadação de 8,97% (oito inteiros e noventa e sete centésimos por cento).

A tabela 1 mostra a evolução da carga tributária brasileira em relação ao PIB, do período de 1986 até 2006.

**TABELA 1 – Arrecadação tributária geral: Em US\$ milhões (1986 a 1991)/R\$ milhões (1992 em diante)**

| Ano  | PIB       | Tributos |           |            | Total da arrecadação | % sobre o PIB | Crescimento da carga tributária em relação ao ano anterior (%) |
|------|-----------|----------|-----------|------------|----------------------|---------------|--|
|      |           | Federais | Estaduais | Municipais |                      |               |  |
| 1986 | 337.832   | 56.386   | 17.160    | 2.095      | 75.641               | 22,39%        |  |
| 1987 | 360.810   | 55.048   | 16.015    | 2.093      | 73.156               | 20,28%        | -2,11  |
| 1988 | 371.999   | 55.542   | 16.656    | 2.232      | 74.430               | 20,01%        | -0,27  |
| 1989 | 399.647   | 58.544   | 27.613    | 2.398      | 88.555               | 22,16%        | 2,15   |
| 1990 | 398.747   | 79.352   | 36.219    | 3.684      | 119.255              | 29,91%        | 7,75   |
| 1991 | 405.679   | 65.386   | 29.686    | 4.781      | 99.853               | 24,61%        | -5,33  |
| 1992 | 355.453   | 60.437   | 26.297    | 3.480      | 90.214               | 25,38%        | 0,77   |
| 1993 | 429.968   | 79.510   | 25.398    | 2.971      | 107.879              | 25,09%        | -0,29  |
| 1994 | 477.920   | 98.199   | 34.334    | 4.200      | 136.733              | 28,61%        | 3,52   |
| 1995 | 646.192   | 124.695  | 53.139    | 9.024      | 186.858              | 28,92%        | 0,31   |
| 1996 | 843.966   | 139.484  | 62.980    | 10.116     | 212.581              | 25,19%        | -3,73  |
| 1997 | 939.147   | 158.566  | 69.320    | 11.305     | 239.191              | 25,47%        | 0,28   |
| 1998 | 979.276   | 181.828  | 72.070    | 14.219     | 268.117              | 27,38%        | 1,91   |
| 1999 | 1.065.000 | 210.691  | 79.154    | 15.096     | 304.941              | 28,63%        | 1,25   |
| 2000 | 1.179.482 | 250.302  | 95.383    | 16.011     | 361.696              | 30,67%        | 2,03   |
| 2001 | 1.302.136 | 278.599  | 108.262   | 16.884     | 403.745              | 31,01%        | 0,34   |
| 2002 | 1477.822  | 341.007  | 122.234   | 18.742     | 482.361              | 32,65%        | 1,64   |
| 2003 | 1.669.948 | 391.052  | 139.137   | 22.990     | 553.179              | 32,54%        | -0,110   |
| 2004 | 1.941.498 | 454.313  | 166.117   | 29.705     | 650.135              | 33,49%        | 0,95   |
| 2005 | 2.147.944 | 514.417  | 187.873   | 30.574     | 732.864              | 34,12%        | 0,63   |
| 2006 | 2.322.818 | 570.789  | 211.956   | 35.193     | 817.938              | 35,21%        | 1,09   |

Fonte: Amaral e Olenike (2006).

Da tabela 1 depreende-se que no período de 1986 a 2006, houve um aumento da carga tributária de 12,82 pontos percentuais, sendo que este aumento foi bastante significativo a partir do ano de 1999 (6,58%). No primeiro ano do governo do Presidente Luis Inácio Lula da Silva a carga tributária se elevou em 2,56 pontos percentuais.

### 2.1.3 Realidade Tributária Atual

Como se pôde observar no item 2.1.2, nos últimos anos se intensificou no país a discussão sobre a exorbitante evolução da carga tributária, e principalmente sua acelerada elevação a partir da década de noventa. Especialistas apontam determinados fatores que contribuíram para que a carga tributária atingisse o patamar em que se encontra.

Segundo o IBPT (AMARAL; OLENIKE, 2006), são os seguintes fatores que causam insegurança aos contribuintes de estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco:

- a) primeiro, em função dos cerca de 61 (sessenta e um) tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições;
- b) segundo pela quantidade de normas que regem o sistema tributário. São mais de 200.000 normas tributárias que representam, em média, 35 (trinta e cinco) normas tributárias/dia. Assim, o contribuinte deve conhecer esta quantidade de normas para estar em dia com o fisco;
- c) terceiro, em virtude das cerca de 93 (noventa e três) obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar estar em dia com o fisco: declarações, formulários, livros, guias, etc. O custo que as empresas têm para cumprir com as obrigações acessórias é de cerca de 1% (um por cento) do seu faturamento, e
- d) por último, por causa da cumulatividade dos tributos: multiincidência sobre a mesma base de cálculo e várias vezes na cadeia produtiva, chamada efeito cascata: CPMF que incide sobre o PIS/COFINS, que incide sobre o ICMS, que incide sobre o INSS, e assim por diante.

Em 2004, o IBPT realizou um estudo da carga tributária brasileira comparada com outros 23 países que compõem as maiores economias mundiais.

**TABELA 2 – Carga tributária mundial em relação ao PIB (%) – 2004**

| <b>País</b>              | <b>2004 (%)</b> |
|--------------------------|-----------------|
| Suecia                   | 50,7            |
| Noruega                  | 44,9            |
| França                   | 43,7            |
| Itália                   | 42,2            |
| Brasil (IBPT)            | 36,8            |
| Brasil (Receita Federal) | 35,91           |
| Reino Unido              | 36,1            |
| Alemanha                 | 34,6            |
| Turquia                  | 31,1            |
| Canadá                   | 33,0            |
| Espanha                  | 35,1            |
| Nova Zelândia            | 35,4            |
| Suíça                    | 29,4            |
| Portugal                 | 36,4            |
| Polônia                  | 34,2            |
| Austrália                | 31,6            |
| Estados Unidos           | 25,4            |
| Irlanda                  | 25,3            |
| Japão                    | 25,3            |
| Coreia do Sul            | 24,6            |
| Argentina                | 21,9            |
| Chile                    | 19,2            |
| México                   | 18,5            |
| China                    | 16,7            |
| Rússia                   | 16,9            |

Fonte: Amaral e Olenike (2005).

Do estudo realizado pelo IBPT demonstrado na tabela 2, constata-se que o Brasil tem a carga tributária maior do que 21 países, ficando atrás somente da França e Itália, considerando que a Suécia e a Noruega não têm economias maiores que a brasileira.

O contribuinte brasileiro ainda tem que trabalhar quatro meses e 25 dias do ano somente para pagar tributos exigidos pelo governo, ou seja, está trabalhando de primeiro de janeiro até o dia 25 de maio de cada ano. É o que demonstra a seguir, na tabela 3, o estudo realizado pelo IBPT nos anos de 1986 a 2006.

**TABELA 3 – Dias médios trabalhados por ano para pagar tributos no Brasil – (1986 a 2006)**

| <b>Ano</b> | <b>Dias</b> | <b>Meses</b>      |
|------------|-------------|-------------------|
| 1986       | 82          | 2 meses e 22 dias |
| 1987       | 74          | 2 meses e 14 dias |
| 1988       | 73          | 2 meses e 13 dias |
| 1989       | 81          | 2 meses e 21 dias |
| 1990       | 109         | 3 meses e 19 dias |
| 1991       | 90          | 3 meses           |
| 1992       | 93          | 3 meses e 3 dias  |
| 1993       | 92          | 3 meses e 2 dias  |
| 1994       | 104         | 3 meses e 14 dias |
| 1995       | 106         | 3 meses e 16 dias |
| 1996       | 100         | 3 meses e 10 dias |
| 1997       | 100         | 3 meses e 10 dias |
| 1998       | 107         | 3 meses e 17 dias |
| 1999       | 115         | 3 meses e 25 dias |
| 2000       | 121         | 4 meses e 1 dia   |
| 2001       | 130         | 4 meses e 10 dias |
| 2002       | 133         | 4 meses e 13 dias |
| 2003       | 135         | 4 meses e 15 dias |
| 2004       | 138         | 4 meses e 18 dias |
| 2005       | 140         | 4 meses e 20 dias |
| 2006       | 145         | 4 meses e 25 dias |

Fonte: Amaral; Olenike (2006).

No levantamento realizado pelo IBPT, conforme tabela 3, são considerados tributos incidentes sobre os rendimentos (salários, honorários, etc.), que é formada principalmente pelo Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, pela contribuição ao INSS e pelas contribuições sociais. Além disso, são considerados tributos sobre o consumo, que já está embutido no preço dos produtos e serviços adquiridos (PIS, COFINS, ICMS, IPI, ISS, etc.), e também a tributação sobre o patrimônio (IPTU, IPVA, ITCMD, ITBI, ITR). Vale ressaltar que o contribuinte ainda arca com outros tributos, como taxas (limpeza pública, coleta de lixo, emissão de documentos e contribuições, iluminação pública, etc.).

Ainda, baseado nos estudos realizados pelo IBPT, comparou-se os dias trabalhados no Brasil para se pagar tributos com os dias trabalhados por contribuintes de outros países. No México, são necessários 91 dias de trabalho para se pagar tributos, enquanto que no Brasil, são necessários 145 dias, conforme demonstra o quadro 1.

| <b>País</b>    | <b>Dias trabalhados</b> |
|----------------|-------------------------|
| Suécia         | 185 dias                |
| França         | 149 dias                |
| Brasil         | 145 dias                |
| Espanha        | 137 dias                |
| Estados Unidos | 102 dias                |
| Argentina      | 97 dias                 |
| Chile          | 92 dias                 |
| México         | 91 dias                 |

**QUADRO 1 – Comparação dos dias trabalhados para pagar tributos no Brasil com outros países**

Fonte: Amaral; Olenike (2006).

Por fim, com base nos levantamentos do IBPT, foi identificado que a carga tributária empresarial média chega a consumir 33,05% (trinta e três inteiros e cinco décimos por cento) do faturamento, 47,14% (quarenta e sete inteiros e quatorze centésimos por cento) dos custos e despesas e 52,23% (cinquenta e dois inteiros e vinte e três centésimos por cento) dos lucros de uma empresa.

Diante da realidade a qual estão expostos, os contribuintes podem e devem buscar, alternativas legais e lícitas que reduzam a sua carga tributária. Atualmente, a metodologia mais utilizada para se obter um menor ônus fiscal é o chamado Planejamento Tributário.

## **2.2 Conceito de Planejamento Tributário**

Nos dias atuais, o debate em torno do que comumente se chama “planejamento tributário” está pacificado na legislação e doutrina, assim como é aceito pelas próprias administrações fiscais, que o contribuinte tem o direito de organizar seus negócios e seu patrimônio da forma menos onerosa possível.

Partindo da idéia de liberdade que o contribuinte tem para organizar a própria vida de forma a pagar o menor ônus tributário, diversos tributaristas comentam acerca do Planejamento Tributário.



Greco (2004 p. 109) conceitua “planejamento tributário” partindo de um direito constitucional:

esta busca da menor carga tributária legalmente possível envolve o uso de uma liberdade individual prestigiada pela Constituição; seja na liberdade de iniciativa (CF/88, artigo 1.º, IV e artigo 170, *caput*), seja na livre concorrência (artigo 170, IV), seja nas puras liberdades do artigo 5.º, encontra-se a liberdade de cada um organizar sua vida que se expressa, predominantemente, no exercício da liberdade contratual. Enfim, o ordenamento constitucional consagra uma liberdade para o cidadão e o chamado planejamento tributário surge a partir da idéia de exercício de uma liberdade de montar os próprios negócios, organizar a própria vida de modo a pagar o menor tributo legalmente possível.

Dentro desse preceito constitucional percebe-se que o contribuinte pode (tem liberdade) e deve estruturar os seus negócios da melhor forma possível (auto-organização), procurando sempre diminuir os seus custos, inclusive dos tributos, atentando-se sempre à licitude.

O Planejamento tributário não é apenas um direito do contribuinte, é, também, uma obrigação que deve fazer parte da rotina empresarial. Os administradores das companhias receberam esta atribuição da legislação societária, nos termos dos artigos 153 e 154 da Lei n.º 6.404 - Lei das Sociedades por Ações: (BRASIL, 1976)

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa. (grifo nosso)

Os artigos mencionados acima conferem aos administradores das companhias, o cuidado e o zelo que devem manter para o bom andamento dos negócios, e o planejamento tributário é uma ferramenta que poderá apoiá-lo nessa missão.

Rocha (*apud* Rolim, 1998, p. 52-53) subscreve acerca do planejamento tributário:

o planejamento tributário, quando realizado dentro das formas lícitas, é um ramo da administração tributária devendo ser considerado também como uma atividade da rotina empresarial de significativa importância, especialmente quando o próprio

legislador impôs ao administrador o dever de empregar os recursos – obviamente, legais – que estiverem ao seu alcance, no sentido de lograr os fins e no interesse da empresa.

O Planejamento Tributário deve ser aplicado de forma lícita, e, como consiste numa ferramenta de apoio á gestão que contribui para o sucesso e crescimento das empresas, deve ser incorporado nas suas atividades de forma contínua.

Latorraca (2000, p. 63) também destaca a atuação do administrador na busca pelo melhor resultado do ponto de vista da economia tributária:

O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento menos oneroso do ponto de vista fiscal.

Depreende-se, portanto, que dentre as diversas alternativas que a legislação tributária oferece, o contribuinte poderá planejar-se de forma a escolher a que lhe trará menor ônus tributário. Machado (2000, p. 51) descreve:

A doutrina tem sustentado que os contribuintes têm direito de arrumar seus negócios, sua fortuna, seu modo de vida, de maneira a pagar os impostos menos elevados ou a não pagar imposto algum, contanto que não violem nenhuma regra legal.

Dessa forma, no Brasil tem ocorrido uma “explosão” do Planejamento Tributário como prática habitual das empresas. O contribuinte tem todo o direito de organizar os seus negócios e com isso incorrer na economicidade tributária, sem, com isso deixar de cumprir exigências fiscais.

Com a globalização da economia, é questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário, pois este representa uma das maiores parcelas dos custos das empresas. O planejamento tributário é legal e é saúde para o bolso do contribuinte, com ele, as empresas podem capitalizar os seus negócios, reduzir seus preços, investir, gerar empregos e manter-se no mercado competitivo.

### 2.3 Finalidades do Planejamento Tributário

A principal finalidade do planejamento tributário consiste em reduzir de forma lícita o montante do tributo devido. Nesse contexto, Tôrres (2001, p. 37-38) descreve:

Com a expressão “planejamento tributário” deve-se designar tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados.

As atitudes lícitas que possam vir a ser adotadas pelos contribuintes, na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações, corresponde à noção de “legítima economia de tributos”. Decerto que pode haver planejamento tributário com conteúdo ilícito, só que, nesse caso, mesmo sendo o objeto ilícito, o ato de planejar será sempre lícito, não sendo rigoroso, portanto, atribuir uma atuação ilícita à conduta de organizar negócios, preventivamente.

[...] o planejamento tributário não é mais que uma técnica de “teste” preventivo que o operador faz do ordenamento, apreciando os fatos futuros à luz do ordenamento vigente, numa projeção do ordenamento sobre os fatos posteriores. É uma técnica de subsunção antecipada, antevendo as conseqüências jurídico-tributárias, elaborada para agir conforme o ordenamento, usando as operações menos onerosas disponíveis como legítimas. Por esse motivo, seu conteúdo deverá considerar todas as repercussões do sistema, não somente a norma tributária estrita, aquela que define a obrigação tributária principal; como também todas as obrigações possíveis: acessórias (deveres instrumentais ou formais), penais etc. (grifos nossos).

Na concepção de Amaral (2006), o exercício do Planejamento Tributário procura atingir três finalidades, quais sejam:

- a) evitar a incidência do tributo

Neste caso, com bases legais, são realizados estudos preventivos, ou seja, tomam-se providências com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo. Pois, uma vez ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária e a vontade das partes é irrelevante para modificá-la.

O contribuinte pode se antecipar ao fato gerador com o objetivo de projetá-lo e dimensioná-lo, de forma que lhe permita adotar, dentre as opções legais disponíveis, as que lhe forem mais convenientes. Daí percebe-se a importância fundamental da identificação do momento da ocorrência do fato gerador.

Qualquer providência visando-se à economia de tributos só será legítima se tomada antes da ocorrência do fato gerador, observando-se, sempre e estritamente, os preceitos legais. Em suma, o fato gerador da obrigação tributária é o ponto de referência do contribuinte.

b) reduzir o montante do tributo

A ação preventiva neste caso consiste em buscar quando possível, meios legais para reduzir a alíquota ou base de cálculo do tributo.

c) retardar o pagamento do tributo

Neste caso, os contribuintes devem adotar medidas com a finalidade de postergar (adiar) o pagamento do tributo, evitando, portanto, o pagamento de penalidades fiscais (multas).

## **2.4 Crimes contra a ordem tributária**

O contribuinte que pretenda utilizar-se do planejamento tributário, dever ter de forma bastante clara que, planejar não consiste em deixar de pagar o que é devido e não questionável, e, deverá atentar para não correr o risco de cometer crimes contra a ordem tributária, e ao invés de trazer redução da carga tributária para as empresas, causar grandes prejuízos.

A Lei n.º 8.137 (BRASIL, 1990), estabelece as figuras penais contra a ordem tributária, à qual elencou uma série de crimes com penas de detenção que variam de seis meses a cinco anos de prisão, cujo texto produz-se a seguir:

Art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
  - II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
  - III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
  - IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
  - V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviços efetivamente realizada, ou fornece-la em desacordo com a legislação
- Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza:
- I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo;
  - II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
  - III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto e contribuição como incentivo fiscal;
  - IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de impostos liberadas por órgãos ou entidades de desenvolvimento;
  - V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à fazenda Pública.

Pelo exposto, percebe-se que tentar burlar a lei para apropriar-se irregularmente do montante do tributo devido ao Estado, configura crime contra a ordem tributária.

#### 2.4.1. Sonegação, Fraude, Conluio e Simulação

Configura-se sonegação, fraude e simulação, o ato de planejar a redução de tributos relativos a fatos pretéritos, isto é, já ocorridos. Latorraca (1985, p.20) discorre que “só há sonegação quando alguém tenta simular, esconder ou descaracterizar (sonegar) o fato gerador (já ocorrido); ou ainda simular ou dissimular condições pessoais suscetíveis de afetar a obrigação tributária”.

Nos termos do Artigo 71, da Lei nº 4.502 (BRASIL, 1964), compreende-se por sonegação toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

- a) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
- b) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente.

Sonegação é, portanto, o ato em que o contribuinte pagou a menor ou deixou de pagar o tributo devido e cobrado mediante lei, ou seja, é a apropriação indevida do valor do tributo que deveria ser repassado ao Estado.

Diz o artigo 72 da Lei nº 4.502 (BRASIL, 1964), que ‘fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido’.

Campos (1985, p.19) escreve que:

É fundamental que a ação ou omissão de planejamento tributário seja praticada e formalizada antes da ocorrência do fato gerador, pois toda ação ou omissão praticada e formalizada depois da ocorrência do fato gerador, que objetiva impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou reduzir os seus efeitos econômicos, é considerada fraude, por implicar sonegação fiscal.

Importante se faz estabelecer a diferença básica entre o planejamento tributário e a fraude fiscal. Se os fatos efetivamente ocorridos são comprovados através dos livros e documentos fiscais, tem-se o planejamento tributário, mas, se o que consta dos livros e documentos fiscais é diverso dos fatos, tem-se uma fraude.

Fraude é, portanto, o engano malicioso ou ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever.

Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas visando os efeitos da sonegação ou fraude (Lei nº 4.502/1964, Art. 73), representando,

portanto, a combinação maliciosa entre duas pessoas com o intuito de enganar uma terceira pessoa.

O conceito de simulação está contido na Lei 10.604 (BRASIL, 2002), atual código civil, no sentido de que haverá simulação no ato jurídico em geral, quando:

- a) apresentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a que realmente se conferem, ou transmitem;
- b) contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira;
- c) os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

No ato de simulação, há a intenção do contribuinte de simular uma situação enganosa perante o fisco.

O artigo 150 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) complementa que se configurada a simulação, o fisco poderá exigir o tributo a qualquer tempo.

## **2.5 Planejamento tributário nas Instituições Privadas de Ensino Superior**

O alto custo tributário no Brasil afeta todas as atividades empresais, e no setor educacional, esta realidade não é diferente. Na avaliação do tributarista Gandra (2006), o peso dos impostos educacionais é um dos mais altos do país e tem sido um dos principais obstáculos para o desenvolvimento das instituições de ensinos, o autor ressalta, ainda:

o peso dos tributos no setor educacional precisa ser revisto e diminuído pelo governo. Somente assim, a educação poderá ser um direito de todos e um dever do Estado, conforme prevê o artigo 205 da Constituição Brasileira, pois mais de 40% da composição das mensalidades escolares correspondem a tributos. Essa elevada carga tributária contribui para o aumento da inadimplência e estagnação do setor.

