

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	10830.727459/2018-72
ACÓRDÃO	9101-007.057 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	10 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	FUNDACAO CARLOS CHAGAS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

ENTIDADE EDUCACIONAL. SERVIÇOS DE CONCURSO PÚBLICO. ACÚMULO DE SUPERÁVIT. SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. DESCABIMENTO.

O conceito de *educação* para fins da *imunidade* prevista no art. 150, VI, da Constituição Federal, deve ser considerado de forma ampla, contemplando as atividades de organização de concursos públicos, realização de provas e testes, avaliações institucionais e seleção de candidatos a laborarem em cargos específicos ou áreas técnicas.

A prática, então, de tais atividades, seja de forma “paralela” ou seja “em conjunto” com as atividades de pesquisa educacional e ensino, não viola *per se* o direito à imunidade.

Também o constante acúmulo de superávit obtido tanto com as receitas ali auferidas, quanto por resultados positivos apurados pela entidade no mercado financeiro, não prejudica a entidade usufruir dos benefícios da imunidade.

Nesse contexto, e considerando que a acusação fiscal em nenhum momento apontou para eventual distribuição de recursos da entidade a terceiros, nunca questionou a sua escrituração e muito menos reuniu evidências de que haveria aplicação fora do país, a suspensão da imunidade não se sustenta.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que votaram por dar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Votou pelas conclusões do voto vencedor o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 3969 a 3980), contra o Acórdão nº 1201-005.581, de 22/09/2022, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 3915 a 3967).

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

IRPJ. LEI COMPLEMENTAR. LEI ORDINÁRIA. REQUISITOS. IMUNIDADE.

Para o gozo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, as instituições a que se referem o artigo 14 do CTN e o art. 12 da Lei

9532, de 1997, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial; e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal.

Por outro lado, a preservação do patrimônio fundacional é compromisso dos administradores e a inexistência de fins lucrativos não implica necessariamente em ter receitas limitadas a suportar apenas os custos operacionais, devendo ter sobras financeiras, bem geridas, até para evoluir e se modernizar, aprimorando seus objetivos institucionais e cumprir com sua finalidade. Ocorrendo o superávit da entidade, mas desde que mantido integralmente em seu patrimônio, e voltado ao desenvolvimento e manutenção das suas atividades dentro do país (e no âmbito de seus objetivos institucionais), deve ser mantida a imunidade.

CSLL. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE/ISENÇÃO. RITO. DESCUMPRIMENTO. NULIDADE.

A ausência da suspensão da imunidade/isenção da CSLL na “Notificação Fiscal - Suspensão de Imunidade”, tal qual constou para o IRPJ, além de descumprir o rito estabelecido no art. 32, §§ 1º e 10 da Lei 9.532, de 1997, impede a recorrente de se manifestar sobre a matéria na impugnação à “Notificação Fiscal - Suspensão de Imunidade”, bem como permite a emissão de um ADE em relação a matéria cujos fatos que determinaram a suspensão do benefício não foram noticiados à recorrente. Tais vícios ensejam nulidade em relação ao rito de suspensão da imunidade/isenção da CSLL e, com efeito, impede o respectivo lançamento.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Wilson Kazumi Nakayama e Sérgio Magalhães Lima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jeferson Teodorovicz.

O presente processo trata de lançamento de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário 2014, IRPJ decorrente da suspensão da imunidade tributária, devido ao descumprimento dos requisitos legais previstos no inciso II do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional (CTN), caput do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, alínea "b" do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e § 3º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

Para melhor compreensão da matéria em discussão, transcrevo excertos do relatório do acórdão recorrido que bem descreve a querela, *verbis*:

[...]

4. A suspensão de imunidade e isenção acima ocorreu por meio do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 122, de 27 de dezembro de 2018 (e-fls. 2182).