O governo federal deve dar ênfase à educação brasileira, e por isso, deve incentivar às Instituições Privadas a participar desse processo, e, uma das formas de contar com essa parceria constitui em desonerá-las da exorbitante carga tributária.

No mesmo sentido afirma o vice-presidente do Sindicato das Escolas Particulares de São Paulo – SIEESP (2006):

o que precisamos e reivindicamos é uma política mais justa e adequada à prestação de serviços que recebemos. Em contrapartida, com a diminuição dessa carga, poderíamos dar maior condições para que as escolas aplicassem em tecnologia, no desenvolvimento e no planejamento para melhorar ainda mais a qualidade do ensino. E assim, abrir espaço para abrigar mais alunos na escola particular.

Ao deixar de pagar alguns tributos, sobrarão dinheiro para as Instituições investirem na qualidade do ensino e na estrutura das escolas. Por este justo motivo, o governo federal deveria renunciar de receber alguns tributos das Instituições Privadas de Ensino Superior.

O quadro 2 demonstra a carga tributária atualmente enfrentada pelas Instituições Privadas de Ensino Superior.

| <b>Base de cálculo</b>         | <b>Tributos</b>                | <b>Alíquotas</b> |
|--------------------------------|--------------------------------|------------------|
| <b>Faturamento</b>             | PIS                            | 0,65%            |
|                                | COFINS                         | 3%               |
|                                | IRPJ                           | 4,80%            |
|                                | CSLL                           | 2,80%            |
|                                | ISS                            | 2% a 5%          |
| <b>Folha de Pagamento</b>      | INSS – Empresa                 | 20%              |
|                                | INSS sobre Terceiros           | 4,50%            |
|                                | Seguro Acidente de Trabalho    | 1%               |
|                                | FGTS                           | 8%               |
|                                | Contribuição Social do FGTS    | 0,50%            |
| <b>Capital Social</b>          | Contribuição Sindical Patronal | 0,02% a 0,8%     |
| <b>Movimentação Financeira</b> | CPMF                           | 0,38%            |
|                                | IOF                            | 1,50%            |

**QUADRO 2 – Principais tributos devidos pelas Instituições Privadas de Ensino Superior com fins lucrativos**

Fonte: Elaboração da autora com base na legislação tributária.

No quadro 2 não foram consideradas as taxas, contribuições de melhoria e tributos indiretos, como, IPTU, IPVA.

Analisando a carga tributária demonstrada no quadro 2, pôde-se perceber que são diversos os tributos devidos pelas Instituições Particulares de Ensino Superior com fins



lucrativos, por isso, estas devem considerar o gerenciamento de suas obrigações tributárias como uma necessidade cotidiana. A este gerenciamento de obrigações chamamos de planejamento tributário, como mencionado anteriormente, consistindo, portanto, na atitude lícita que visa à diminuição das obrigações tributárias.

A competitividade no setor educacional requer cada vez mais estratégias dinâmicas e inovadoras capazes de melhorar os seus resultados (lucratividade). É sob este aspecto que o planejamento tributário deve ser visto pelos gestores das Instituições de Ensino como uma ferramenta indispensável na redução de seus tributos e arma essencial para suas sobrevivências.

Através do planejamento tributário foi sugerida à instituição pesquisada a adesão ao PROUNI como uma ferramenta capaz de reduzir a sua carga tributária.

## **2.6 Tributos: Conceito e Espécies**

Para oferecer maior entendimento ao tema está descrito a seguir, o conceito e espécies de tributos, destacando-se, também, o conceito de isenção tributária.

A definição de tributo está expressa no artigo 3.º do Código Tributário Nacional – CTN (BRASIL, 1966):

Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para melhor entendimento sobre a definição de tributo, é possível decompor sua definição nas seguintes características:

- a) prestação pecuniária: o conceito legal exclui qualquer prestação que não seja representada por dinheiro. Inexistindo, portanto, o pagamento de tributos com bens, com trabalho ou prestação de serviços;
- b) compulsória: refere-se à obrigação de pagar o tributo independente da vontade do contribuinte;
- c) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: os tributos podem ser fixados em moeda (real), ou em outra unidade traduzível em moeda, por exemplo, indexadores (ORTN, OTN, BTN, UFIR);
- d) que não constitua sanção de ato ilícito: o pagamento de tributo não decorre de infração, por isso, as penalidades (multas) não se incluem no conceito de tributo;
- e) instituída em lei: o tributo só pode ser exigido através de lei (princípio da legalidade: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” – Art. 150, I, da Constituição Federal. (BRASIL, 1988a);
- f) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: sendo administrativa, esta é uma atividade privativa que não pode ser exercida por nenhuma outra pessoa. Além disso, há de ser vinculada – não discricionária – significando que a administração pública deverá agir estritamente de acordo com a lei tributária, e não segundo seu próprio critério. Assim, o fisco tem o poder e o dever de cobrar.

Assim, conceitua-se tributo como sendo uma certa quantia em dinheiro que os contribuintes (pessoa física e jurídica) são obrigados a pagar ao Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) quando praticam certos fatos geradores previstos em leis tributárias.

No que se refere às espécies de tributos, o Sistema Tributário Nacional está estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de:

- a) impostos: a definição de imposto está no art. 16 do CTN (BRASIL, 1966). O que particulariza o imposto é a cobrança da prestação tributária sem a necessidade de o Estado prestar algo ao contribuinte de forma pontual, e que será cobrado segundo a capacidade econômica do contribuinte, conforme dispõe o Art. 145, inciso I, § 1.º da CF (BRASIL, 1988a);
- b) taxas: as taxas estão dispostas no art. 145, inciso II, da CF (BRASIL, 1988) e art. 77 do CTN e estão vinculadas à utilização efetiva por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos;
- c) contribuições de melhorias: foram criadas para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária para o contribuinte, conforme disposto no artigo 149 da Constituição Federal (BRASIL, 1988a).

Com a edição da Constituição Federal de 1988, surgiram para financiamento das atividades sociais, as contribuições sociais que têm como base de incidência os lucros das sociedades, a folha de pagamento dos empregados e o faturamento das empresas. Atualmente, são divididas em contribuições ao INSS, Contribuição Sindical, Contribuição ao PIS/Pasep, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Contribuição para o Fundo de Investimento Social (COFINS).

### 2.6.1 Isenção Tributária

Isenção é considerada como um favor fiscal (renúncia fiscal por parte do Estado) onde o pagamento do tributo é excluído através de lei.

No dizer de Cassone (1992, p.85) isenção é a dispensa legal do pagamento de um determinado tributo via de regra concedida face ao relevante interesse social e econômico regional, setorial ou nacional.

No caso específico das Instituições Privadas justifica-se esta dispensa de tributos, por tratar diretamente com a educação que é um direito de todos.

Para Sousa (1975, p. 97), “isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”.

Esse conceito é identificado no Código Tributário Nacional (CTN) nos artigos 175 e 176, a seguir transcrito (BRASIL, 1966):

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a Isenção;

II a anistia

[...]

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

As isenções tributárias podem ser concedidas por prazo certo ou indeterminado, por meio da sua edição, seja por lei ordinária, por lei complementar, por decreto legislativo do Congresso Nacional, ou por decreto legislativo estadual ou distrital.

O contribuinte favorecido pela isenção específica, ou qualquer outro tipo de incentivo fiscal, por tempo certo, tem direito adquirido à sua fruição até o final do termo previsto na Lei. No caso do PROUNI, a isenção foi concedida por tempo determinado e se deu mediante edição de lei ordinária.

A isenção, em regra, refere-se tão somente a impostos. Todavia, não óbice seja outorgada isenção em relação às demais espécies tributárias (taxas e contribuições), desde que a lei seja expressa nesse sentido (art. 177 do CTN). É o que ocorre no caso do PROUNI, a Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005a), prevê a isenção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Neste capítulo foram abordados: a evolução da carga tributária do Brasil, o conceito e finalidades do planejamento tributário, crimes contra a ordem tributária e o planejamento tributário nas Instituições Privadas de Ensino Superior. As normas de funcionamento do Programa Universidade para Todos (PROUNI) estão descritas no capítulo que segue.

### 3 PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS (PROUNI)

Diversos estudos ressaltam o baixo nível educacional atual da população brasileira. É preocupante o reduzido índice de alunos que ingressam na universidade. Segundo levantamentos realizados pelo Ministério da Educação, atualmente, apenas nove por cento (9%) dos brasileiros entre 18 e 24 anos conseguem uma vaga no ensino superior.

A UNESCO realizou no período de 1999 a 2000, estudos comparativos do Brasil com outros países sobre a taxa de escolarização na educação superior, que segundo o IBGE (2006), essa taxa é calculada considerando a “proporção de pessoas de uma determinada faixa etária que frequenta escola em relação ao total da população da mesma faixa etária”. O estudo resultou nos dados da tabela 4.

**TABELA 4 – Taxa de escolarização bruta na educação superior de países selecionados – 1999/2000**

| <b>País</b>   | <b>Taxa de escolarização bruta</b> |
|---------------|------------------------------------|
| Coréia do Sul | 72                                 |
| EUA           | 72                                 |
| Argentina     | 48                                 |
| Portugal      | 47                                 |
| Chile         | 38                                 |
| Uruguai       | 34                                 |
| Bolívia       | 33                                 |
| Colômbia      | 22                                 |
| Cuba          | 21                                 |
| México        | 20                                 |
| Brasil        | 15                                 |
| África do Sul | 15                                 |
| Paraguai      | 14                                 |

Fonte: Adaptado da UNESCO, *Global Education Digest* (2003) citado por Pinto (2004, p. 3).

Os dados apresentados revelam que o país ocupa uma situação extremamente desfavorável em relação a outros países. As vagas ocupadas pelas universidades brasileiras estão próximas apenas das vagas oferecidas pelo Paraguai e pela África do Sul. Se comparar com os Estados Unidos, o Brasil encontra-se em grande desvantagem. Isso leva a concluir que o país não está desenvolvendo adequadamente a sua função social no que relaciona à

educação, tanto com relação ao incentivo à população para o ingresso à universidade, como na concessão de meios e recursos suficientes para receber os alunos no ensino superior.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988a), através do artigo 205, transcrito abaixo, dá atenção especial à educação.

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. (grifos nossos)

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, Lei n.º 9.394 (BRASIL, 1996c), estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, dispondo em seu artigo segundo:

Art. 2.º A educação, dever da família e do Estado, inspirada nos princípios de liberdade e nos ideais de solidariedade humana, tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Pelo exposto, compreendeu-se que é dever do Estado oferecer educação ao povo. Para tentar cumprir tal premissa constitucional e legal, foi publicada a Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005a), que instituiu o Programa Universidade para Todos (PROUNI), destinado a ampliar o número de vagas nas universidades, democratizar o acesso de pessoas carentes às mesmas e investir na qualidade do ensino.

### **3.1 Fundamentos Básicos**

O PROUNI é um programa criado pelo Governo Federal e administrado pelo Ministério da Educação (MEC), que oferece bolsas de estudos integrais ou parciais de (50%) (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) em Instituições Privadas de Ensino Superior com ou sem fins lucrativos. O Programa foi criado pela Medida Provisória n.º 213 (BRASIL, 2004d), e convertida na Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005a), objetivando fomentar o

ingresso ao ensino de nível superior aos brasileiros tidos como desfavorecidos economicamente. É considerado pelo Ministério da Educação – MEC, como o maior programa de concessão de bolsas de estudos da história da educação brasileira, pois visa direcionar mais de trezentos mil jovens e professores provenientes da rede pública para as universidades privadas.

Segundo dados fornecidos pelo Ministério da Educação, no seu primeiro processo seletivo (2005), O PROUNI ofereceu cento e doze mil bolsas em 1.142 instituições de ensino superior de todo o país. Nos próximos quatro anos, o programa pretende oferecer quatrocentas mil novas bolsas de estudos. Todas estas ações vão ao encontro das metas do Plano Nacional de Educação, que prevê a presença, até o ano de 2010, de pelo menos 30% (trinta por cento) da população na faixa etária de 18 a 24 anos na educação superior, hoje restrita a 10,4% (dez inteiros e quatro por cento).

Atualmente, o programa já está sendo reconhecido internacionalmente, é o que divulga a revista americana *Higher Education* (2007): “*Program Prouni: Changing the panorama of Access to Higher Education in Brazil. Although more than 4.000.000 studentes are enrolled in higher education in Brazil, only 11% of the young people in the range of 18 to 24 years attend higher education schools.*”

O Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (2007) divulgou que no ano de 2006, as Instituições Privadas de Ensino Superior do Estado do Ceará vinculadas ao PROUNI, ofereceram 1.847 bolsas de sendo, sendo, 1.493 integrais e 354 parciais.



No documento “informações aos candidatos”, o MEC (2006) conceitua bolsa de estudo, como sendo um benefício concedido ao estudante, na forma de desconto parcial ou integral sobre os valores cobrados pelas instituições de ensino privadas.

Para ter direito à bolsa integral, a renda per capita familiar (por pessoa da família) do estudante não poderá ser superior a um salário mínimo e meio vigente no país. Já, a bolsa-parcial de cinquenta por cento (50%), poderá ser concedida para estudantes com renda familiar per capita não excedente a três salários mínimos. Com relação à bolsa-parcial de vinte e cinco por cento (25%), será concedida aos estudantes que possuam renda familiar, por pessoa, de até três salários mínimo, somente para cursos com mensalidade de até R\$ 200,00 (duzentos reais).

| <b>Natureza da bolsa</b> | <b>Renda Familiar</b>                                |
|--------------------------|--|
| Bolsa integral           | $\leq 1,5$ salários mínimos                          |
| Bolsa parcial            | $> 1,5$ salários mínimos e $\leq 3$ salários mínimos |

**QUADRO 3 – Bolsas de estudos x renda *per capita* familiar**

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com a Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005a), entende-se por grupo familiar, além do próprio candidato, o conjunto de pessoas residentes na moradia do candidato, que usufruam da renda mensal familiar e que sejam relacionados com o candidato pelos seguintes graus de parentesco: pai, padrasto, madrasta, cônjuge, companheiro (a), filho (a), enteado (a), irmão (ã), avô (ó).

O artigo segundo da mencionada lei determina que os brasileiros que poderão beneficiar-se do programa são os seguintes:

- a) estudantes que tenham cursado o ensino médio em escolas públicas ou em escolas particulares na condição de bolsista integral;
- b) estudante portador de necessidades especiais, nos termos da lei,

- c) ter cursado o ensino médio parcialmente em escola da rede pública e parcialmente em instituição privada, na condição de bolsista integral da respectiva instituição, e
- d) ser professor da rede pública de ensino básico, em efetivo exercício, integrando o quadro permanente da instituição e concorrendo a vagas em cursos de licenciatura, normal superior ou pedagogia. Neste caso, a renda familiar por pessoa não é considerada.

Para participar do processo de seleção, o estudante que tiver participado do Exame Nacional do Ensino Médio (ENEM) 2006 e obtido a nota mínima de 45 pontos (média aritmética entre as provas de redação e conhecimentos gerais), estabelecida pelo Ministério da Educação. Não são consideradas as notas obtidas nos ENEMs anteriores. Os resultados do ENEM são usados como critério para a distribuição das bolsas de estudos, isto é, as bolsas são distribuídas conforme as notas obtidas pelos estudantes no ENEM. Assim, os estudantes que alcançarem as melhores notas no exame terão maiores chances de escolher o curso e a instituição em que estudarão.

Portanto, a seleção será feita em duas etapas. Na primeira, serão analisados os resultados e perfil socioeconômico do ENEM (Exame Nacional do Ensino Médio). Na segunda, a própria Instituição de Ensino, a seu critério, definirá a forma de seleção, sem ônus para o estudante concorrente, conforme determina o artigo 4.º do Decreto n.º 5.493 (BRASIL, 2005d).

A Instituição que será pesquisada tem como critério de seleção, além da entrevista, a participação no vestibular realizado pela própria Instituição, sendo que o resultado não será eliminatório, mas apenas classificatório.

### 3.2 Adesão ao Programa

O art. 5.º, da supracitada Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005a) determina que para aderir ao programa, as Instituições Privadas de Ensino Superior (com ou sem fins lucrativos não beneficentes), deverão firmar termo de adesão junto ao Ministério da Educação, que terá vigência de 10 (dez) anos, contado da data da assinatura no respectivo termo, se comprometendo a oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa integral para o equivalente a 10,7 (dez inteiros e sete décimos) estudantes pagantes regularmente matriculados em seus cursos de graduação.

Apresenta-se na tabela 5 um exemplo aleatório para melhor esclarecer o que determina a Lei.

Suponha-se que uma determinada Instituição Privada de Ensino Superior, denominada aqui de “X”, quer aderir ao PROUNI no ano de 2006 e deseja saber quantas bolsas integrais deve se comprometer a oferecer. Sabe-se, portanto, que a Instituição “X” possui 2.000 alunos regularmente matriculados, distribuídos entre os cursos Direito, Ciências Contábeis e Informática.

**TABELA 5 – Adesão ao PROUNI – Quantidade de bolsas integrais a serem oferecidas no processo seletivo**

| <b>Curso</b>       | <b>N.º de alunos pagantes</b> | <b>Bolsas integrais</b> |
|--------------------|-------------------------------|-------------------------|
| Direito            | 1.000                         | 94                      |
| Ciências Contábeis | 700                           | 65                      |
| Informática        | 300                           | 28                      |
| <b>Total</b>       | <b>2.000</b>                  | <b>187</b>              |

Fonte: Elaboração própria

A Lei determinou que para cada 10,7 alunos regularmente matriculados a Instituição deverá oferecer uma bolsa integral. No exemplo exposto, como a Instituição “X” possui 2.000 (dois mil) estudantes, deverá oferecer, no mínimo, 187 bolsas integrais para

aderir ao PROUNI. Dentre estas, 94 devem ser destinadas para o curso de Direito, 65 para o curso de Ciências Contábeis e 28 para o curso de Informática.

O inciso I do artigo 9.º da Portaria do MEC n.º 1.704 (BRASIL, 2006c) determina que a fórmula a ser utilizada para o cálculo de bolsas integrais é a seguinte:

$$I = \frac{X}{10,7}$$

Onde, I = quantidade total de bolsas integrais a serem oferecidas no processo seletivo e X = número de estudantes ingressantes regularmente pagantes e matriculados ao final do semestre.

### 3.2.1 Desvinculação do Termo de Adesão

A Instituição de Ensino poderá optar pela desvinculação do termo de adesão. Tal medida não implicará em ônus para o Poder Público, nem, tão pouco, para o estudante beneficiado que gozará do respectivo benefício até a conclusão de seu curso.

A norma tributária ainda prevê que verificado o desequilíbrio na proporção informada no termo de adesão, a Instituição deverá restabelecer a referida proporção oferecendo novas bolsas a cada processo seletivo.

### 3.3 Permuta de Bolsas de Ensino entre Cursos e Turnos

O Termo de Adesão poderá, ainda, prever a permuta de bolsas entre cursos e turnos, restrita a 1/5 (um quinto) das bolsas oferecidas para cada curso e cada turno. No exemplo acima referido, do total de bolsas do curso de Direito, dezenove (19) poderiam ser transferidas para os demais cursos, no curso de Ciências Contábeis seriam transferidas treze

(13) bolsas, e no curso de Informática, apenas cinco (5) bolsas poderiam ser transferidas para os demais cursos.

### 3.3.1 Bolsas Integrais, Parciais e Bolsa Permanência

Alternativamente, em substituição à oferta de uma bolsa integral para cada 10,7 alunos matriculados, as Instituições que aderirem ao PROUNI, poderão oferecer 1 (uma) bolsa integral para cada 22 (vinte e dois) alunos regularmente pagantes e devidamente matriculados em cursos efetivamente nela instalados, mas, para isso, deverá oferecer adicionalmente, quantidades de bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) na proporção necessária para que a somas dos benefícios concedidos na forma da Lei atinja o equivalente a 8,5% (oito inteiros e cinco décimos por cento) da receita anual efetivamente recebida é o que determina o Art. 5.º da Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005a).

Neste caso, seguindo ainda o exemplo anteriormente descrito, ao invés de oferecer cento e oitenta e sete (187) bolsas integrais, somente seriam oferecidas noventa e uma (91). Todavia, a Instituição que assim optar, deverá oferecer adicionalmente bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou 25% (vinte e cinco por cento). O total de bolsas oferecidas (integrais e parciais) deverá atingir, obrigatoriamente, 8,5% (oito inteiros e cinco por cento) do valor da receita anual (semestralidades e anuidades).