5. Portanto, nestes autos será analisada a suspensão de imunidade/isenção e os lançamentos decorrentes.

Suspensão da imunidade/isenção

6. A seguir, transcrevo trechos da Notificação Fiscal, de 09/11/2018, que ensejou a suspensão da imunidade (e-fls. 3-51):

VI - FUNDAMENTAÇÕES LEGAIS NÃO ATENDIDAS

6.1 Considerando todo o já exposto neste relatório, constatamos que a FCC não atendeu no ano de 2014 os requisitos estabelecidos em lei, conforme determinado no artigo 150, inciso VI, "c" da Constituição Federal, tendo em vista que:

6.1.1- suas atividades principais, que consomem a maior parte dos recursos da entidade, têm fins lucrativos, não são colocadas à disposição da população e tampouco são relacionadas à educação ou à assistência social, em caráter complementar às atividades do Estado, o que afronta o caput do artigo 12º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997;

6.1.2- não aplica integralmente os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, o que não atende o requisito contido no inciso II do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional, e na alínea "b" do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997;

6.1.3- a entidade não pode ser considerada sem fins lucrativos, uma vez que reiteradamente apresenta superávit e não destina o resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, o que está em desacordo com o previsto no § 3º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

6.2 Ainda, considerando que **suas atividades principais não são de educação ou de assistência social, não se aplica a imunidade do inciso VI, alínea "c", do artigo 150 da Constituição Federal** porque o § 4º do mesmo artigo prevê que estas compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as **finalidades essenciais** das entidades nelas mencionadas. Além disso, a conduta adotada pela FCC também fere o princípio estabelecido no § 4º do artigo 173 da Constituição Federal, por concorrência desigual, ao utilizar indevidamente o benefício previsto no artigo 150, inciso VI, "c", do mesmo diploma legal.

VII - SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

7.1 Portanto, com base em todo o exposto nesta NOTIFICAÇÃO FISCAL e na fundamentação legal apresentada no Capítulo anterior, concluímos que **deve ser suspensa a imunidade da Fundação Carlos**

Chagas no período de 01/01/2014 a 31/12/2014, correspondente ao período de apuração de determinado pelo TDPF N° 08.1.04.00-2017-00588-5.

7.2 E assim, considerando os dispositivos legais não atendidos pela FCC, com base no disposto no § 1º do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 32, § 1º a § 10º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, e também com fundamento no artigos 150, inciso VI, 'c', e § 4º, e no art. 173, § 4º, da Constituição Federal, expedimos a presente NOTIFICAÇÃO FISCAL, na qual são relatados os fatos que determinam a suspensão do benefício da imunidade da fundação no período de 01/01/2014 a 31/12/2014.

7.3 A entidade poderá, no prazo de trinta dias a partir da ciência desta Notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias. (Grifo nosso)

7. Cientificada da Notificação Fiscal em 12/11/2018, a recorrente apresentou impugnação em 11/12/2018 com as seguintes alegações, em síntese (e-fls. 1975-2244):

5.1- preliminar de inconstitucionalidade pela impossibilidade do delegado ou inspetor da receita federal suspender a imunidade das instituições de educação - em que alega que a inconstitucionalidade do art. 14 da Lei nº 9.532/97 proclamada pelo Supremo Tribunal Federal traria reflexos e extensão ao art.32 da Lei no 9.430/96;

5.2- imunidade tributária da FCC reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça - em que a Fundação discorre sobre processos que não guardam relação com os tributos e períodos analisados no procedimento fiscal ora em andamento;

5.3- alegações e provas da FCC sobre os fatos apontados no procedimento fiscal - em que alega que só teria cabimento a suspensão da imunidade se não fosse inconstitucional o dispositivo legal em que se funda a suspensão e se a FCC não tivesse observado as condições que afirma ter observado. Traz ainda parecer de Maria Tereza Barboza, discute a interpretação de dispositivos legais que ensejaram a lavratura da Notificação Fiscal e discorre sobre atividades desenvolvidas pela fundação.

5.4- finaliza as alegações afirmando que não se justifica a suspensão da imunidade da FCC por dois motivos: pelo fato de que o processo é nulo em razão de seus fundamentos serem inconstitucionais e, subsidiariamente, porque os requisitos que conferem a imunidade tributária, especialmente exigidos pelo Código Tributário Nacional, estão sendo rigorosamente atendidos. Afirma também que nestas condições, aguarda a insubsistência das alegações constantes na Notificação Fiscal e seu respectivo arquivamento.