O inciso II do art. 9.º, da Portaria n.º 1.704 (BRASIL, 2006c) demonstra as fórmulas que deverão ser utilizadas para esta situação:

$$I = \frac{X}{22}, \text{ para o cálculo da quantidade de bolsas integrais, e}$$

$$P = \frac{V}{SM/2}, \text{ para o cálculo da quantidade de bolsas parciais, onde:}$$

$$V = R - VI; \quad R = C \times 8,5\%; \quad VI = I \times SM.$$

Onde,

I = quantidade total de bolsas integrais a serem oferecidas no processo seletivo;

X = número de estudantes ingressantes regularmente pagantes e matriculados ao final do semestre;

P = quantidade de bolsas parciais de 50% a serem oferecidas no processo seletivo;

V = valor da receita base disponível estimada para oferecimento de bolsas parciais de 50% no processo seletivo;

SM = semestralidade média = mensalidade média estimada para o semestre multiplicada por 6;

R = receita base para o cálculo da quantidade de bolsas a serem ofertadas no processo seletivo referente ao semestre;

VI = valor correspondente às bolsas integrais ainda em utilização e suspensas concedidas em semestres anteriores e às bolsas integrais a serem oferecidas no semestre subsequente.

O Decreto n.º 5.493 (BRASIL, 2005d) – Regulamento do PROUNI, esclareceu em seu Art. 5.º, que são considerados estudantes regularmente pagantes aqueles que tenham firmado contrato a título oneroso com instituição de ensino superior com base na Lei n.º 9.870

(BRASIL, 1999a), não beneficiários de bolsas integrais do PROUNI da própria Instituição, excluídos os inadimplentes por período superior a 90 (noventa) dias, cujas matrículas tenham sido recusadas no período letivo imediatamente subsequente ao inadimplemento.

Conforme Portarias do MEC n.º 4 (BRASIL, 2006a) e 1556, (BRASIL, 2006b), poderá ocorrer o encerramento ou suspensão da bolsa de estudo nas seguintes situações:

a) encerramento da bolsa:

- inexistência de matrícula do estudante beneficiado no período letivo correspondente ao primeiro semestre de usufruto da bolsa;
- encerramento da matrícula do estudante beneficiado, com conseqüente encerramento dos respectivos vínculos acadêmicos com a instituição;
- matrícula do bolsista, a qualquer tempo, em instituição pública gratuita de ensino superior;
- conclusão do curso no qual o estudante é beneficiário da bolsa ou de qualquer outro curso superior em qualquer instituição de ensino superior;
- rendimento acadêmico insuficiente, podendo o coordenador do ProUni, ouvido(s) os responsáveis pela(s) disciplina(s) na(s) qual(is) houve reprovação, autorizar, por uma única vez, a continuidade da bolsa;
- a qualquer tempo, por inidoneidade de documento apresentado ou falsidade de informação prestada pelo bolsista, nos termos do § 1º do art. 1º do Decreto nº 5.493 (BRASIL, 2005d);
- esgotamento do prazo máximo para conclusão do respectivo curso de graduação ou sequencial de formação específica;
- não atualização após três semestres consecutivos de suspensão;

- substancial mudança de condição socioeconômica do bolsista que comprometa a observância dos requisitos estabelecidos pelos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei nº 11.096 (BRASIL, 2005a);
  - em caso de o bolsista beneficiado usufruir simultaneamente, em cursos ou instituições de ensino diferentes, a bolsa concedida pelo ProUni e financiamento concedido no âmbito do Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior – FIES;
  - solicitação do bolsista; decisão ou ordem judicial; evasão do bolsista; e falecimento do bolsista.
- b) suspensão da bolsa:
- não atualizada no período especificado;
  - no caso dos bolsistas parciais cujas matrículas tenham sido recusadas em função do inadimplemento da parcela da mensalidade sob sua responsabilidade, conforme disposto na Lei nº 9.870 (BRASIL, 1999a);
  - no caso de trancamento de matrícula ou abandono do período letivo pelo estudante beneficiado;
  - nos casos de não formação de turma no período letivo inicial do curso ou habilitação, exclusivamente aos bolsistas beneficiados no processo seletivo referente ao primeiro semestre de 2005.
  - cada suspensão não poderá ultrapassar três semestres consecutivos, sob pena de encerramento da bolsa.

A Bolsa Permanência é um benefício, no valor de R\$ 300,00 (trezentos reais) mensais, concedido a estudantes com bolsa integral em utilização, matriculados em cursos presenciais com no mínimo 6 (seis) semestres de duração e cuja carga horária média seja superior ou igual a 6 (seis) horas diárias de aula.



A referida carga horária média é calculada pelo quociente entre a carga horária mínima total do curso, em horas, e o produto obtido pela multiplicação do respectivo prazo mínimo em anos para integralização do curso e o número de dias do ano letivo, sendo este fixado pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB (BRASIL, 1996c), em 200 (duzentos) dias letivos.

### 3.3.2 Sistema PROUNI – SISPROUNI

O SISPROUNI consiste no sistema eletrônico disponibilizado pelo MEC, através do qual as Instituições Particulares de Ensino Superior transmitem via internet o Termo de Adesão. [Todos os procedimentos operacionais referentes à adesão ao PROUNI serão efetuados exclusivamente por meio do SISPROUNI, sendo sua validade condicionada à assinatura digital].

Além de garantir total segurança às informações cadastradas no SISPROUNI, o uso da certificação digital possibilita o registro de assinatura digital em todos os documentos emitidos, o que dispensa o envio desses por via postal, bem como o reconhecimento de firma dos signatários. A validade jurídica desses documentos é assegurada pela Medida Provisória nº 2.200-2 (BRASIL, 2001a).

Segundo dados divulgados pelo MEC (2007), através do documento “PROUNI ganha prêmio de qualidade em Educação”, O SISPROUNI recebeu, no segundo processo seletivo de 2007, 1,7 milhão de consultas de estudantes, com tempo médio de conexão e inscrição de dez minutos. O sistema foi capaz, ainda, de permitir o acesso simultâneo de 53 mil pessoas, além de ter inscrito no PROUNI, em um único dia, 103.521 alunos.

### 3.4 Obrigações da Instituição de Ensino e Requisitos de Desempenho Acadêmico

O art. 7.º da Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005a), dispõe sobre algumas obrigações a que deverão sujeitar-se as Instituições sob pena de perder os direitos previstos na norma, que são:

Art. 7.º [...]

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

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

§ 1.º O percentual de que trata o inciso II do *caput*, deste artigo deverá ser, o 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.

§ 2.º [...]

§ 3.º [...]

§ 4.º O Ministério da Educação desvinculará do Prouni o curso considerado insuficiente, sem prejuízo do estudante já matriculado, segundo os critérios de desempenho do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES, por 3 (três) 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. 5.º desta Lei.

De acordo com o disposto no art. 14 do Decreto n.º 5.493 (BRASIL, 2005d), a Instituição de Ensino Superior que aderir ao PROUNI apresentará ao Ministério de Educação, anual ou semestralmente, de acordo com o respectivo regime curricular acadêmico:

- a) o controle de frequência mínima obrigatória do bolsista, correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) da carga horária do curso;
- b) o aproveitamento do bolsista no curso, considerando-se, especialmente, o desempenho acadêmico, e
- c) a evasão de alunos por curso e turno, bem como o total de alunos matriculados, relacionando-se os alunos vinculados ao PROUNI.

No que dispõe o art. 5.º da Portaria n.º 1.704 (BRASIL, 2006c), ainda cabe a Instituição Privada de Ensino Superior:

- a) considerar, nas bolsas oferecidas por meio do processo seletivo regular, todos os encargos educacionais, inclusive a matrícula e aqueles relativos às disciplinas cursadas em virtude de reprovação, observados os requisitos de desempenho acadêmico do bolsista;
- b) abster-se de cobrar quaisquer tipos de taxas no processo de seleção;
- c) disponibilizar acesso à internet para a inscrição de candidatos ao processo seletivo;
- d) informar através de editais, a quantidade de bolsas integrais ou parciais oferecidas.

Com relação ao estudante vinculado ao PROUNI, beneficiário de bolsa integral ou parcial, deverá apresentar aproveitamento acadêmico em, no mínimo, 75% (setenta e cinco por cento) das disciplinas cursadas em cada período letivo. Em caso de aproveitamento acadêmico insuficiente, pode o coordenador do PROUNI, ouvido(s) o(s) responsável(eis) pela(s) disciplina(s) na(s) qual(is) houve reprovação, autorizar, por uma única vez, a continuidade da bolsa.

#### 3.4.1 Avaliação de Desempenho

Um dos critérios para manter-se no PROUNI é que as Instituições mantenham desempenho suficiente no Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES.

Pelo exposto no § 4.º, na legislação acima referida, pela sistemática do SINAES, a avaliação será dividida em três áreas, que serão avaliadas em três anos consecutivos, uma em cada ano. Após a primeira rodada, se houver má avaliação, a Instituição firmará compromisso de correção das deficiências e de melhoria como SINAES e, somente depois de ter passado

pela segunda rodada de exames de cada área, é que se pode aplicar alguma punição, sem prejuízo ao estudante já matriculado.

### **3.5 Isenção de Tributos**

A Instituição Privada de Ensino Superior, com ou sem fins lucrativos, não beneficentes, que aderir ao PROUNI nos termos da Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005a), fica isenta, no período de vigência do Termo de Adesão, do IRPJ e CSLL (que incidem sobre o lucro da exploração) e PIS e COFINS (que incidem sobre o faturamento).

Não está inserido na amplitude do benefício o PASEP, que tem como contribuintes A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios; as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios, conforme Lei Complementar n.º 8 (BRASIL, 1970b).

Conforme determina o artigo 10 da Lei n.º 9.718 (BRASIL, 1998c), considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Enquanto que as entidades com fins lucrativos visam, exclusivamente, o superávit.

Dentre as entidades sem fins lucrativos, incluem-se as Instituições privadas comunitárias, confessionais e filantrópicas, que, segundo definições destacadas no glossário do Censo da Educação Superior divulgado pelo INEP (2006), consistem em:

Instituições Privadas Comunitárias são constituídas por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas de professores e alunos que incluam, na sua entidade mantenedora, representante da comunidade. As IES privadas comunitárias

fazem parte do Sistema Federal de Educação Superior, sendo, portanto, supervisionadas pelo poder público federal;

Instituição privada confessional – instituída por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendam à orientação confessional e ideológica específicas e que incluam, na sua entidade mantenedora, representante da confissão de fé. As IES privadas confessionais fazem parte do Sistema Federal de Educação Superior, sendo, portanto, supervisionadas pelo poder público federal, e

Instituição privada filantrópica – na forma da lei é a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem qualquer remuneração. As IES privadas filantrópicas fazem parte do Sistema Federal de Educação Superior, sendo, portanto, supervisionadas pelo poder público federal.

A isenção, ora concedida pela legislação, aplica-se somente à receita das atividades isentas (receita exclusivas da atividade de graduação), seja nas isenções sobre o lucro, seja nas isenções sobre o faturamento. Portanto, a instituição de atividades múltiplas deverá segregar em sua escrita às atividades isentas.

### 3.5.1 Regime Tributário das Instituições Privadas

Existe atualmente uma diferença de regime tributário entre as Instituições com fins lucrativos e sem fins lucrativos. As Entidades com fins lucrativos contribuem com todos os tributos relacionados com o PROUNI, que são IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, enquanto que as entidades sem fins lucrativos são contribuintes apenas do PIS calculado sobre a folha de salários, e, em alguns casos, contribuem com a COFINS. O PROUNI permitirá o tratamento tributário isonômico das Instituições de Ensino Superior Privadas.

No quadro 4, observa-se a diferença de incidência de tributos devidos por categoria institucional, em seguida, compara instituições com fins lucrativos, sem fins lucrativos (confessional e comunitária) e entidades filantrópicas, antes e depois da adesão ao PROUNI. Discrimina-se a base de cálculo e as alíquotas dos principais tributos federais nas três categorias de estabelecimentos particulares.

| Tributos devidos | Base de cálculo e alíquota                  |            |  |            |                              |            |
|------------------|---|------------|--|------------|------------------------------|------------|
|                  | Instituições com fins lucrativos            |            | Instituições sem fins lucrativos         |            |                              |            |
|                  | Normal                                      | Com PROUNI | Confessional/comunitária                 |            | Filantrópica                 |            |
|                  |   |            | Normal                                   | Com PROUNI | Normal                       | Com PROUNI |
| IRPJ             | 25% do lucro                                | -          | -  | -          | -                            | -          |
| CSLL             | 9% do lucro                                 | -          | -  | -          | -                            | -          |
| COFINS           | 3% das receitas – mensalidades recebidas    | -          | 3% das receitas – mensalidades recebidas | -          | -                            | -          |
| PIS              | 0,65% das receitas – mensalidades recebidas | -          | 1% sobre a folha de salários             | -          | 1% sobre a folha de salários | -          |

**QUADRO 4 – Principais tributos devidos por categoria de IES**

Fonte: Carvalho (2006).

O quadro 4 expõe um comparativo de tributos devidos pelas Instituições privadas de Ensino Superior (IRPJ, CSLL, COFINS e PIS) e que ficará dispensada do recolhimento destes, caso opte em aderir ao PROUNI. Apresenta, ainda, o mesmo comparativo entre os tributos devidos pelas Instituições sem fins lucrativos que aderirem ou não ao PROUNI.

### 3.5.2 Lucro da Exploração – Base de Cálculo da Isenção

Para o gozo do benefício fiscal a Secretaria da Receita Federal publicou em 08 de outubro de 2004, a Instrução Normativa n.º 456 (BRASIL, 2004a), que define regras para determinação dos valores do benefício fiscal.

A isenção recairá sobre o lucro da exploração em relação ao IRPJ e CSLL, e sobre a receita auferida exclusivamente da atividade de ensino superior, relativamente ao PIS e a COFINS.

Lucro da exploração, em conformidade com o artigo 544, do Regulamento do Imposto de Renda e artigo 2.º da Instrução Normativa – SRF 456 (BRASIL, 2004a) é o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para a CSLL e a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

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

II – dos rendimentos e prejuízos das participações societárias;

III – dos resultados não-operacionais; e

IV – do valor baixado de reserva de reavaliação, nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de receita não-operacional ou patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração.

O que ora foi mencionado, resume-se no quadro 5, a seguir demonstrado.

| <b>Tributos</b> | <b>Isenção sobre:</b> |
|-----------------|-----------------------|
| COFINS          | Receita mensal        |
| PIS             | Receita mensal        |
| CSLL            | Lucro da exploração   |
| IRPJ            | Lucro da exploração   |

**QUADRO 5 – Base para cálculo da isenção dos tributos**

Fonte: Azevedo e Senne (2006, p. 387).

De acordo com o art. 3.º da Instrução Normativa n.º 456 (BRASIL, 2004a), para usufruir a isenção, a Instituição Privada de Ensino Superior deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que formam as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção segregados das demais atividades.

No caso de o sistema contábil adotado pela Instituição de Ensino não oferecer condições necessárias para apuração do lucro líquido e lucro da exploração por atividade, a Instituição poderá estabelecer a base de cálculo com base na relação entre as receitas líquidas das atividades isentas e a receita líquida total.

O art. 4.º da Instrução Normativa, acima citada, determina que são motivos para a perda do benefício, no ano-calendário correspondente ao benefício de isenção: a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária, e a falta de emissão de notas fiscais.

A concessão ou reconhecimento do benefício fiscal, relativo aos tributos, fica condicionado à comprovação pelo contribuinte, perante a Secretaria da Receita Federal, da regular quitação dos mesmos.

O descumprimento de quaisquer obrigações assumidas no Termo de Adesão sujeitará a Instituição de Ensino à desvinculação do PROUNI e, conseqüentemente, à suspensão do benefício fiscal.

### **3.6 Penalidades**

O art. 9.º da Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005a) determina que o descumprimento das obrigações assumidas no termo de adesão sujeitará as Instituições 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. 5.º 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.

§ 1.º 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.

A legislação do PROUNI considera como falta grave o que trata o inciso II supracitado, especificando conforme descrição a seguir:

- a) o descumprimento reincidente da infração prevista no mencionado no Inciso I, do art. 9.º, apurado em prévio processo administrativo (fiscalização);



- b) instituição de tratamento discriminatório entre alunos pagantes e bolsistas beneficiários do PROUNI, e
- c) falsidade das informações prestadas no termo de adesão, de modo a ampliar indevidamente o escopo dos benefícios fiscais previstos no PROUNI.

### **3.7 Cenário Atual: No Brasil, no Ceará e na Instituição Pesquisada.**

Os resultados do PROUNI no Brasil segundo dados do MEC são bastante satisfatórios. O PROUNI ofereceu no final de 2006, 108.642 bolsas, disputadas por 517.748 alunos. Um dos critérios de seleção foi a nota do aluno no ENEM. No ano de 2006, os estados das regiões Norte e Nordeste se destacaram alcançando as melhores médias do Exame. O Ceará se destacou obtendo o melhor desempenho no âmbito nacional, com média de 68,44 pontos, seguido de Pernambuco, com 68,3, e Pará, com 67,46. A média nacional foi de 62,73 pontos, lembrando que a nota mínima para participar do Programa é de 45 pontos.

As melhores colocações, conforme divulgou o MEC, demonstram que os cursos mais concorridos também estão recebendo bolsas. Dos 30 estudantes melhor colocados, 17 são para o curso de Medicina, 3 para Engenharia, 3 para Direito, 2 para Psicologia e 1 para Veterinária, Design, Arquitetura, Tecnologia de Sistemas da Informação e Ciências Contábeis.

Os estudantes do Programa Universidade para Todos (ProUni) alcançaram médias iguais ou superiores a de seus colegas nas 14 áreas do conhecimento avaliadas pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), em 2006.

Foram oferecidas 29.098 vagas para o sistema de cotas e pela primeira vez a média geral de alunos cotistas, que foi de 62,82 pontos, superou a média geral (62,62). Das 108.642 bolsas oferecidas, 45,8% (quarenta e cinco inteiros e oito centésimos por cento)

foram ocupadas por alunos negros. Os professores de alunos do ensino básico ficaram com 1.474 vagas; os deficientes ocuparam 423 e 63 foram designadas para indígenas.

As bolsas concedidas em 2005 e 2006, já totalizam 204.249. Destes, 167.437 estão estudando regularmente e 1.126 já se formaram. O restante é composto por alunos que não utilizam mais a bolsa por terem alcançado melhores condições econômicas, conseguido outro tipo de bolsa, abandonado o curso, falecido, perdido o benefício por medida judicial ou por outros motivos.

Em entrevista realizada com o coordenador do PROUNI e com o coordenador do curso de ciências contábeis da “Instituição Construir” foi informado que os alunos do PROUNI são realmente dedicados e estudiosos, e que, não ocorreu desistências por parte destes alunos.

Foram Entrevistados, ainda, alunos beneficiados com o programa. São surpreendentes os resultados obtidos, tanto em nível de aprendizado como no aspecto social. Os alunos estão ingressando facilmente no mercado de trabalho e em decorrência, gerando recursos financeiros necessários para cobrir eventuais gastos realizados com os estudos, bem como na ajuda mútua à família. Muitos deles se deslocaram do interior do Estado para ingressarem na universidade através do PRONI e já se mantêm com os salários/bolsas recebidos.

Vale destacar que a Instituição Construir mantém um sistema de apoio de ingresso a estágios em empresas públicas e privadas para os estudantes beneficiados com bolsas do PROUNI, fato que contribuiu para que todos os alunos beneficiados estejam sendo remunerados.

Neste capítulo foram abordadas as normas de funcionamento do PROUNI, que estão reguladas pela Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005a) e legislações complementares. A natureza e as características dos tributos em que as Instituições Privadas estão isentas em função da adesão ao PROUNI estão abordadas no capítulo que segue.

## **4 TRIBUTOS RELACIONADOS COM O PROUNI**

A Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005a) que instituiu o Programa Universidade para Todos (PROUNI), em seu artigo 8.º, isenta as Instituições de Ensino Superior (com ou sem fins lucrativos) que aderirem ao programa dos seguintes tributos: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

Os tributos aqui relacionados serão brevemente comentados, abordando-se: os conceitos, competência, fato gerador, base de cálculo, alíquotas, contribuintes, isenções, etc.

### **4.1 Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)**

O Imposto de Renda foi instituído pelo artigo 153, III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988a). No Código Tributário Nacional – CTN (BRASIL, 1966), o Imposto de Renda é tratado nos artigos 43, 44 e 45 e no âmbito da legislação ordinária existe inúmeras leis, decretos-lei e medidas provisórias que disciplinam este imposto. Tais legislações estão consolidadas no Regulamento do Imposto de Renda – RIR.

#### **4.1.1 Competência**

No que dispõe o artigo 153, inciso III da Constituição Federal (BRASIL, 1988a), e artigo 43 do CTN compete a União instituir o Imposto de Renda.

Segundo Machado (2000 p. 39):

Atribuiu-se a criação e a cobrança de tal imposto à União por duas razões. Primeiramente, porque por meio dele, a União tem condições de redistribuir a renda entre diversas regiões do País, aplicando ao Nordeste, por exemplo, recursos

oriundos do imposto arrecadado nas regiões Sul e Sudeste. Segundo, porque a distribuição das riquezas dos contribuintes por todo o Território nacional poderia dificultar bastante ou até mesmo inviabilizar a cobrança desse imposto por estados e municípios, criando inúmeros conflitos de competência.

Segundo levantamentos realizados pela Secretaria da Receita Federal – SRF (2007), no ano de 2006 foi arrecadado no país, o valor de R\$ 56.175.887.178 (cinquenta e seis bilhões, cento e setenta e cinco milhões, oitocentos e oitenta e sete mil e cento e setenta e oito reais) a título de IRPJ. Deste total arrecadado, o Estado do Ceará participou com R\$ 493.230.851 (quatrocentos e noventa e três milhões, duzentos e trinta mil e oitocentos e cinquenta e um reais), ou seja, aproximadamente oitenta e oito centésimos por cento (0,88%). Não se sabe, por certo, talvez por falta de divulgação, a forma como foi distribuído, por região, o valor arrecadado.

#### 4.1.2 Fato Gerador

O Imposto de Renda tem como fato gerador a renda ou proventos de qualquer natureza. O Código Tributário Nacional, procurando explicitar o preceito constitucional, esclareceu que o fato gerador desse imposto é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

No entendimento de Latorraca (1999, p. 104), o conceito de renda, que abrange os proventos, compreende: o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos. Assim, a obrigação tributária surge quando a pessoa jurídica adquire disponibilidade jurídica ou econômica da renda, isto é, quando se constata um acréscimo patrimonial.

#### 4.1.3 Base de Cálculo

Segundo determina o art. 44 do CTN (BRASIL, 1966), a base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas é lucro real, presumido ou arbitrado.

O lucro real é o lucro contábil líquido apurado na escrituração comercial, ajustado por adições e exclusões ou compensações autorizadas pela legislação fiscal, conforme dispõe o artigo 247 do Decreto 3.000. (BRASIL, 1999b)

O Lucro Real é encontrado na Demonstração transcrita na Parte ‘A’ do Livro de apuração do Lucro Real (LALUR), esquematizado no quadro 6:

|   |
|---|
| Resultado líquido do período de apuração, antes do IR |
| (+) Adições   |
| (-) Exclusões   |
| Subtotal  |
| (-) Compensação de Prejuízos Fiscais                  |
| (=) Lucro Real  |

**QUADRO 6 – Demonstrativo da apuração do Lucro Real**

Fonte: Elaboração própria.

Se houver exclusões com valor absoluto maior que a soma das demais parcelas, mesmo partindo de um lucro, será apurado um Prejuízo Fiscal e, assim, não haverá imposto de renda a provisionar na contabilidade e a recolher, todavia, se o resultado contábil for um prejuízo, mas houver adições com valores superiores à soma das demais parcelas, será apurado um Lucro Real e, portanto, é cabível a provisão e recolhimento do imposto de renda.

As compensações representam os prejuízos fiscais acumulados controlados na parte ‘B’ do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). O Artigo 5.º da Lei n.º 9.065 (BRASIL, 1995b) determina que os prejuízos fiscais somente poderão reduzir o Lucro Real já ajustado pelas adições e exclusões em no máximo, trinta por cento (30%).

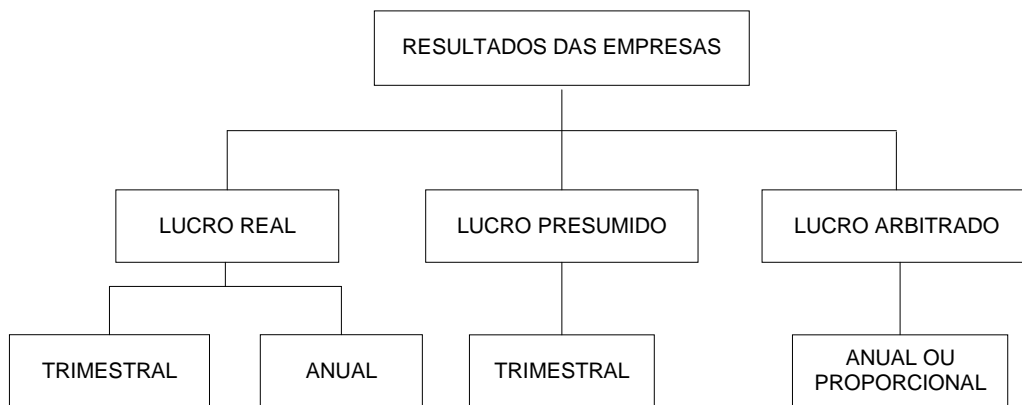
O lucro presumido é uma modalidade optativa e simplificada de apurar o lucro e, conseqüentemente, o imposto de renda da pessoa jurídica, todavia, é restrito aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração com base no lucro real. O lucro presumido é determinado mediante a aplicação de um específico percentual aplicável sobre a receita bruta auferida na atividade.

O lucro arbitrado é determinado pelas autoridades fiscais para apuração do imposto de renda, quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido ou se negar a fornecer livros e documentos contábeis e fiscais solicitados pelas autoridades tributárias.

Segundo Oliveira, Chieregato (2003, p.174) lucro arbitrado é:

um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta da confiança na escrituração contábil do contribuinte, devido à falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na tributação pelo lucro real ou presumido. Também pode ser utilizado pelo fisco nos casos em que o contribuinte se recusar ou dificultar o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades.

A figura 1 resume as modalidades de tributação previstos no CTN e o respectivo regime de apuração do imposto de renda determinado pelo art. 2.º, §3.º da Lei n.º 9.430. (BRASIL, 1966).



**FIGURA 1 – Modalidades de tributação e Regime de Apuração do Imposto de Renda**

Fonte: Elaboração própria.

As empresas tributadas pelo lucro real poderão apurar o imposto de renda tomando-se como base de cálculo o lucro apurado no ano (apuração anual) ou com base no lucro apurado a cada trimestre (apurações em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro). No caso da apuração anual, a sociedade fica obrigada ao recolhimento mensal do IRPJ calculado com base em estimativas (calculado sobre a receita bruta ou através de

lucros apurados em balancetes de redução ou suspensão do imposto), que serão deduzidas do valor devido no ano.

As empresas tributadas com base no Lucro Presumido apuram o IRPJ trimestralmente que incidirá sobre a totalidade de suas receitas. No caso do Lucro Arbitrado, o fisco é quem define o período de apuração do IRPJ.

A instituição Privada de Ensino Superior pesquisada, apurou o IRPJ com base no lucro real anual, tomando como base de cálculo mensal os balancetes de redução ou suspensão, no período de janeiro de 2005 a junho de 2006.

Para fins de cálculo da isenção do PROUNI, o imposto de Renda isento incide sobre o lucro da exploração, assim entendido como, o lucro líquido do período de apuração antes de computada a provisão para a CSLL e provisão para o IRPJ, ajustado por exclusões previstas no artigo 2.º, da Instrução Normativa – SRF n.º 456 (BRASIL, 2004a), conforme demonstrado no quadro 7. O valor do imposto de renda isento calculado com base no lucro da exploração será deduzido do imposto de renda devido com base no lucro real.

|   |
|---|
| <p>Base de cálculo do IRPJ (PROUNI) = Lucro da Exploração<br/>         Lucro da Exploração = Lucro Líquido antes das provisões do IRPJ/CSLL – Exclusões</p> |
|---|

**QUADRO 7 – Determinação do Lucro da Exploração**

Fonte: Elaboração própria.

#### 4.1.4 Alíquota

As pessoas jurídicas têm seus lucros tributados à alíquota de 15% (quinze por cento), a qual pode ser acrescida de um adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro mensal que exceder a vinte mil reais, no disposto do artigo 3.º da Lei n.º 9.249. (BRASIL,1995c).



#### 4.1.5 Contribuinte

O conceito legal de contribuinte do imposto de renda é dado pelo artigo 45 do CTN: “Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.” (BRASIL, 1966). Contribuinte do IRPJ é, portanto, a pessoa jurídica ou a ela equiparada, que auferiu rendas, lucros e proventos.

#### 4.1.6 Isenção do IRPJ

São isentas do IRPJ as seguintes entidades:

- a) de caráter filantrópico, recreativas, cultural e associações civis sem fins lucrativos, todas fundamentadas no Art. 15 e 18 da Lei n.º 9.532; (BRASIL, 1997b);
- b) de ensino superior que tenha aderido ao Programa Universidade para Todos (PROUNI), observadas as disposições da Lei 11.096;. (BRASIL, 2004a);
- c) de previdência privada fechadas e as sem fim lucrativos, conforme disposto no artigo 175 do Decreto 3.000 – RIR/99; (BRASIL, 1999b);
- d) estrangeiras de transportes, no disposto do artigo 176 do Decreto n.º 3.000 -RIR/99; (BRASIL, 1999b);
- e) as associações de Poupança e Empréstimo, conforme artigo 177 do Decreto n.º 3000 - RIR/99, e (BRASIL, 1999b), e
- f) as sociedades de Investimento, disposto no artigo 178 do Decreto n.º 3000 - RIR/99. (BRASIL, 1999b).

Estão sujeitos às isenções específicas:

- a) a Entidade Binacional de Itaipu, conforme artigo 180 do RIR/99 (BRASIL, 1999b), e

- b) o Fundo Garantidor de Crédito – FGC, disposto no artigo 4.º da Lei n.º 9.710 (BRASIL, 1998a).

Normalmente a isenção é concedida pelo Estado para atender o interesse social e econômico regional, setorial ou nacional. Nos casos aqui relacionados, o pagamento do IRPJ é dispensado, no intuito de incentivar algumas atividades, estimular o crescimento social de entidades que não tem a finalidade de lucros e, indiretamente, desenvolver a função social (como é o caso do PROUNI).

#### **4.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**

A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) é uma fonte de recursos previstas no artigo 195, Inciso I da Constituição Federal para atender o programa de seguridade social. Foi instituída pela Lei n.º 7.689 (BRASIL, 1988b), alterada posteriormente pelas Leis n.ºs 8.981 (BRASIL, 1995a), 9.065 (BRASIL, 1999b) e 9.430 (BRASIL, 1996d) e consolidada pela Instrução Normativa SRF n.º 390. (BRASIL, 2004b).

Conforme dados fornecidos pela Secretaria da Receita Federal (SRF), o total da CSLL arrecadada no Brasil em 2006 e que deve ser repassada para manter a seguridade social foi de R\$ 28.316.301.431 (vinte e oito bilhões, trezentos e dezesseis milhões, trezentos e um mil, quatrocentos e trinta e um reais). A participação do Estado do Ceará no total da arrecadação foi de um inteiro e nove centésimos por cento (1,09%), correspondente a R\$ 311.162.276 (trezentos e onze milhões, cento e sessenta e dois mil e duzentos e setenta e seis mil).

Trata-se de contribuição social de competência da União conforme disposto no artigo 149 da CF. (BRASIL, 1988a), que tem como contribuintes, as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda.

No que determina a Lei n.º 7.689 (BRASIL, 1988b), para a apuração e pagamento da CSLL, aplicam-se as mesmas normas estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas sendo, portanto, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação específica em vigor. Assim, o fato gerador, a apuração, a data de pagamento e os contribuintes da CSLL são semelhantes ao determinados para o IRPJ.

#### 4.2.1 Base de Cálculo

Assim como ocorre no imposto de renda, a CSLL é calculada sobre uma base real trimestral ou anual, presumida ou arbitrada.

A base de cálculo da CSLL para as pessoas jurídicas que apuram o Imposto de Renda com base no lucro real foi definida no art. 2.º da Lei n.º 7.689 (BRASIL, 1988b), como o valor do resultado do exercício (lucro contábil), antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões e deduções previstas em lei, como esquematizado no quadro 8.

|  |
|--|
| Lucro líquido ou prejuízo do período, antes de computado a provisão para IRPJ<br>(+) Adições<br>(-) Exclusões<br>Subtotal<br>(-) Base de cálculo negativa de períodos anteriores<br>(=) Base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro |
|--|

#### **QUADRO 8 – Demonstrativo de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**

Fonte: Elaboração própria.

O lucro líquido (subtotal), depois de ajustado pelas adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL poderá ser reduzido pela compensação de bases de cálculo negativas de períodos de apuração anteriores, em até, no máximo trinta por cento (30%) do referido lucro ajustado, é o que dispõe os artigos 12 e 16 da Lei n.º 9.065 (BRASIL, 1995b).

A Instituição a ser pesquisada apura a CSLL com base no Lucro Real, estimativa mensal com base nos balancetes de suspensão/redução e para fins de cálculo da isenção do PROUNI, a Contribuição Social incidirá sobre o lucro da exploração, assim entendido como, o lucro líquido do período de apuração antes de computada a provisão para a CSLL e provisão para o IR, ajustado por exclusões previstas no Art. 2.º, da Instrução Normativa SRF n.º. 456 (BRASIL, 2004a).

#### 4.2.2 Alíquota

As alíquotas da CSLL que representam os percentuais que serão aplicados sobre a base de cálculo apurada (lucro) passaram por algumas alterações desde quando foram criadas (1988). Atualmente, nos termos do artigo 37 da Lei n.º 10.637 (BRASIL, 2002a), a CSLL é determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% (nove por cento) sobre o lucro líquido ajustado. Já, a alíquota a ser considerada pelas instituições financeiras, conforme a Lei n.º 9.316 (BRASIL, 1996a) é corresponde a dezoito por cento (18%).

#### 4.2.3 Isenção da CSLL

São isentas das CSLL as seguintes instituições:

- a) de caráter filantrópico, recreativas, cultural e associações civis sem fins lucrativos, todas fundamentadas no Art. 15 e 18 da Lei n.º 9.532. (BRASIL, 1997b), e
- b) de ensino superior que tenha aderido ao Programa Universidade para Todos (PROUNI), observadas as disposições da Lei 11.096 (BRASIL, 2004a).

Existem ainda, algumas isenções específicas:

- a) a entidade binacional de Itaipu, conforme disposto no artigo 180 do Decreto n.º 3.000 (BRASIL, 1999b);
- b) as entidades fechadas de previdência complementar, pelo exposto no artigo 4.º da Lei n.º 6.435 (BRASIL, 1977);
- c) as sociedades cooperativas, com exceção às de consumo, conforme artigos 39 e 46 da Lei n.º 10.865 (BRASIL, 2004a).

Assim como ocorre com relação ao IRPJ, o governo federal concede isenção de CSLL para atender ao interesse econômico e social do país. Visando desenvolver a sua função social o Estado beneficia às Instituições Particulares de Ensino Superior que aderirem ao PROUNI, por dispensar o pagamento destes tributos.

#### **4.3 Programa de Integração Social (PIS)**

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi instituída pela Lei Complementar n.º 7 (BRASIL, 1970a), recepcionada pelo art. 239 da CF. (BRASIL, 1988a), destinado ao custeio do seguro-desemprego e ao abono de um salário mínimo anual aos empregados que recebam até dois salários mínimos e que participem do programa.

O montante do PIS arrecadado no país em 2006 e que deve ser repassado aos contribuintes no pagamento do seguro-desemprego e abono salarial, foi de R\$ 24.276.526.065 (vinte e quatro bilhões, duzentos e setenta e seis milhões, quinhentos e vinte e seis mil, sessenta e cinco reais), conforme dados fornecidos pela Secretaria da Receita Federal (SRF). Do total arrecadado, o Estado do Ceará contribuiu com R\$ 342.009.252 (trezentos e quarenta e dois milhões, nove mil e duzentos e cinquenta e dois reais), correspondente a um inteiro e quarenta e um centésimo por cento (1,41%).

#### 4.3.1 Competência Tributária

De acordo com o art. 149 da Constituição Federal (BRASIL, 1988a) é da União a competência tributária para a instituição e arrecadação da contribuição ao PIS.

#### 4.3.2 Contribuinte

A contribuição para o PIS é devida mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, pelas entidades sem fins lucrativos, fundações, sociedades cooperativas e instituições financeiras, com exceção das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), que se sujeitam ao regime do Simples Nacional de que trata a Lei n.º 9.317 (BRASIL, 1996b) e Lei Complementar 123 (BRASIL, 2007).

#### 4.3.3 Modalidades e Base de Cálculo

- a) PIS – faturamento (cumulativo): Incidente sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, conforme determina a Lei n.º 9.718 (BRASIL, 1998c);
- b) PIS não cumulativo: devido pelas pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro real. Por ser não-cumulativo, a empresa calculará o PIS sobre o total de suas receitas, mas, poderá abater do total devido o PIS pago nas aquisições de bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, conforme Lei n.º 10.637. (BRASIL, 2002a);
- c) PIS folha de salários: calculado sobre o valor da folha de salário das seguintes entidades (BRASIL, 2001b):
  - templos de qualquer culto e partidos políticos;
  - instituições de educação e de assistência social imunes;

- instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações isentas de Imposto de Renda e da CSLL;
- sindicatos, federações e confederações;
- serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
- condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais;
- Organização das Cooperativas do Brasil (OCB) e as organizações estaduais de cooperativas.

As Instituições Particulares de Ensino Superior tiveram as suas receitas excluídas da sistemática não-cumulativa de apuração do PIS ficando sujeitas ao recolhimento com base nas receitas auferidas (PIS CUMULATIVO). Todavia, se aderirem ao PROUNI ficam isentas dessa contribuição (BRASIL. 2005a).

#### 4.3.4 Alíquotas

As alíquotas aplicáveis para determinação do PIS são as seguintes:

- a) Sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%): aplicada sobre o total das receitas auferidas, inclusive as instituições financeiras e entidades assemelhadas, conforme determina a Lei n.º 9.715.(BRASIL, 1998b);
- b) Um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento (1,65%): aplicada sobre a base não-cumulativa e determinada pela Lei n.º 10.637. (BRASIL, 2002a), e
- c) Um por cento (1%): aplicada sobre a folha de pagamento mensal dos seus empregados, assim entendidos os rendimentos do trabalho assalariado de qualquer natureza, tais

como salários, gratificações, prêmios, ajudas de custo, comissões, quinquênios, 13.º salário, férias, etc. Esse percentual foi determinado pela Medida Provisória n.º 2.158-35 (BRASIL, 2001).

Para algumas receitas específicas a alíquota do PIS foi reduzida à zero, como por exemplo: na venda no mercado interno de feijão, arroz e farinha de mandioca, nafta petroquímica, gás natural canalizado e de carvão mineral, na venda, no mercado interno, de produtos hortícolas e frutas, aeronaves, suas partes e outras receitas.

#### 4.3.5 Isenções do PIS

São isentas do PIS as receitas e atividades:

- a) da exportação de mercadorias para o exterior;
- b) de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, conforme Decreto-lei n.º 1.248 (BRASIL, 1972);
- c) de vendas, com fim específico de exportação para o exterior;
- d) do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;
- e) do transporte internacional de cargas ou passageiros;
- f) auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB), segundo a Lei n.º 9.432 (BRASIL, 1997a);
- g) de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB;



- h) decorrentes da venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional, de conformidade com a Lei n.º 10.925 (BRASIL, 2004b);
- i) vendas a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental, em área de livre comércio ou em zona de processamento de exportação, segundo disposto na Lei n.º 10.833 (BRASIL, 2003), e
- j) das Instituições Privadas de Ensino Superior que aderirem ao Programa Universidade para Todos – PROUNI, conforme dispõe a Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005a).

Tais isenções são concedidas pelo Governo com o intuito de incentivar algumas atividades e de beneficiar indiretamente a população, como é o caso específico do PROUNI.

#### **4.4 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)**

A contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), antigo Finsocial, foi instituída pela Lei Complementar n.º 70 (BRASIL, 1991) e tem previsão constitucional no art. 195, I. Seus recursos são destinados exclusivamente ao custeio das despesas com atividades afins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

O valor total da contribuição arrecadada no país em 2006 e que deve ser destinado à saúde, foi de R\$ 92.474.980.598 (noventa e dois bilhões quatrocentos e setenta e quatro milhões, novecentos e oitenta mil e quinhentos e noventa e oito reais). Desde total o Estado do Ceará contribuiu com R\$ 1.151.143.969 (um bilhão, cento e cinquenta e um milhões, cento e quarenta e três mil e novecentos e sessenta e nove reais), correspondente a um inteiro e vinte e quatro por cento (1,24%), conforme dados divulgados pela Secretaria da Receita Federal – SRF.

Em conformidade com o que ocorre em relação ao PIS, coube à União a competência de instituir e arrecadar as contribuições sociais.

São isentas da COFINS as mesmas receitas e atividades isentas do PIS, mencionadas no item 3.4.4, acima.

#### 4.4.1 Modalidades e Base de Cálculo

- a) COFINS – faturamento (cumulativa): Incidente sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, segundo disposto na Lei n.º 9.718 (BRASIL, 1998c), e
- b) COFINS não-cumulativa: devida pelas pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro real. Por ser não-cumulativa, a empresa calculará a COFINS sobre o total de suas receitas, mas, poderá abater do total devido, a COFINS paga nas aquisições de bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, que auferiram receitas sujeitas à sistemática da não-cumulatividade, conforme Lei n.º 10.833 (BRASIL, 2003).

As Instituições Particulares de Ensino Superior tiveram as suas receitas excluídas da sistemática não-cumulativa de apuração da COFINS ficando sujeitas ao recolhimento da COFINS com base nas receitas auferidas (COFINS CUMULATIVA). Todavia, se aderirem ao PROUNI, ficam isentas dessa contribuição.

#### 4.4.2 Alíquotas

As alíquotas da COFINS são as seguintes:

- a) três por cento (3%): aplicada sobre o total da receita auferidas definidas na Lei n.º 9.718 (BRASIL, 1998c), e
- b) sete inteiro e seis por cento (7,6%): aplicada sobre a base não-cumulativa, conforme disposto na Lei n.º 10.637 (BRASIL, 2002a).

Os tributos comentados neste capítulo (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), são os que se relacionam diretamente com o PROUNI, e no que determina a Lei n.º 11.096 (BRASIL, 2005), as Instituições Privadas de Ensino Superior que aderirem ao programa ficarão isentas destes. Eles representam, em média, 15 % (quinze por cento) do faturamento das empresas, fato que pode contribuir para que as Instituições Privadas de Ensino Superior passem a aderir ao programa.

## **5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

O meio acadêmico utiliza-se da metodologia científica para o desenvolvimento dos trabalhos científicos. Thiollent (1983, p.55) ensina que:

[...] é uma disciplina cujo objetivo consiste em analisar as características dos vários métodos disponíveis, em avaliar suas capacidades, potencialidades, limitações ou distorções e em criticar os pressupostos ou as implicações de sua utilização. [...] uma disciplina que estuda os métodos [...] considera como maneira de conduzir a pesquisa.

Este capítulo descreve a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa seguindo a orientação de Triviños (1987, p. 109), que considera que nesta fase “o investigador define o plano da investigação” e Gil (2002) que explica o estudo de caso em etapas.

A seguir serão detalhados os procedimentos metodológicos, assim considerando: a caracterização da pesquisa, o seu delineamento, a coleta de dados, a unidade de estudo e as regras para análise e interpretação dos dados.

### **5.1 Caracterização da Pesquisa**

Com base na classificação apresentada por Gil (2002, p.43), a presente pesquisa classifica-se, quanto aos objetivos, como descritiva. O referido autor afirma que “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno”.

Os estudos descritivos exigem do pesquisador uma série de informações sobre o que se deseja pesquisar e são, juntamente com os estudos exploratórios, os que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática (TRIVIÑOS, 1987).

Triviños (1987, p.117) classifica as pesquisas, quanto à natureza, em qualitativas e quantitativas. Na pesquisa quantitativa, a variável deve ser “medida”; na pesquisa qualitativa, a variável é “descrita”.

Richardson (1982, p.63) expõe que a principal diferença entre uma abordagem qualitativa e quantitativa “reside no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base para o processo de análise do problema”.

Baseando-se nessas considerações, esse trabalho assume a natureza qualitativa, pois a intenção é de realizar uma análise mais dissertativa dos efeitos tributários em função da adesão ao PROUNI. Não se pretendeu neste caso específico aplicar métodos estatísticos, mas, apenas efetuar cálculos de tributos com base no que determina a legislação vigente.

Segundo orientações de Gil (2002, p. 44), com base nos procedimentos utilizados, a pesquisa realizada se classifica como bibliográfica e documental.

De acordo com Beuren (2003, p.89): “a pesquisa bibliográfica utiliza-se principalmente da contribuição de vários autores sobre determinada temática de estudo”, já a pesquisa documental “baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

Para a realização da pesquisa foram feitos levantamentos bibliográficos, constituídos de doutrinas e artigos disponibilizados na internet.

Quanto à pesquisa documental foi realizada uma análise das informações registradas nas demonstrações contábeis, livros fiscais, documentos entregues ao MEC (Termo de Adesão e Aditivos), relatórios financeiros e legislações fiscais. Esse material foi

utilizado principalmente, para analisar o impacto tributário das Instituições Privadas de Ensino Superior, com fins lucrativos, em função da adesão ao PROUNI.

## **5.2 Delineamento da Pesquisa**

A abordagem técnica utilizada na pesquisa foi o estudo de caso. Para Godoy (1995, p.25), “o estudo de caso se caracteriza como um tipo de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente. Visa ao exame detalhado de um ambiente, de um simples sujeito ou de uma situação particular”.

Segundo Gil (1999, p. 73), “o estudo de caso vem sendo utilizado com frequência cada vez maior pelos pesquisadores sociais”, visto servir a pesquisas com diferentes propósitos, tais como: explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos; descrever a situação do contexto em que está sendo feita determinada investigação; e explicar variáveis causais de determinado fenômeno em situações muito complexas que não possibilitam a utilização de levantamentos e experimentos.

De acordo com Yin (2000, p.32), o estudo de caso “permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real, tais como os processos organizacionais e administrativos”. O referido autor considera ser o estudo de caso “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especificamente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” (YIN, 2002, p.20).

Seguindo a orientação de Gil (2002, 54), o estudo de caso foi delineado num conjunto de etapas a seguir enumeradas e descritas: formulação do problema: referido autor define que “a formulação do problema constitui a etapa inicial da pesquisa, decorrente de um longo processo de reflexão e de imersão em fontes bibliográficas adequadas”.

Definição da unidade caso: segundo Stake (*apud* GIL, 2002, p. 138), existem três modalidades de estudos de caso: “intrínseco, instrumental e coletivo”. Estudo de caso intrínseco é aquele em que o pesquisador almeja conhecê-lo profundamente, sem preocupar-se com o desenvolvimento de teorias. Estudo de caso instrumental, segundo o autor, é desenvolvido com o intuito de auxiliar no conhecimento de um determinado problema. Neste, o autor reconhece que pode ser útil para alcançar determinados objetivos. O autor afirma que o “estudo de caso coletivo é aquele com o propósito de estudar características de uma população”.

Seguindo a orientação acima, considerou-se o estudo de caso ora pesquisado como “instrumental”, pois serviu como instrumento para o auxílio no conhecimento do problema apresentado e para alcançar os objetivos traçados.

Para seleção da unidade caso foram consideradas as seguintes características: Instituições privadas de ensino superior, com sede no município de Fortaleza, que tivessem aderido ao PROUNI desde a sua vigência (2005) e que disponibilizasse os dados que contribuíssem para o desenvolvimento da pesquisa.

Devido à dificuldade de disponibilização de dados sobre o PROUNI na maioria das universidades selecionadas, a pesquisa constituiu-se como “estudo de caso único”, contudo, este fato não trouxe dificuldades para se pesquisar o problema e auxiliar na concretização dos objetivos traçados, pois os benefícios tributários oferecidos pelo governo federal são comuns a todas as Instituições privadas que aderirem ao PROUNI.

Considerando ainda a descrição de Yin (2002), justifica-se a escolha do estudo de caso como estratégia de pesquisa, pois através dele, se pode investigar e testar

minuciosamente os efeitos na prática dos benefícios concedidos na legislação que instituiu o PROUNI (teoria).

O protocolo, segundo Yin (2002), inclui as seguintes seções: “visão global do projeto”, com o intuito de informar sobre os propósitos em que foi desenvolvido o projeto:

O propósito do projeto, como já mencionado em capítulos anteriores, consiste em avaliar o efeito tributário alcançado por uma Instituição Privada de Ensino Superior, com fins lucrativos, situada no Município de Fortaleza em função da adesão ao Programa Universidade para todos (PROUNI). Para que este seja atingido, foi necessário estender o conhecimento para alguns assuntos, como: o planejamento tributário, legislação vigente sobre os tributos relacionados com o PROUNI e exigências para adesão ao PROUNI.

Nos “procedimentos de campo”, tratou-se de determinar a forma de acesso à Instituição para se obter as informações necessárias para o desenvolvimento da pesquisa.

O acesso à Instituição selecionada foi realizado de forma muito aberta, com horários programados, tanto com relação aos gestores, como a departamentos específicos, como, a contabilidade, departamento financeiro, Departamento de controle do PROUNI e ao Centro de Informações Tecnológicas (CTI).

### **5.3 Coleta de Dados**

Segundo informações de Gil (2002, p.55), “em termos de coleta de dados, o estudo de caso é o mais completo de todos os delineamentos, pois vale-se tanto de dados de gente quanto de dados de papel”.

Yin (2002) recomenda que, no estudo de caso único, seja utilizado o maior número possível de fontes de evidência. Dessa maneira, para o presente estudo de caso foram



utilizadas as seguintes fontes: pesquisa bibliográfica e documental, entrevistas pessoais, observação direta e não-participativa.

Inicialmente, realizou-se uma pesquisa bibliográfica com o objetivo de levantar informações das características da Instituição pesquisada. Em seguida, a pesquisa bibliográfica focalizou os conceitos e procedimentos do planejamento tributário, carga tributária do Brasil e do mundo e o PROUNI. Foram utilizados livros, informações disponibilizadas na internet e principalmente, legislação da área tributária.

O processo de coleta continuou com a realização de entrevistas informais e pessoais com os gestores da Instituição, com o responsável pela contabilidade, com o coordenador do PROUNI e com o responsável pelo Centro de Tecnologia da Informação-CTI, com o intuito de coletar dados e obter informações gerais sobre o funcionamento do PROUNI no período de janeiro de 2005 a junho de 2006. Em alguns momentos, nas visitas realizadas na Instituição, estas entrevistas pessoais foram realizadas por técnicos e auxiliares dos responsáveis citados anteriormente.

Para Mattar (2005, p.184), a entrevista pessoal consiste em o entrevistador e o(s) entrevistado(s) estarem em contato pessoal para obtenção de dados, acrescentando que:

A entrevista pessoal possui alta versatilidade, à medida que está baseada no contato pessoal. Este contato pessoal permite que, em caso de dúvidas e em questões mais complexas, o entrevistador elabore pergunta de outra forma, faça esclarecimentos e explanações não previstas para elucidá-las [...]. Essa grande é versatilidade permite que instrumentos não estruturados possam ser aplicados pela entrevista pessoal sem problemas.

Na presente pesquisa, foram elaboradas entrevistas presenciais, para a tomada de informações.

Na entrevista com os gestores, inicialmente, foi apresentado o projeto de pesquisa e solicitado à assinatura de um documento que permitia o acesso aos departamento da

Instituição e à documentação que fosse necessária para a realização da pesquisa, em seguida, foi relatado pelos gestores o histórico da Instituição e os motivos que os levaram a aderir ao PROUNI.

No departamento de Contabilidade foram solicitadas informações quanto aos cálculos de tributos relacionados com o PROUNI, informações prestadas ao fisco federal e a liberação de Balanços Patrimoniais, Demonstrações do Resultado do exercício, planilhas de apurações de tributos, relatórios financeiros, livros contábeis e fiscais contendo informações do período de janeiro de 2005 a junho de 2006.

Na coordenação do PROUNI foi esclarecido todo o critério de funcionamento do programa e disponibilizada a documentação relacionada ao PROUNI, tais como: número de alunos beneficiadas por cursos de graduação, quantidades de bolsas parciais e totais, bem como outras informações transmitidas através do SISPROUNI.

No Centro de Tecnologia de Informação (CTI) foram prestadas informações quanto aos valores das mensalidades, número de alunos adimplentes, relação dos alunos beneficiados com o PROUNI, etc.

Foi necessária a realização da pesquisa exploratória para tornar a pesquisa mais explícita e descobrir maiores informações acerca dos efeitos do PROUNI, já que se trata de um projeto novo instituído pelo atual governo federal. Para isso, foram realizadas várias buscas na internet e doutrinas em geral. Todavia, devido à escassez de trabalhos acadêmicos desenvolvidos acerca do tema, a pesquisa ficou limitada, principalmente, à legislação específica.

A avaliação da carga tributária da Instituição pesquisada foi realizada através da análise dos dados, ou seja, teve como base para cálculo os dados contidos nas demonstrações

contábeis fornecidas pela contabilidade da empresa e planilhas que apoiaram na realização dos cálculos dos tributos.

As legislações que regem o Programa Universidade para Todos – PROUNI foram coletadas no site do Ministério da Educação. Quanto à legislação relativa a cada tributo relacionado com o PROUNI, foram coletados de diversos sites, como: Receita Federal, Ministério da Educação, Planalto Nacional, etc.

#### **5.4 Unidade do Estudo**

O estudo de caso foi realizado em uma Instituição Privada de Ensino Superior, com fins lucrativos, localizada no município de Fortaleza credenciada junto ao PROUNI desde janeiro de 2005. Neste estudo a organização é designada por “Instituição Construir” (nome de fantasia). A seguir, alguns aspectos históricos desta Instituição obtidos através de documentos internos, internet e entrevistas realizadas.

A “Instituição Construir”, ingressou no segmento do ensino superior particular no ano de 2000. Todavia, adveio de um grupo educacional que atua na área de ensino pré-escolar, fundamental e médio desde 1935.

A missão da Instituição é de Construir o desenvolvimento da sociedade através da educação propiciando a formação de profissionais competentes, tendo sido planejada para atender as novas demandas da sociedade do conhecimento. O seu padrão de ensino está fundamentado sobre um paradigma educacional que possui as seguintes características: competência, conexão com o mundo do trabalho, ensino de múltiplos saberes, entendimento do erro como parte do aprendizado, ética e compromisso social como centro, visão multidisciplinar, foco na capacidade de pensar com autonomia, desenvolvimento do

aprendizado contínuo, de habilidades acadêmicas e interpessoais, consideração do professor como um facilitador do processo ensino aprendizagem.

Por meio de peculiaridades próprias, cada curso possui um conjunto de características comuns, que conferem um perfil de identidade própria à Instituição, identificando-se: o senso de missão, a adequação curricular e a matriz curricular. Todos os cursos procuram desenvolver habilidades intelectuais de nível superior, capacitando o aluno a pensar e agir de forma articulada, lógica e coerente face às informações e estímulos do ambiente. A avaliação de aprendizagem, em cada disciplina, inclui instâncias externas e independentes, de forma a garantir a qualidade e a obtenção de elevados padrões de desempenho. Os resultados das avaliações servem para aprimorar o sistema.

A Instituição determinou como meio de ação, alguns princípios que são divulgados através de documentos internos:

- a) mentalidade empresarial e iniciativa de seus líderes, do planejamento estratégico aos resultados. A diferenciação é encorajada. Em contrapartida, cada líder – gestor de oportunidades – recebe autoridade, autonomia, recursos e outros meios adequados para viabilizar suas unidades;
- b) autonomia para integração educacional nas ações gerenciais, administrativas e pedagógicas. Isso inclui as atividades de recrutamento, seleção de alunos e professores, desenvolvimento curricular, integração gerencial, administrativa e pedagógica internas, integração com demais níveis de ensino e atividades empresariais de apoio e a articulação com o mundo profissional e o mercado de trabalho;
- c) eficiência para garantir a viabilidade do grupo como um todo entendida como responsabilidade de todos e buscada através do uso articulado de recursos humanos, materiais e tecnológicos para a execução das atividades gerenciais, administrativas e

pedagógicas. A participação dos alunos como monitores e responsáveis por atividades da escola integra o conceito de eficiência educacional e financeira;

- d) transparência e informação – o senso de missão e a integração das atividades são desenvolvidos através de mecanismos transparentes de gestão estratégica, financeira e disseminação de informação atualizada. Cada líder gestor é responsável por assegurar que seus colaboradores tenham acesso às informações necessárias.

Atualmente, a Instituição oferece os seguintes cursos:

| Nível                                       | Cursos  |
|---|---|
| Graduação                                   | Administração, Ciências Contábeis, Direito, Jornalismo, Pedagogia, Publicidade e Propaganda, Sistema de Informação  |
| Pós-graduação (especialização)<br>Fortaleza | Educação Inclusiva, Contabilidade Pública, Lingüística Aplicada, Ccoordenação Pedagógica, Psicodrama Sócio-educacional e Terapêutico, Informática Educativa, Ensino das Ciências da Natureza e suas Tecnologias, Direito do Mercado Financeiro, Finanças Corporativas, Gestão Avançada de Pessoas, Gestão de Segurança da Informação, Radialismo, Gestão Empresarial da Tecnologia da Informação, MBA Executivo em Auditoria, Planejamento e Gestão tributária, Ensino e Literatura e Formação de Leitores, Metodologia do Ensino da Matemática, Comunicação e Cultura, Engenharia de Software e Design Gráfico.<br>Além de Fortaleza, o curso de pós-graduação em Gerência Empresarial Estratégica está sendo oferecido nas cidades de Limoeiro do Norte, Itapipoca e Sobral |
| Pós-graduação<br>Fora de Fortaleza          | Gerência Empresarial Estratégica (Limoeiro do Norte, Itapipoca e Sobral)  |
| Cursos especiais                            | Terceira idade: arte, tecnologia, saúde e atividades no terceiro setor  |

#### **QUADRO 9 – Cursos oferecidos pela “Instituição Construir”**

Fonte: Elaboração da autora com base em documentos sigilosos internos.

Mesmo diante dos diversos cursos oferecidos, é propósito da Instituição ampliá-los e leva-los ao interior do Estado, ao ponto de se tornar um grande campus universitário.

### **5.5 Análise e Interpretação dos Dados**

Todos as informações obtidas para a realização deste estudo receberam um tratamento específico, primordialmente contábil e secundariamente estatístico.

Os valores demonstrados no capítulo 6 (seis) foram expressos em moeda corrente, ou seja, em Reais (R\$), tendo sido desprezados os centavos.

Os tributos testados foram calculados em conformidade com a legislação fiscal vigente, mencionadas no capítulo 4 (quatro), ou seja, o PIS e a COFINS foram calculados com base no faturamento, na modalidade de PIS e COFINS cumulativos, e o IRPJ e a CSLL tiveram como base o lucro real, calculando-se o lucro da exploração, para se determinar o valor de isenção, abrangendo o período de apuração de janeiro de 2005 a junho de 2006.

Através do planejamento tributário foi sugerido à “Instituição Construir” a adesão ao Programa Universidade para Todos (PROUNI) como ferramenta capaz de reduzir a sua carga tributária. A adesão foi realizada desde a vigência do programa, ou seja, janeiro de 2005. A partir desta data até junho de 2006 foram analisados os efeitos tributários do PROUNI.

Os efeitos tributários na “Instituição Construir” foram determinados com base nos resultados globais alcançados (consolidados), que serviram para determinar a oficial redução da carga tributária cobrada pelo fisco federal e com base nos resultados individuais gerados por cada curso de graduação. Neste segundo caso, para fins de controles internos, o estudo serviu para identificar os cursos que mais contribuem com o benefício fiscal do PROUNI.

Todos os cálculos fiscais foram feitos a partir da aplicação de fórmulas estruturadas em planilhas, as quais estão devidamente explicadas no capítulo 6 (seis).

## **5.6 Delimitações da pesquisa**

A intenção inicial para a realização da pesquisa era de desenvolvê-la em diversas Instituições Privadas de Ensino Superior localizadas no Município de Fortaleza (estudo de

caso múltiplo), todavia, apesar de todo o esforço (inúmeras visitas e telefonemas), foram em vão as tentativas, pois as instituições contatadas se negavam a disponibilizar os documentos que continham os dados para análise, principalmente as peças contábeis, talvez, com receio de tornar pública as informações nelas contidas. Já a “Instituição Construir”, foi a única que disponibilizou todos os dados solicitados.

## **6 ANÁLISE DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DO PROUNI NA INSTITUIÇÃO CONSTRUIR**

Através do planejamento tributário foi sugerido à “Instituição Construir” a adesão ao PROUNI, como uma ferramenta capaz de diminuir o ônus tributário. Neste capítulo, serão analisados os efeitos tributários em função desta adesão.

Para se determinar os efeitos tributários na “Instituição Construir”, fez-se necessário verificar a existência de Economia Fiscal alcançada em função da adesão ao PROUNI, cujo cálculo foi segregado de duas formas:

- a) com base nos resultados globais alcançados (consolidados) que serviram para calcular a redução oficial da carga tributária cobrada pelo fisco federal, e
- b) com base nos resultados individuais gerados por cada curso de graduação. Neste caso, para fins de controles internos, o estudo serviu para identificar os cursos que mais contribuem com o benefício fiscal do PROUNI.

### **6.1 Efeitos Tributários Calculados com Base no Resultado Global (Consolidado)**

A seguir, é abordado o cálculo da economia fiscal, em reais (R\$), alcançada pela “Instituição Construir” no período em estudo compreendendo a economia fiscal semestral em função do número de alunos beneficiados com bolsas de estudos, bem como a comparação dos valores das bolsas de estudos não recebidos pela Instituição e a economia fiscal alcançada.

#### **6.1.1 Economia Fiscal Calculada no Período de Janeiro de 2005 a Junho de 2006**

A Economia Fiscal oficial alcançada pela “Instituição Construir” no período de janeiro de 2005 a junho de 2006, em função da adesão ao PROUNI, demonstrada na tabela 6,



ressalta um dos objetivos desenvolvidos neste trabalho (em R\$), que consiste em determinar o efeito tributário em função da adesão ao programa.

**TABELA 6 – Demonstrativo da economia tributária geral em função da adesão ao PROUNI – janeiro de 2005 a junho de 2006, em Reais (R\$)**

| Período                  | Tributos      |                |              |              | Total da economia (R\$) |
|--------------------------|---------------|----------------|--------------|--------------|-------------------------|
|                          | PIS           | COFINS         | IRPJ         | CSLL         |                         |
| Janeiro a junho de 2005  | 27.132        | 125.226        | 0            | 0            | 152.358                 |
| Julho a dezembro de 2005 | 28.502        | 131.547        | 0            | 0            | 160.049                 |
| Janeiro a junho de 2006  | 29.850        | 137.766        | 3.259        | 1.955        | 172.830                 |
| <b>Economia fiscal</b>   | <b>85.484</b> | <b>394.539</b> | <b>3.259</b> | <b>1.955</b> | <b>485.237</b>          |

Fonte: Elaboração Própria.

Com base nos dados demonstrados na tabela 6, fica confirmada a economia tributária gerada desde o início de adesão ao programa (janeiro de 2005) até junho de 2006, no valor de R\$485.237 (quatrocentos e oitenta e cinco reais e duzentos e trinta e sete reais). A sugestão prévia realizada através do planejamento tributário foi confirmada, pois ocorreu redução da carga tributária da “Instituição Construir”.

A economia fiscal gerada anualmente é divulgada ao fisco federal para fins de controle do benefício concedido, através da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIPJ, que normalmente é entregue no último dia útil do mês de junho do ano subsequente.

Numa análise mais específica pôde-se perceber que em 2005, a economia fiscal foi proveniente somente dos tributos PIS e COFINS, cuja base de cálculo é o faturamento. Neste mesmo ano, a Instituição apurou lucro contábil, porém, efetuou exclusões autorizadas por lei, da base de cálculo de apuração dos tributos (Lucro Real e Base da Contribuição Social), fato que neutralizou a base de cálculo do IRPJ e CSLL (lucro da exploração), não apurando tributos a recolher, e, conseqüentemente, não gerando economia fiscal destes tributos neste ano.

Já em 2006, a “Instituição Construir” começou a apurar lucro real e base de cálculo positiva de CSLL, fato que proporcionou que houvesse economia de IRPJ e CSLL, de R\$ 5.214 (cinco mil, duzentos e quatorze reais), no primeiro semestre. Percebe-se, portanto, que, à medida que há um acréscimo nos lucros fiscais da Instituição, aumenta, também, a economia fiscal de IRPJ e CSLL.

Com base nos dados apresentados nos demonstrativos contábeis percebeu-se que a “Instituição Construir” conseguiu economizar, em média, 53% (cinquenta e três por cento) do total dos tributos devidos, sem incluir os encargos trabalhistas e previdenciários, no período pesquisado, em virtude de ter aderido ao PROUNI. Isso, sem considerar o IRPJ e CSLL que não são devidos em 2005, pelo fato da empresa não apurar Lucro da Exploração (base de cálculo destes tributos).

Aprofundou-se a pesquisa no intuito de identificar os motivos que impediram que a “Instituição Construir” apurasse lucro fiscal, que é a base de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social, e, identificou-se o registro na contabilidade desta Instituição, de despesas temporárias, como, o pagamento de parcelas e juros decorrentes de financiamentos que representam vinte por cento (20%) do total de custos e despesas. Tais custos e despesas reduzem o lucro que é base de cálculo do IRPJ e CSLL. Isso representa que a partir do momento em que a Instituição encerrar o pagamento do financiamento, irá apurar lucros capazes de gerar economia fiscal de IRPJ e CSLL.

A receita que compôs a base de cálculo dos mencionados tributos, foi a efetivamente recebida, ou seja, foram descartadas para o cálculo, as mensalidades em atraso (inadimplências).

### 6.1.2 Economia Fiscal Semestral Calculada com Base no Número de Alunos Beneficiados com Bolsas de Estudos

Se for dividido o total da economia fiscal gerada em cada semestre do período pesquisado, pelo número de alunos beneficiados com o PROUNI no mesmo período, têm-se o seguinte benefício fiscal gerado por cada aluno bolsista:

**TABELA 7 – Demonstrativo semestral do benefício fiscal por aluno beneficiado com o PROUNI – em Reais (R\$)**

| <b>Período</b>       | <b>Benefício Fiscal no semestre</b> | <b>Quantidade de alunos beneficiados</b> | <b>Benefício fiscal por aluno</b> |
|----------------------|-------------------------------------|--|-----------------------------------|
| 1.º semestre de 2005 | R\$152.358                          | 80                                       | <b>R\$1.905</b>                   |
| 2.º semestre de 2005 | R\$160.049                          | 102                                      | <b>R\$1.569</b>                   |
| 1.º semestre de 2006 | R\$172.830                          | 126                                      | <b>R\$1.372</b>                   |

Fonte: Elaboração Própria.

Do exposto na tabela 7, percebeu-se que a economia fiscal gerada no semestre, por cada aluno beneficiado pelo PROUNI, foi de R\$ 1.905 (um mil, novecentos e cinco reais), no primeiro semestre de 2005; R\$ 1.569 (um mil e quinhentos e sessenta e nove reais), no segundo semestre de 2005, e R\$ 1.372 (um mil e trezentos e setenta e dois reais), no primeiro semestre de 2006. O valor do benefício fiscal alcançado em cada semestre por cada aluno beneficiado pelo programa foi decrescente ao longo dos três semestres analisados; este fato ocorreu devido ao valor da mensalidade ter permanecido quase que constante, enquanto que ocorreu um aumento no número de bolsas oferecidas nessa Instituição.

### 6.1.3 Investimentos com Bolsas de Estudos × Economia Fiscal

Ao oferecer bolsas de estudos, a Instituição Construir abriu mão de receber as matrículas e mensalidades correspondentes. Resta saber se a economia tributária alcançada por ela supera ou, pelo menos equivale ao valor que deixou de receber com mensalidades. A tabela 8 demonstra a relação percentual do total do Investimento com Bolsas que foi recuperado com a economia de tributos gerada em função da adesão ao PROUNI.

**TABELA 8 – Demonstrativo semestral da economia tributária × investimentos com bolsas (mensalidades não recebidas)**

| <b>Período</b>       | <b>Economia fiscal (R\$)</b> | <b>Investimento com bolsas (R\$)</b> | <b>% Recuperado</b> |
|----------------------|------------------------------|--------------------------------------|---------------------|
| 1.º semestre de 2005 | 152.358                      | 173.262                              | <b>87,94</b>        |
| 2.º semestre de 2005 | 160.049                      | 247.758                              | <b>64,60</b>        |
| 1.º semestre de 2006 | 172.830                      | 255.941                              | <b>67,53</b>        |

Fonte: Elaboração Própria.

“A Instituição Construir” ofereceu bolsas de 50% e 100%, que totalizam R\$ 173.262 (cento e setenta e três mil e duzentos e sessenta e dois reais) no primeiro semestre de 2005, R\$ 247.758 (duzentos e quarenta e sete mil e setecentos e cinquenta e oito reais) no segundo semestre de 2005, e R\$ 255.941 (duzentos e cinquenta e cinco mil e novecentos e quarenta e um reais), no primeiro semestre de 2006. Do total que a Instituição deixou de receber com bolsas de estudos no primeiro semestre de 2005, somente foi recuperado com tributos que deixaram de ser pagos, o equivalente a oitenta e sete inteiros e noventa e quatro centésimos por cento (87,94%), enquanto que no segundo semestre foi recuperado 64,60% (sessenta e quatro inteiros e sessenta centésimos por cento), do valor investido, e, no primeiro semestre de 2006, 67,53% (sessenta e sete inteiros e cinquenta e três centésimos por cento).

Seria viável para a Instituição que o valor das bolsas de estudos fosse, pelo menos, recuperado totalmente com tributos que deixaram de ser recolhidos. Na pesquisa realizada, a instituição não atingiu esta situação desejável devido à inexistência de lucro real, que é a base para cálculo do imposto de renda e contribuição social, ocasionando, portanto, a baixa recuperação desses tributos. Ressalta-se que à medida em os lucros da “Instituição Construir” aumentarem, cresce, também a perspectiva de se obter economia de Imposto de renda e contribuição social.

## 6.2 Efeitos Tributários Calculados com Base nos Resultados Individuais (Por Curso de Graduação)

Adiante, é abordado o cálculo da economia fiscal, em reais, alcançada por cada curso de graduação “Instituição Construir” no período em estudo, a economia fiscal semestral em cada curso de graduação, em função do número de alunos beneficiados com bolsas de estudos, bem como o comparativo dos valores das bolsas de estudos oferecidas em cada curso de graduação, não recebidos e a economia fiscal alcançada, também, em cada curso de graduação.

### 6.2.1 Economia Fiscal Calculada no Período de Janeiro de 2005 a Junho de 2006

A economia fiscal oficial gerada em cada curso de graduação na “Instituição Construir”, em Reais (R\$), no ano de 2005 e no primeiro semestre de 2006 é a seguinte:

**TABELA 9 – Demonstrativo da economia tributária alcançada em cada curso de graduação no período de 2005 ao 1.º semestre de 2006, em Reais (R\$)**

| Período              | Cursos                | Tributos |         |         |               | Total da economia (R\$) |
|----------------------|-----------------------|----------|---------|---------|---------------|-------------------------|
|                      |                       | PIS      | COFINS  | IRPJ    | CSLL          |                         |
| 2005                 | Administração         | 17.395   | 80.282  | 21.191  | 35.318        | <b>154.186</b>          |
|                      | Pedagogia             | 1.598    | 7.377   | 0       | 0             | <b>8.976</b>            |
|                      | Sistema de Informação | 6.258    | 28.873  | 0       | 0             | <b>35.129</b>           |
|                      | Ciências Contábeis    | 3.180    | 14.679  | 0       | 0             | <b>17.859</b>           |
|                      | Direito               | 22.123   | 102.104 | 38.984  | 84.589        | <b>247.500</b>          |
|                      | Jornalismo            | 1.210    | 5.585   | 0       | 0             | <b>6.795</b>            |
| 1.º semestre de 2006 | Publicidade           | 3.873    | 17.873  | 0       | 0             | <b>21.746</b>           |
|                      | Administração         | 8.053    | 37.166  | 21.609  | 12.099        | <b>78.927</b>           |
|                      | Pedagogia             | 901      | 4.160   | 0       | 0             | <b>5.061</b>            |
|                      | Sistema de Informação | 3.278    | 15.130  | 0       | 0             | <b>23.469</b>           |
|                      | Ciências Contábeis    | 1.625    | 7.498   | 5.785   | 3.471         | <b>18.379</b>           |
|                      | Direito               | 12.695   | 58.593  | 277.187 | 104.107       | <b>452.582</b>          |
| Jornalismo           | 1.019                 | 4.705    | 0       | 0       | <b>5.724</b>  |                         |
| Publicidade          | 2.279                 | 10.514   | 24.065  | 12.983  | <b>49.841</b> |                         |

Fonte: Elaboração Própria.

Através do planejamento tributário foi recomendada a adesão ao PROUNI, como uma possível ferramenta de redução da carga tributária. Os dados contidos na tabela 9 confirmam uma economia tributária em todos os cursos de graduação pela fato da “Instituição Construir” ter aderido ao PROUNI.

No exercício 2005, os cursos de Administração e Direito, apresentaram maior economia fiscal em relação aos demais cursos, R\$ 154.186 (cento e cinquenta e quatro mil, cento e oitenta e seis reais) e R\$ 247.500 (duzentos e quarenta e sete mil e quinhentos reais), respectivamente, ocorrendo o mesmo em 2006. Isso acontece em função da associação do valor da mensalidade e número de alunos serem superior às dos demais cursos, que conseqüentemente geram maiores faturamentos/lucros, que é a base de cálculo dos tributos relacionados como o PROUNI.

Do total de alunos da “Instituição Construir” neste mesmo ano, 30% (trinta por cento) estão matriculados no curso de Administração e 35% (trinta e cinco por cento) no curso de Direito. O curso de Direito é o que possui o valor da mensalidade mais alta cobrada pela Instituição, seguido do curso de Sistema de Informações e Administração, fatores que, como citado anteriormente, contribuíram para que a economia fiscal destes dois cursos fosse significativamente superior à economia fiscal gerada nos demais cursos.

Os cursos de Direito e Administração foram os únicos que apuraram economia tributária de IRPJ e CSLL em 2005, isso ocorreu, porque foram os únicos a apresentarem Lucro da exploração, que é base dos respectivos tributos. Os demais cursos, só apresentaram economia fiscal dos tributos que incidem sobre o faturamento, que é o PIS e a COFINS.

No primeiro semestre de 2006, além do curso de Direito e Administração, os cursos de Ciências Contábeis e Publicidade começaram a apurar lucros, e, conseqüentemente, economia tributária de IRPJ e CSLL.

### 6.2.2 Economia Fiscal Gerada em Cada Curso de Graduação, Calculada com Relação ao Número de Alunos Beneficiados

O objetivo de apurar a economia fiscal em relação ao número de alunos beneficiados com bolsa do PROUNI consiste fundamentalmente em verificar se o curso que possui o maior número de alunos beneficiados, também, é que oferece maior economia fiscal, e se, o que possui o menor número de bolsistas, também é o que apura menor economia tributária.

A tabela 10 demonstra o benefício fiscal alcançado em cada curso de graduação, em relação ao número de alunos beneficiados com bolsas de estudos de 50% (cinquenta por cento) e 100% (cem por cento), calculado no período de janeiro de 2005 a junho de 2006.

**TABELA 10 – Demonstrativo do benefício fiscal alcançado em cada curso de graduação, por aluno beneficiado com o PROUNI no período de 2005 ao 1.º semestre de 2006, em Reais (R\$)**

| Curso                    | 2005                              |                            | 1.º semestre de 2006              |                            |
|--------------------------|-----------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|----------------------------|
|                          | Quantidade de alunos beneficiados | Benefício fiscal por aluno | Quantidade de alunos beneficiados | Benefício fiscal por aluno |
| Administração            | 30                                | R\$ 5.140                  | 36                                | R\$ 2.192                  |
| Pedagogia                | 7                                 | R\$ 1.282                  | 8                                 | R\$ 633                    |
| Sistema de Informações   | 8                                 | R\$ 4.391                  | 11                                | R\$ 2.134                  |
| Ciências Contábeis       | 5                                 | R\$ 3.572                  | 7                                 | R\$ 2.626                  |
| Direito                  | 19                                | R\$ 13.026                 | 19                                | R\$ 23.820                 |
| Jornalismo               | 4                                 | R\$ 1.699                  | 8                                 | R\$ 716                    |
| Propaganda e Publicidade | 7                                 | R\$ 3.107                  | 13                                | R\$ 3.834                  |

Fonte: Elaboração Própria.

Do exposto na tabela 10, observou-se que a ordem dos cursos que apresentaram maior economia fiscal em relação ao número de alunos beneficiados com o programa foi a seguinte: Direito, Administração, Propaganda e Publicidade, Sistema de Informações, Ciências Contábeis, Jornalismo e Pedagogia.

Ainda analisando os resultados da tabela 10, observou-se que o curso que possui o maior número de alunos bolsistas (Administração) no final do segundo semestre de 2006, não é o que apura maior economia fiscal, e que, também, o curso com o menor número de alunos

beneficiados (Ciências Contábeis) não é o que apura menor economia tributária. Isso demonstra que a economia depende fundamentalmente do valor do faturamento e dos lucros apurados, que são as bases para cálculo dos tributos estudados, e não dos alunos beneficiados.

Como o curso de Direito representa o que apurou maior faturamento, como, também maior lucro da exploração, é o que demonstra excessivamente com relação aos demais cursos, a maior economia fiscal, inclusive, se calculada em relação ao número de alunos beneficiados com bolsas.

Já o curso de Pedagogia foi o curso que apurou menor economia fiscal em relação ao número de alunos bolsistas, mesmo sabendo-se que não representa o curso que possui o menor número de alunos beneficiados com o programa.

O curso de Ciências Contábeis é o que possui o menor número de alunos beneficiados no final do primeiro semestre de 2006, todavia, apresentou uma economia média fiscal, por aluno bolsista, de R\$ 2.066 (dois mil e sessenta e seis reais).

Através do planejamento tributário, a “Instituição Construir” identificou os cursos de graduação que geram maior economia fiscal. Essa informação auxiliará a mesma, a dar maior atenção (somar esforços) nos cursos que trazem menor economia fiscal, na tentativa de melhorar os seus resultados.

### 6.2.3 Investimentos com Bolsas de Estudos × Economia Fiscal

Na tabela 11 está demonstrado se o benefício fiscal gerado em cada curso de graduação supera ou equivale ao total de mensalidades que não estão sendo recebidas integralmente em função da adesão ao PROUNI.



**TABELA 11 – Demonstrativo da economia tributária × investimentos com bolsas (mensalidades não recebidas) no período de janeiro de 2005 a junho de 2006, em Reais (R\$)**

| Curso                | 2005            |                         |               | 1.º semestre de 2006 |                         |                |
|----------------------|-----------------|-------------------------|---------------|----------------------|-------------------------|----------------|
|                      | Economia fiscal | Investimento com bolsas | % recuperado  | Economia fiscal      | Investimento com bolsas | % recuperado   |
| Administração        | 154.358         | 164.694                 | <b>93,72%</b> | 78.927               | 87.107                  | <b>90,61%</b>  |
| Pedagogia            | 8.976           | 28.980                  | <b>30,97%</b> | 14.391               | 5.061                   | <b>28,44%</b>  |
| Sist. de Informações | 35.129          | 42.042                  | <b>83,56%</b> | 23.469               | 29.376                  | <b>79,89%</b>  |
| Ciências Contábeis   | 17.859          | 24.540                  | <b>72,78%</b> | 18.379               | 11.799                  | <b>155,77%</b> |
| Direito              | 247.500         | 103.992                 | <b>238%</b>   | 452.582              | 59.310                  | <b>763,08%</b> |
| Jornalismo           | 6.795           | 20.916                  | <b>32,49%</b> | 5.724                | 19.044                  | <b>30,06%</b>  |
| Prop. e Publicidade  | 21.746          | 35.856                  | <b>60,65%</b> | 49.841               | 34.914                  | <b>142,75%</b> |

Fonte: Elaboração Própria.

Da tabela 11, pode-se verificar que o único curso cuja economia tributária supera excessivamente os valores de bolsas de estudo que estão sendo deixadas de ser recebidas desde a data de adesão ao PROUNI (janeiro de 2005), é o curso de Direito.

Apesar dos cursos de Ciências Contábeis e Propaganda e Publicidade, não apurarem economia fiscal superior ao que estava sendo investido pela “Instituição Construir” com bolsas de estudos no ano de 2005, em 2006 esse quadro foi totalmente revertido, a economia tributária superou os investimentos com bolsas em 155,77% (cento e cinquenta e cinco inteiros e setenta e sete centésimos por cento) e 142,75% (cento e quarenta e dois inteiros e setenta e cinco centésimos), respectivamente.

No curso de Administração, o valor da economia fiscal quase que se aproxima do valor do investimento realizado pela “Instituição Construir” com bolsas de estudos, representado no final do primeiro semestre de 2006, uma recuperação de 90,61% (noventa inteiros e sessenta e um centésimos por cento).

Os cursos de Pedagogia e Jornalismo são os que menos recuperam o valor do investimento com bolsas de estudos com tributos que estão deixando de ser pagos em função da adesão ao PROUNI, até o primeiro semestre de 2006. A recuperação é de apenas 28,44% (vinte e oito inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento) e 30,06% (trinta inteiros e seis

centésimos por cento), respectivamente. Isso acontece, porque estes cursos possuem um número reduzido de alunos matriculados pagantes, gerando baixo faturamento/lucro que é a base de cálculo dos tributos relacionados com o PROUNI.

Este capítulo visou analisar, utilizando-se a ferramenta do planejamento tributário, os efeitos tributários alcançados pela “Instituição Construir”, no período de janeiro de 2005 a junho de 2006 pelo fato de ter aderido ao PROUNI, e as conclusões acerca da análise estão abordadas no capítulo que se segue (conclusão).

## 7 CONCLUSÃO

Considerando o problema, os objetivos e os pressupostos abordados, estão apresentados neste capítulo, os comentários finais acerca dos efeitos tributários que foram observados em uma Instituição Privada de Ensino Superior localizada no Município de Fortaleza em função da adesão ao Programa Universidade para Todos (PROUNI).

O ambiente dinâmico de constantes mudanças e a busca de vantagens competitivas faz com que as empresas procurem ser mais eficientes em todas as áreas de atuação, e uma vez reduzindo seus tributos, poderão entrar mais fortes no mercado. Assim, é imprescindível a adoção de um sistema legal de economia.

Diante da realidade brasileira concluiu-se que o Planejamento Tributário é uma ferramenta útil e inteligente para a sobrevivência das empresas diante de um mercado cada vez mais ágil e competitivo. Sua adoção pode colaborar para o crescimento estratégico das empresas sem violar as normas jurídicas impostas pelo Estado. Quando realizado de forma responsável pelas empresas e, objetivando a otimização dos procedimentos e rotinas das empresas, podem resultar em grande economia nos ônus tributários. Configura, portanto, importante item na pauta das preocupações dos gestores, capaz de assegurar a otimização de seus resultados através da redução da carga tributária.

No setor educacional o peso dos tributos tem sido o maior obstáculo para o crescimento das instituições. Para driblar tantos tributos, a “Instituição Construir” optou em adotar o planejamento tributário como ferramenta fundamental para reduzir a sua carga tributária. Através da utilização deste, foi sugerida a adesão ao PROUNI, como um meio de redução de sua carga tributária. Com base nos dados levantados e analisados desde a data da

adesão ao programa (janeiro de 2005) até junho de 2006, foi confirmada a redução da carga tributária da Instituição Construir.

Os resultados da “Instituição Construir” demonstraram a existência de recebimento de mensalidades (faturamentos) durante todo o período pesquisado. Como o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento, ficou confirmando o segundo pressuposto da pesquisa, que é a economia destes tributos.

O terceiro pressuposto afirmava que a economia fiscal de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro estaria condicionada à existência de lucros fiscais auferidos pelas Instituições Privadas de Ensino Superior. A economia de IRPJ e CSLL somente se confirmou no primeiro semestre de 2006, quando a Instituição começou a apurar lucro fiscal.

O quarto pressuposto previa que mesmo apresentado prejuízo fiscal global (consolidado), ou baixo lucro da exploração, que é a base para cálculo do imposto de renda e contribuição social, a Instituição poderia apresentar lucro fiscal específico em alguns cursos de graduação, e em função desse fato e para fins de controles gerenciais, se poderia, identificar os cursos que gerariam maior economia fiscal de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em função da adesão ao PROUNI. Foi confirmado, portanto, que no ano de 2005 os únicos cursos de graduação que apuraram lucro fiscal e conseqüentemente economia de IRPJ e CSLL foram: Direito e Administração. Já, no primeiro semestre de 2006, além destes cursos, também, alcançaram economia tributária destes tributos, os cursos de Publicidade e o curso de Ciências Contábeis. Os demais cursos (Pedagogia, Sistema de Informações e Jornalismo), até o final do primeiro semestre de 2005, ainda não contribuíram com economia de IRPJ e CSLL. Do exposto neste parágrafo, concluiu-se que todos os cursos de graduação geram economia de PIS e COFINS, mas, os

cursos de Direito, Administração, Publicidade e Ciências Contábeis, também geram economia de IRPJ e CSLL, pois demonstraram lucros que é a base de cálculo destes tributos.

O curso de Direito foi o que apresentou o maior número de alunos matriculados pagantes e conseqüentemente o que gerou maior faturamento e lucros, contribuindo, portanto, com maior economia fiscal em relação aos demais cursos.

O sexto pressuposto afirmava que a economia tributária alcançada em função da adesão ao PROUNI deveria, pelo menos, ser igual ao investimento com bolsas de estudos suportadas pela Instituição, correspondente ao valor das mensalidades não recebidas por ela. Este pressuposto não foi confirmado, em função de pouca existência de lucro fiscal, que é a base para cálculo do imposto de renda e contribuição social, ocasionando, portanto, a baixa recuperação desses tributos.

Portanto, deve ser considerado que atualmente há ociosidade de vagas nos cursos oferecidos. A “Instituição Construir” não está recebendo mensalidades dos alunos beneficiários, mas, também, não está constituindo custos e despesas com estes alunos, ou seja, não está abrindo novas salas e nem contratando novos professores para atendê-los.

De todo o exposto pôde-se concluir que os efeitos tributários em função da adesão ao PROUNI foram positivamente significantes uma vez que a “Instituição Construir” deixou de recolher aos cofres públicos da União todos os tributos relacionados com o PROUNI no período pesquisado (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL), representado uma economia tributária, em média, de 53% (cinquenta e três por cento) do total dos tributos devidos.

O Programa Universidade Para Todos ampliou significamente o número de vagas na educação superior, interiorizou a educação gratuita e contribuiu para combater a desigualdade social.

Espera-se, portanto, que este trabalho possa oferecer uma contribuição para outras instituições privadas que desejem aderir ao PROUNI com o intuito de reduzir a sua carga tributária, e em conseqüência, otimizar o seu resultado econômico e contribuir para a sua continuidade no mercado competitivo.

Faz-se necessário realizar novas pesquisas com o objetivo de melhor avaliar os efeitos tributários nas Instituições Privadas de Ensino Superior em função da adesão ao PROUNI, inclusive comparar com os resultados de outras instituições. Ainda, sugere-se que os efeitos não sejam analisados somente em relação às mensalidades que não estão sendo recebidas por adesão ao programa, mas, também, com relação aos custos, como, salários de professores e funcionários, energia elétrica, gastos com materiais didáticos, etc.

## 8 REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi. **Carga tributária brasileira** – Primeiro Semestre de 2006. Disponível em: <<http://www.tributarista.org.br>>. Acesso em: 20 jun. 2006.

\_\_\_\_\_. **Carga tributária sobre os salários**. Disponível em: <<http://www.tributarista.org.br>>. Acesso em: 01 set. 2006.

\_\_\_\_\_. **A supressão de direitos dos contribuintes: 18 anos da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <<http://www.tributarista.org.br>>. Acesso em: 01 set. 2006.

\_\_\_\_\_. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 18 anos da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <<http://www.tributarista.org.br>>. Acesso em: 02 out. 2006.

\_\_\_\_\_. Planejamento Tributário. In: **Seminário Nacional de Excelência na Gestão Tributária**. 4, 2003, São Paulo.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Instrução Normativa SRF n.º 456/04 e o regime tributário das Instituições Privadas de Ensino Superior**. Disponível em: <[http://www.tributario.net/artigos/artigos\\_1er.asp?id=32318](http://www.tributario.net/artigos/artigos_1er.asp?id=32318)>. Acesso em: 19 jun. 2006.

AZEVEDO, Osmar Reis; SENNE, Silvio Helder Lencioni. **Obrigações Fiscais das Entidades sem Fins Lucrativos e Sociedades Cooperativas**. São Paulo: IOB, 2006.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 jun. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar n.º 7**, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras Providências. 1970a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 jun. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 8**, de 3 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras Providências. 1970b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 jun. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 70**, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. 1991. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 jun. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n.ºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 5.452, de 1.º de maio de 1943, da Lei n.º 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar n.º 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis n.ºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. 2006a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em: 15 jun. 2007.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 jun. 2006.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Lei das Sociedades Anônimas**. Dispõe sobre as sociedades por ações. 1976. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 6.435**, de 15 de julho de 1977. Dispõe sobre as entidades de previdência privada, e dá outras providências. 1977. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 6.729**, de 28 de novembro de 1979. Dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre. 1979. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 7.689**, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, e dá outras providências. 1988b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. 1990. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em: 15 jun. 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 8.981**, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. 1995a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.065**, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação a dispositivos da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. 1995b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. 1995c. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.316**, de 22 de novembro de 1996. Altera a legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. 1996a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.317**, de 05 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES e dá outras providências. 1996b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.



\_\_\_\_\_. Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996. **Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. 1996c. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. 1996d. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.432**, de 08 de janeiro de 1997. Dispõe sobre a ordenação do transporte aquaviário e dá outras providências. 1997a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.532**, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. 1997b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.710**, de 19 de novembro de 1998. Dispõe sobre medidas de fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional e dá outras providências. 1998a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.715**, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências. 1998b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. 1998c. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.870**, de 23 de novembro de 1999. Dispõe sobre o valor total das anuidades escolares e dá outras providências. 1999a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 jun. 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. 2002a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 jul. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. 2003. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 10.865**, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. 2004a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 10.925**, de 23 de julho de 2004. Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências. 2004b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 11.033**, de 21 de dezembro de 2004. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis n.ºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. 2004c. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 11.096**, de 13 de janeiro de 2005. Institui o Programa Universidade para Todos – PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei n.º 10.891, de 9 de julho de 2004, e dá outras providências. 2005a. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br/prouni/legislação.br>>. Acesso em: 19 jun.2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 11.128**, de 28 de junho de 2005. Dispõe sobre o Programa Universidade para Todos – PROUNI e altera o inciso I do art. 2.º da Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005. 2005b. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br/prouni/legislação.br>>. Acesso em: 19 jun.2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 11.196**, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei n.º 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis n.ºs 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória n.º 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei n.º 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis n.ºs 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. 2005c. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória n.º 2.200**, de 28 de junho de 2001. Institui a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil, e dá outras providências. 2001a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória n.º 2.158-35**, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social – COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. 2001b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória n.º 213**, de 10 de setembro de 2004. Institui o Programa Universidade para Todos – PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior, e dá outras providências. 2004d. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei n.º 1.248**, de 29 de novembro de 1972. Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação, e dá outras providências. 1972. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 1999b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 jun. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 4.542**, de 26 de dezembro de 2002. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. 2002b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 5.493**, de 18 de julho de 2005. Regulamenta o disposto na Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005. 2005d. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em: 19 jun. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 5.824**, de 29 de junho de 2006. Estabelece os procedimentos para a concessão do Incentivo à Qualificação e para a efetivação do enquadramento por nível de capacitação dos servidores integrantes do Plano de Carreira dos Cargos Técnico-Administrativos em Educação, instituído pela Lei n.º 11.091, de 12 de janeiro de 2005. 2006b. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2006.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal **Instrução Normativa SRF n.º 390**, de 30 de janeiro de 2004. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. 2004b. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 19 jun. 2006.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF n.º 456**, de 5 de outubro de 2004. Dispõe sobre a isenção do imposto de renda e de contribuições aplicável às instituições que aderirem ao Programa Universidade para Todos. 2004a. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 19 jun. 2006.

\_\_\_\_\_. Ministro de Estado da Educação. **Portaria MEC n.º 4**, de 18 de maio de 2006. Dispõe sobre o processo seletivo do Programa Universidade para Todos - PROUNI, referente ao segundo semestre de 2006. 2006<sup>a</sup>. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em: 21 out. 2006.

\_\_\_\_\_. Ministro de Estado da Educação. **Portaria MEC n.º 1.556** de 8 de setembro de 2006. Dispõe sobre procedimentos de manutenção de bolsas do Programa Universidade para Todos - ProUni pelas instituições de ensino superior participantes do programa. 2006b. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em: 21 out. 2006.

\_\_\_\_\_. Ministro de Estado da Educação. **Portaria MEC n.º 1.704**, de 18 de outubro de 2006. Dispõe sobre procedimentos para adesão de instituições de ensino superior ao Programa Universidade Para Todos – ProUni, bem como para a emissão de Termo Aditivo ao processo seletivo referente ao primeiro semestre de 2007, no caso das instituições que já aderiram ao programa. 2006c. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em: 21 out. 2006.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Carga tributária nacional. Metodologia. Ausência de informações sobre a contribuição de advogados para a OAB. Considerações sobre a matéria. Aprovação da metodologia e dos cálculos efetuados. Determinação à Semag. Encaminhamento de cópia. Acórdão 902/2005 – Plenário. Relator: Benjamin Zymler. TCU, Sala das Sessões, 6 de jul. 2005. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 06 ago. 2005.

CAMPOS, Cândido H. **Planejamento tributário** – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. São Paulo: Atlas, 1985.

CARVALHO, Cristina Helena A. de; LOPREATO, Francisco Luiz C.. **Finanças Públicas, Renúncia Fiscal e o ProUni no Governo Lula**. Disponível em: <[http://www.tributário.net/artigos/artigos\\_ler.asp?id=32318](http://www.tributário.net/artigos/artigos_ler.asp?id=32318)>. Acesso em: 19 jun. 2006.

CARVALHO, Cristina Helena A. Almeida de. **Política de Ensino Superior e Renúncia Fiscal: da reforma universitária ao PROUNI**. Disponível em: <[http://www.tributário.net/artigos/artigos\\_ler.asp?id=32318](http://www.tributário.net/artigos/artigos_ler.asp?id=32318)>. Acesso em: 19 jun. 2006.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 1992.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 4.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas: 1998.

GANDRA, Ives. **Ensino Privado sofre com a elevada carga tributária**. Disponível em: <<http://www.fenep.org.br>>. Acesso em: 19 out. 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, Arilda Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v.35, n.3, 1995.

GONÇALVES, Hortência de Abreu. **Manual de projetos de pesquisa científica**. São Paulo: Avercamp, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e interpretação da Lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Fiscal – teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

IBC – *International Business Communications*. Disponível em <<http://www.ibcbrasil.com.br>>. Acesso em: 15 dez. 2006.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE Teen – Censo Brasil – Taxa de escolarização**. Disponível em <[http://www.ibge.gov.br/censo/brasil500/glossario/taxa\\_de\\_escolarizacao.html](http://www.ibge.gov.br/censo/brasil500/glossario/taxa_de_escolarizacao.html)>. Acesso em: 15 out. 2006.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em <<http://www.ibpt.gov.br>>. Acesso em: 20 nov. 2006.

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Glossário do Censo da Educação Superior**. Disponível em <<http://www.inep.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2006.

LATORRACA, Nilton. **Legislação Tributária**. 10. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das empresas**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento fiscal – teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2000.

MACULAN, Nelson; HADDAD, Fernando. Program ProUni: Changing the Panorama of Access to Higher Education in Brasil. **Revista Higher Education**, v. 12, n. 2, 2007.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing: metodologia, planejamento**. 6. edição. São Paulo: Atlas, 2005.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. <<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em: 15 set. 2006.

NEVES, Silvério das. VICECONTI, Paulo E.V. **Imposto de Renda Pessoa Jurídica e tributos conexos (CSLL, PIS e COFINS)**. São Paulo: Frase, 2004.

NEVES, Márcio Calvet. Conheça os recentes tratados internacionais para realizar acordos de bitributação de impostos. In: **Conferência de planejamento tributário – reduza a carga de sua empresa de acordo com as novas determinações**. Rio de Janeiro: IBC, 2005, p. 1-45.

OLIVEIRA, Airton. Panorama da Educação. **Boletim do Sinepe-CE**, Fortaleza, n.37, p.2, fev., 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Considerações sobre planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 71-87.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PINTO, José Marcelino de Rezende. **O acesso à educação superior no Brasil**. 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br>>. Acesso em: 12 jul. 2006.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga fiscal 2005** – A carga tributária e seus fatores condicionantes. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 19 jun. 2006.

\_\_\_\_\_. **Resultado da Arrecadação** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 19 jun. 2006.

RICHARDSON, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**: um tratamento conceitual. São Paulo: EPU, 1980.

ROLIM, João Dácio. Do planejamento tributário como direito ou dever do contribuinte – seus contornos jurídicos gerais e específicos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Planejamento fiscal**: teoria e prática. 2. vol. São Paulo: Dialética: 1998. p. 49-67.

SALGADO, Kleber Bandeira. **Glossário do Censo da Educação Superior**. Disponível em: <<http://www.prac.ufpb.br/antiga/censoeduc.htm>>.

SILVA, André Tourinho Sancho da. **Tributos e Programa Universidade para Todos (PROUNI)**. Disponível em: <[http://www.tributario.net/artigos/artigos\\_1er.asp?id=32326](http://www.tributario.net/artigos/artigos_1er.asp?id=32326)>. Acesso em: 19. jun. 2006.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada á contabilidade**. 2.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas: 2006.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. ed. pós-t. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

\_\_\_\_\_. **Benefícios Tributários no PROUNI**. Disponível em: <[http://www.tributario.net/artigos/artigos\\_1er.asp?id=32418](http://www.tributario.net/artigos/artigos_1er.asp?id=32418)>. Acesso em: 19. jun. 2006.

THIOLLENT, Michel. Problemas de metodologia. In: FLEURY, Afonso Carlos Correa & VARGAS, Nilton (orgs). **Organização do trabalho**. São Paulo, Atlas, 1983.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais** – A pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. Biblioteca de Ciências e Tecnologia. **Guia para normalização de trabalhos acadêmicos de acordo com a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT)**. Fortaleza, 2003. 76 p.

YIN, Roberto K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.

## **ANEXO A – LEI N.º 11.096, DE 13 DE JANEIRO DE 2005**

Institui o Programa Universidade para Todos – PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei n.º 10.891, de 9 de julho de 2004, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1.º 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.

§ 1.º 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).

§ 2.º 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.

§ 3.º Para os efeitos desta Lei, bolsa de estudo refere-se às semestralidades ou anuidades escolares fixadas com base na Lei n.º 9.870, de 23 de novembro de 1999.

§ 4.º 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. 2.º A bolsa será destinada:

I – a estudante que tenha cursado o ensino médio completo em escola da rede pública ou em instituições privadas na condição de bolsista integral;

II – a estudante portador de deficiência, nos termos da lei;

III – a professor da rede pública de ensino, para os cursos de licenciatura, normal superior e pedagogia, destinados à formação do magistério da educação básica, independentemente da renda a que se referem os §§ 1.º e 2.º do art. 1.º desta Lei.

Parágrafo único. A manutenção da bolsa pelo beneficiário, observado o prazo máximo para a conclusão do curso de graduação ou seqüencial de formação específica, dependerá do cumprimento de requisitos de desempenho acadêmico, estabelecidos em normas expedidas pelo Ministério da Educação.

Art. 3.º O estudante a ser beneficiado pelo Prouni será pré-selecionado pelos resultados e pelo perfil socioeconômico do Exame Nacional do Ensino Médio – ENEM ou outros critérios a serem definidos pelo Ministério da Educação, e, na etapa final, selecionado pela instituição de ensino superior, segundo seus próprios critérios, à qual competirá, também, aferir as informações prestadas pelo candidato.

Parágrafo único. O beneficiário do Prouni responde legalmente pela veracidade e autenticidade das informações socioeconômicas por ele prestadas.



Art. 4.º Todos os alunos da instituição, inclusive os beneficiários do Prouni, estarão igualmente regidos pelas mesmas normas e regulamentos internos da instituição.

Art. 5.º 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.

§ 1.º 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.

§ 2.º 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.

§ 3.º 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. 4.º desta Lei.

§ 4.º 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 n.º 9.870, de 23 de novembro de 1999, em cursos de graduação ou seqüencial de formação específica.

§ 5.º 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 n.º 9.870, de 23 de novembro de 1999, em cursos de graduação ou seqüencial de formação específica.

§ 6.º Aplica-se o disposto no § 5.º deste artigo às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instaladas a partir do 1.º (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 § 4.º 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. 6.º Assim que atingida a proporção estabelecida no § 6.º do art. 5.º 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. 7.º 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. 5.º 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.

§ 1.º 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.

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

§ 3.º 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.

§ 4.º O Ministério da Educação desvinculará do Prouni o curso considerado insuficiente, sem prejuízo do estudante já matriculado, segundo os critérios de desempenho do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES, por 3 (três) 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. 5.º desta Lei.

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

Art. 8.º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão: (Vide Medida Provisória n.º 235, de 2005)

I – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

III – Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991; e

IV – Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970.

§ 1.º 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.

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

Art. 9.º 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. 5.º 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.

§ 1.º 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.

§ 2.º Na hipótese do inciso II do *caput* deste artigo, a suspensão da isenção dos impostos e contribuições de que trata o art. 8.º 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no que couber.

§ 3.º 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.

Art. 10. A instituição de ensino superior, ainda que atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1.º do art. 1.º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de cursos de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, e atender às demais exigências legais.

§ 1.º A instituição de que trata o *caput* deste artigo deverá aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde.

§ 2.º Para o cumprimento do que dispõe o § 1.º deste artigo, serão contabilizadas, além das bolsas integrais de que trata o *caput* deste artigo, as bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudante enquadrado no § 2.º do art. 1.º desta Lei e a assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa.

§ 3.º Aplica-se o disposto no *caput* deste artigo às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instalados a partir do 1.º (primeiro) processo seletivo posterior à publicação desta Lei.

§ 4.º Assim que atingida a proporção estabelecida no *caput* deste artigo 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 integrais na proporção necessária para restabelecer aquela proporção.

§ 5.º É permitida a permuta de bolsas entre cursos e turnos, restrita a 1/5 (um quinto) das bolsas oferecidas para cada curso e cada turno.

Art. 11. As entidades beneficentes de assistência social que atuem no ensino superior poderão, mediante assinatura de termo de adesão no Ministério da Educação, adotar as regras do Prouni, contidas nesta Lei, para seleção dos estudantes beneficiados com bolsas integrais e bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), em especial as regras previstas no art. 3.º e no inciso II do *caput* e §§ 1.º e 2.º do art. 7.º desta Lei, comprometendo-se, pelo prazo de vigência do termo de adesão, limitado a 10 (dez) anos,

renovável por iguais períodos, e respeitado o disposto no art. 10 desta Lei, ao atendimento das seguintes condições:

I – oferecer 20% (vinte por cento), em gratuidade, de sua receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei n.º 9.870, de 23 de novembro de 1999, ficando dispensadas do cumprimento da exigência do § 1.º do art. 10 desta Lei, desde que sejam respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde;

II – para cumprimento do disposto no inciso I do *caput* deste artigo, a instituição:

a) deverá oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral a estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1.º do art. 1.º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de curso de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, observado o disposto nos §§ 3.º, 4.º e 5.º do art. 10 desta Lei;

b) poderá contabilizar os valores gastos em bolsas integrais e parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), destinadas a estudantes enquadrados no § 2.º do art. 1.º desta Lei, e o montante direcionado para a assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa;

III – gozar do benefício previsto no § 3.º do art. 7.º desta Lei.

§ 1.º Compete ao Ministério da Educação verificar e informar aos demais órgãos interessados a situação da entidade em relação ao cumprimento das exigências do Prouni, sem prejuízo das competências da Secretaria da Receita Federal e do Ministério da Previdência Social.



§ 2.º As entidades beneficentes de assistência social que tiveram seus pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social indeferidos, nos 2 (dois) últimos triênios, unicamente por não atenderem ao percentual mínimo de gratuidade exigido, que adotarem as regras do Prouni, nos termos desta Lei, poderão, até 60 (sessenta) dias após a data de publicação desta Lei, requerer ao Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS a concessão de novo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social e, posteriormente, requerer ao Ministério da Previdência Social a isenção das contribuições de que trata o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 3.º O Ministério da Previdência Social decidirá sobre o pedido de isenção da entidade que obtiver o Certificado na forma do *caput* deste artigo com efeitos a partir da edição da Medida Provisória n.º 213, de 10 de setembro de 2004, cabendo à entidade comprovar ao Ministério da Previdência Social o efetivo cumprimento das obrigações assumidas, até o último dia do mês de abril subsequente a cada um dos 3 (três) próximos exercícios fiscais.

§ 4.º Na hipótese de o CNAS não decidir sobre o pedido até o dia 31 de março de 2005, a entidade poderá formular ao Ministério da Previdência Social o pedido de isenção, independentemente do pronunciamento do CNAS, mediante apresentação de cópia do requerimento encaminhando a este e do respectivo protocolo de recebimento.

§ 5.º Aplica-se, no que couber, ao pedido de isenção de que trata este artigo o disposto no art. 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

Art. 12. Atendidas as condições socioeconômicas estabelecidas nos §§ 1.º e 2.º do art. 1.º desta Lei, as instituições que aderirem ao Prouni ou adotarem suas regras de seleção poderão considerar como bolsistas do programa os trabalhadores da própria instituição e

dependentes destes que forem bolsistas em decorrência de convenção coletiva ou acordo trabalhista, até o limite de 10% (dez por cento) das bolsas Prouni concedidas.

Art. 13. As pessoas jurídicas de direito privado, mantenedoras de instituições de ensino superior, sem fins lucrativos, que adotarem as regras de seleção de estudantes bolsistas a que se refere o art. 11 desta Lei e que estejam no gozo da isenção da contribuição para a seguridade social de que trata o § 7.º do art. 195 da Constituição Federal, que optarem, a partir da data de publicação desta Lei, por transformar sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos, na forma facultada pelo art. 7.º-A da Lei n.º 9.131, de 24 de novembro de 1995, passarão a pagar a quota patronal para a previdência social de forma gradual, durante o prazo de 5 (cinco) anos, na razão de 20% (vinte por cento) do valor devido a cada ano, cumulativamente, até atingir o valor integral das contribuições devidas.

Parágrafo único. A pessoa jurídica de direito privado transformada em sociedade de fins econômicos passará a pagar a contribuição previdenciária de que trata o *caput* deste artigo a partir do 1.º dia do mês de realização da assembléia geral que autorizar a transformação da sua natureza jurídica, respeitada a gradação correspondente ao respectivo ano.

Art. 14. Terão prioridade na distribuição dos recursos disponíveis no Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior – FIES as instituições de direito privado que aderirem ao Prouni na forma do art. 5.º desta Lei ou adotarem as regras de seleção de estudantes bolsistas a que se refere o art. 11 desta Lei.

Art. 15. Para os fins desta Lei, o disposto no art. 6.º da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, será exigido a partir do ano de 2006 de todas as instituições de ensino superior

aderentes ao Prouni, inclusive na vigência da Medida Provisória n.º 213, de 10 de setembro de 2004.

Art. 16. O processo de deferimento do termo de adesão pelo Ministério da Educação, nos termos do art. 5.º desta Lei, será instruído com a estimativa da renúncia fiscal, no exercício de deferimento e nos 2 (dois) subsequentes, a ser usufruída pela respectiva instituição, na forma do art. 9.º desta Lei, bem como o demonstrativo da compensação da referida renúncia, do crescimento da arrecadação de impostos e contribuições federais no mesmo segmento econômico ou da prévia redução de despesas de caráter continuado.

Parágrafo único. A evolução da arrecadação e da renúncia fiscal das instituições privadas de ensino superior será acompanhada por grupo interministerial, composto por 1 (um) representante do Ministério da Educação, 1 (um) do Ministério da Fazenda e 1 (um) do Ministério da Previdência Social, que fornecerá os subsídios necessários à execução do disposto no *caput* deste artigo.

Art. 17. (VETADO).

Art. 18. O Poder Executivo dará, anualmente, ampla publicidade dos resultados do Programa.

Art. 19. Os termos de adesão firmados durante a vigência da Medida Provisória n.º 213, de 10 de setembro de 2004, ficam validados pelo prazo neles especificado, observado o disposto no § 4.º e no *caput* do art. 5.º desta Lei.

Art. 20. O Poder Executivo regulamentará o disposto nesta Lei.

Art. 21. Os incisos I, II e VII do *caput* do art. 3.º da Lei n.º 10.891, de 9 de julho de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 3.º .....

I – possuir idade mínima de 14 (quatorze) anos para a obtenção das Bolsas Atleta Nacional, Atleta Internacional Olímpico e Paraolímpico, e possuir idade mínima de 12 (doze) anos para a obtenção da Bolsa-Atleta Estudantil;

II – estar vinculado a alguma entidade de prática desportiva, exceto os atletas que pleitearem a Bolsa-Atleta Estudantil;

.....

VII – estar regularmente matriculado em instituição de ensino pública ou privada, exclusivamente para os atletas que pleitearem a Bolsa-Atleta Estudantil.” (NR)

Art. 22. O Anexo I da Lei n.º 10.891, de 9 de julho de 2004, passa a vigorar com a alteração constante do Anexo I desta Lei.

Art. 23. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 13 de janeiro de 2005; 184.º da Independência e 117.º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA. Antonio Palocci Filho Tarso Genro.

## **ANEXO B – DECRETO N.º 5.493, DE 18 DE JULHO DE 2005**

Regulamenta o disposto na Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto na Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005,

**DECRETA:**

Art. 1.º O Programa Universidade para Todos – PROUNI, de que trata a Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005, destina-se à concessão de bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais de cinquenta por cento ou de vinte e cinco por cento, para estudantes de cursos de graduação ou seqüenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos, que tenham aderido ao PROUNI nos termos da legislação aplicável e do disposto neste Decreto.

Parágrafo único. O termo de adesão não poderá abranger, para fins de gozo de benefícios fiscais, cursos que exijam formação prévia em nível superior como requisito para a matrícula.

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

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

§ 2.º As bolsas de estudo poderão ser canceladas, a qualquer tempo, em caso de constatação de inidoneidade de documento apresentado ou falsidade de informação prestada pelo bolsista.

§ 3.º É vedada a acumulação de bolsas de estudo vinculadas ao PROUNI, bem como a concessão de bolsa de estudo a ele vinculada para estudante matriculado em instituição pública e gratuita de ensino superior.

§ 4.º O Ministério da Educação disporá sobre os procedimentos operacionais para a adesão ao PROUNI e seleção dos bolsistas, especialmente quanto à definição de nota de corte e aos métodos para preenchimento de vagas eventualmente remanescentes, inclusive aquelas oriundas do percentual legal destinado a políticas afirmativas de acesso de portadores de deficiência ou de autodeclarados negros e indígenas.

Art. 3.º O professor beneficiário de bolsa integral ou parcial, vinculada ao PROUNI, deverá estar no efetivo exercício do magistério da educação básica, integrando o quadro de pessoal permanente de instituição pública.

Art. 4.º A pré-seleção dos estudantes a serem beneficiados pelo PROUNI terá como base o resultado obtido no Exame Nacional do Ensino Médio – ENEM referente à edição imediatamente anterior ao processo seletivo do PROUNI para ingresso em curso de graduação ou sequencial de formação específica.

Art. 5.º Para fins de cálculo do número de bolsas a serem oferecidas pelas instituições que aderirem ao PROUNI ou por entidades beneficentes de assistência social que atuem no ensino superior, são considerados estudantes regularmente pagantes aqueles que tenham firmado contrato a título oneroso com instituição de ensino superior com base na Lei n.º 9.870, de 23 de novembro de 1999, não beneficiários de bolsas integrais do PROUNI ou

da própria instituição, excluídos os inadimplentes por período superior a noventa dias, cujas matrículas tenham sido recusadas no período letivo imediatamente subsequente ao inadimplemento, nos termos dos arts. 5.º e 6.º daquela Lei.

Parágrafo único. Para efeitos de apuração do número de bolsas integrais a serem concedidas pelas instituições de ensino, os beneficiários de bolsas parciais de cinquenta por cento ou vinte e cinco por cento são considerados estudantes regularmente pagantes, sem prejuízo do disposto no caput.

Art. 6.º As instituições de ensino superior que aderirem ao PROUNI nos termos da regra prevista no § 4.º do art. 5.º da Lei n.º 11.096, de 2005, poderão oferecer bolsas integrais em montante superior ao mínimo legal, desde que o conjunto de bolsas integrais e parciais perfaça proporção equivalente a 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 n.º 9.870, de 1999.

Art. 7.º As instituições de ensino superior, com ou sem fins lucrativos, inclusive beneficentes de assistência social, poderão converter até dez por cento das bolsas parciais de cinquenta por cento vinculadas ao PROUNI em bolsas parciais de vinte e cinco por cento, à razão de duas bolsas parciais de vinte e cinco por cento para cada bolsa parcial de cinquenta por cento, em cursos de graduação ou sequenciais de formação específica, cuja parcela da anualidade ou da semestralidade efetivamente cobrada, com base na Lei n.º 9.870, de 1999, não exceda, individualmente, o valor de R\$ 200,00 (duzentos reais).

Art. 8.º As instituições de ensino superior, com ou sem fins lucrativos, inclusive beneficentes de assistência social, poderão oferecer bolsas integrais e parciais de cinquenta

por cento adicionais àquelas previstas em seus respectivos termos de adesão, destinadas exclusivamente a novos estudantes ingressantes.

Parágrafo único. As bolsas a que se refere o *caput* serão contabilizadas como bolsas do PROUNI e poderão ser compensadas nos períodos letivos subsequentes, a critério da instituição de ensino superior, desde que cumprida a proporção mínima legalmente exigida, por curso e turno, nos períodos letivos que já têm bolsistas do PROUNI.

Art. 9.º A soma dos benefícios concedidos pela instituição de ensino superior será calculada considerando a média aritmética das anualidades ou semestralidades efetivamente cobradas dos alunos regularmente pagantes, nos termos deste Decreto, excluídos os alunos beneficiários de bolsas parciais, inclusive os beneficiários das bolsas adicionais referidas no art. 8.º.

Art. 10. A permuta de bolsas entre cursos e turnos, quando prevista no termo de adesão, é restrita a um quinto das bolsas oferecidas para cada curso e turno, e o número de bolsas resultantes da permuta não pode ser superior ou inferior a este limite, para cada curso ou turno.

Art. 11. As instituições de ensino superior que não gozam de autonomia ficam autorizadas, a partir da assinatura do termo de adesão ao PROUNI, a ampliar o número de vagas em seus cursos, respeitadas as seguintes condições:

I – em observância estrita ao número de bolsas integrais efetivamente oferecidas pela instituição de ensino superior, após eventuais permutas de bolsas entre cursos e turnos, observadas as regras pertinentes; e



II – excepcionalmente, para recompor a proporção entre bolsas integrais e parciais originalmente ajustada no termo de adesão, única e exclusivamente para compensar a evasão escolar por parte de estudantes bolsistas integrais ou parciais vinculados ao PROUNI.

Art. 12. Havendo indícios de descumprimento das obrigações assumidas no termo de adesão, será instaurado procedimento administrativo para aferir a responsabilidade da instituição de ensino superior envolvida, aplicando-se, se for o caso, as penalidades previstas.

§ 1.º Aplica-se ao processo administrativo previsto no *caput*, no que couber, o disposto na Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, observando-se o contraditório e a ampla defesa.

§ 2.º Para os fins deste Decreto, considera-se falta grave:

I – o descumprimento reincidente da infração prevista no inciso I do art. 9.º da Lei n.º 11.096, de 2005, apurado em prévio processo administrativo;

II – instituir tratamento discriminatório entre alunos pagantes e bolsistas beneficiários do PROUNI;

III – falsear as informações prestadas no termo de adesão, de modo a reduzir indevidamente o número de bolsas integrais e parciais a serem oferecidas; e

IV – falsear as informações prestadas no termo de adesão, de modo a ampliar indevidamente o escopo dos benefícios fiscais previstos no PROUNI.

§ 3.º Da decisão que concluir pela imposição de penalidade caberá recurso ao Ministro de Estado da Educação.

Art. 13. Para o cálculo da aplicação em gratuidade de que trata o art. 10 da Lei n.º 11.096, de 2005, serão contabilizadas bolsas integrais, bolsas parciais de cinquenta por cento ou de vinte e cinco por cento e assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa, quando se referir às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instalados a partir do primeiro processo seletivo posterior à publicação da referida Lei.

Parágrafo único. Para o cálculo previsto no *caput*, relativo às turmas iniciadas antes de 13 de setembro de 2004, poderão ser contabilizados os benefícios concedidos aos alunos nos termos da legislação então aplicável.

Art. 14. A instituição de ensino superior que aderir ao PROUNI apresentará ao Ministério da Educação, semestralmente, de acordo com o respectivo regime curricular acadêmico:

I – o controle de frequência mínima obrigatória dos bolsistas, correspondente a setenta e cinco por cento da carga horária do curso;

II – o aproveitamento dos bolsistas no curso, considerando-se, especialmente, o desempenho acadêmico; e

III – a evasão de alunos por curso e turno, bem como o total de alunos matriculados, relacionando-se os estudantes vinculados ao PROUNI.

§ 1.º A entidade beneficente de assistência social que atue no ensino superior e aderir ao PROUNI encaminhará ao Ministério da Educação relatório de atividades e gastos em assistência social, até sessenta dias após o encerramento do exercício fiscal.

§ 2.º Considera-se assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa o desenvolvimento de programas de assistência social em conformidade com o disposto na Lei n.º 8.742, de 7 de dezembro de 1993, que não integrem o currículo obrigatório de cursos de graduação e sequenciais de formação específica.

§ 3.º O Ministério da Educação estabelecerá os requisitos de desempenho acadêmico a serem cumpridos pelo estudante vinculado ao PROUNI, para fins de manutenção das bolsas.

Art. 15. As bolsas reservadas aos trabalhadores da instituição de ensino superior e seus dependentes decorrentes de convenção coletiva ou acordo trabalhista, nos termos da lei, serão ocupadas em observância aos procedimentos operacionais fixados pelo Ministério da Educação, especialmente quanto à definição de nota de corte para seleção de bolsistas e aos métodos para o aproveitamento de vagas eventualmente remanescentes, sem prejuízo da pré-seleção, conforme os resultados do ENEM.

Parágrafo único. A instituição de ensino superior interessada em conceder bolsas de estudo vinculadas ao PROUNI, nos termos do *caput*, deverá informar previamente ao Ministério da Educação e encaminhar cópia autenticada dos atos jurídicos que formalizam convenção coletiva ou acordo trabalhista, com as respectivas alterações posteriores.

Art. 16. As mantenedoras de instituições de ensino superior que optarem por transformar sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos, nos termos do art. 7.º-A da Lei n.º 9.131, de 24 de novembro de 1995, deverão assegurar a continuidade das bolsas concedidas às turmas iniciadas antes de 13 de setembro de 2004, nos cinco anos previstos para a transformação do regime jurídico.

Art. 17. O acompanhamento e o controle social dos procedimentos de concessão de bolsas, no âmbito do PROUNI, serão exercidos:

I – por comissão nacional, com função preponderantemente consultiva sobre as diretrizes nacionais de implementação;

II – por comissões de acompanhamento, em âmbito local, com função preponderante de acompanhamento, averiguação e fiscalização da implementação local.

Parágrafo único. O Ministério da Educação definirá as atribuições e os critérios para a composição da comissão nacional e das comissões de acompanhamento.

Art. 18. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 19. Fica revogado o Decreto n.º 5.245, de 15 de outubro de 2004.

Brasília, 18 de julho de 2005; 184º da Independência e 117.º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Tarso Genro

## **ANEXO C – INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N.º 456, DE 5 DE OUTUBRO DE 2004**

(DOU 08.10.2004)

Dispõe sobre a isenção do imposto de renda e de contribuições aplicável às instituições que aderirem ao Programa Universidade para Todos.

O Secretário da Receita Federal, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto na Medida Provisória n.º 213, de 10 de setembro de 2004, resolve:

Art. 1.º 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. 5.º da Medida Provisória n.º 213, de 2004, ficará isenta, no período de vigência do termo de adesão, das seguintes contribuições e imposto:

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

II – Contribuição para o PIS/Pasep;

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

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

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

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

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

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

II – dos rendimentos e prejuízos das participações societárias;

III – dos resultados não-operacionais; e

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

a) receita não-operacional; ou

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

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

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

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

Art. 4.º A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária, bem assim a falta de emissão de notas fiscais, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, ao benefício da isenção de que trata o art. 1.º.

Parágrafo único. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativo às contribuições e imposto de que trata o art. 1.º, fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, da regular quitação dos mesmos.

Art. 5.º Caso a instituição seja desvinculada do Prouni, a suspensão da isenção das contribuições e do imposto de que trata o art. 1.º dar-se-á a partir da data da ocorrência da falta que ensejar a suspensão, alcançando todo o período de apuração do imposto ou das contribuições.

§ 1.º Quando for constatado que a instituição beneficiária da isenção não está observando os requisitos ou condições pertinentes à matéria ou previstos na legislação tributária, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2.º A instituição poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3.º O Delegado da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo da isenção, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à instituição.

§ 4.º Será igualmente expedido o ato suspensivo, se decorrido o prazo previsto no § 2.º sem qualquer manifestação da instituição.

§ 5.º Efetivada a suspensão da isenção:

I – a instituição poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II – a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso, com a exigência do crédito tributário desde a data da ocorrência da falta que ensejar a suspensão, da multa de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e de juros de mora.

§ 6.º A impugnação relativa à suspensão da isenção obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 7.º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 8.º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.



§ 9.º O disposto no *caput* deste artigo aplica-se, também, na hipótese de desvinculação da entidade de ensino do Prouni determinada pelo Ministério da Educação, em virtude de descumprimento das obrigações assumidas no termo de adesão.

Art. 6.º Na hipótese de desvinculação do Prouni por solicitação da instituição privada de ensino, a suspensão da isenção das contribuições e do imposto de que trata o art. 1.º dar-se-á a partir da data da solicitação de desvinculação, alcançando todo o período de apuração do imposto ou das contribuições.

Art. 7.º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

JORGE ANTONIO DEHER RACHID.