8. A impugnação foi julgada improcedente por meio da Informação Fiscal - Suspensão de Imunidade (e-fls. 2175-2180), de 17/12/2018, que propôs a suspensão da imunidade, bem como entendeu ser devida a CSLL em razão de a Fundação não poder ser beneficiária da isenção:

Diante dos fatos apurados no procedimento fiscal, relatados na NOTIFICAÇÃO FISCAL, e tendo em vista que **as alegações da FCC, no**

nosso juízo, não trouxeram elementos novos que pudessem alterar o entendimento de que a entidade não preenchia os requisitos para gozo da imunidade de que trata a alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, propomos que seja suspensa a imunidade da *Fundação* em relação ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

11. Entendemos também ser **devida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considerando que a Fundação não pode ser beneficiária da isenção** prevista no artigo 15 da Lei 9.532/1997, combinado com o § 1º do mesmo artigo, **por não se tratar da instituição tratada no artigo em referência e por não cumprir as exigências previstas na alínea "b" do § 2º e no § 3º do artigo 12 da mesma Lei nº 9.532/97** (elencadas no Capítulo VI da Notificação), que também são aplicáveis às instituições de que trata o artigo 15 por conta do disposto no § 3º. Outrossim, **não se aplica à FCC a imunidade da CSLL advinda do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal**, tendo em vista que não é entidade certificada na forma da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, lei esta que regula a referida imunidade constitucional.

Assim, submetemos todo o contido no presente processo para apreciação do Senhor Delegado da Receita Federal do Brasil para, nos termos do § 3º do artigo 32 da Lei nº 9.430/1996, **em razão do não atendimento ao disposto no inciso II do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional**, no caput do artigo 12 da Lei nº 9.532/97, na alínea "b" do § 2º e no § 3º do mesmo artigo 12 da Lei nº 9.532/97, decidir sobre a procedência das alegações e dar ciência à entidade de sua decisão. Caso seja expedido ato declaratório suspensivo do benefício, a entidade pode, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente, conforme prevê o inciso I do § 6º do artigo 32. (Grifo nosso)

9. Em seguida, em 27/12/2018, com fundamento na Informação Fiscal acima, a Delegada Adjunta da Delegacia Especial da Receita Federal de Administração Tributária emitiu o Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 122, de 27 de dezembro de 2018, abaixo transcrito (e-fls. 2182):

[...]

10. Cientificada do ADE em 02/01/2019, a recorrente apresentou impugnação, em que defendeu, em síntese, "a) a nulidade ADE nº 122/2018 por falta de fundamentação e motivação, posto que infringiu o disposto no art. 59, LV, da Constituição Federal e os arts. 48 e 50, I e VII da Lei nº 9.784, de 29.01.1999; b) a nulidade do procedimento administrativo e do ADE nº 122/2018, posto que houve descumprimento de decisão do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL transitada em julgado, além de violação do princípio do devido processo legal consagrado no art. 59, LIV da Constituição Federal; c) o atendimento pela Fundação Carlos Chagas dos requisitos que conferem a imunidade tributária, especialmente exigidos pelo Código Tributário Nacional. Suspensa a imunidade é evidente que o superávit entrará em colapso com significativos prejuízos à população, uma vez que não será destinado integralmente às finalidades fundacionais, mas sim ao FISCO!" (e-fls. 2192-2243).

Lançamentos de ofício

11. Em decorrência da suspensão da imunidade e isenção a autoridade fiscal lavrou autos de infração de IRPJ e CSLL, conforme narrado no Relatório da Ação Fiscal (e-fls. 22452280) e resumido na decisão recorrida, nos seguintes termos:

[...]

Em impugnação, o contribuinte questionou a validade do ADE de suspensão da imunidade/isenção, bem como as infrações apuradas, multa de ofício e nulidade do feito. Requereu, em síntese, a) o acolhimento das preliminares e o reconhecimento da nulidade do ADE nº 122/2018, com o restabelecimento da imunidade tributária; b) nulidade dos lançamentos de IRPJ e CSLL; c) subsidiariamente, insubsistências das em razão de ilegalidades quanto: i) a natureza do superávit de uma entidade fundacional, que não pode ser considerado lucro; ii) a impossibilidade de tributação dos rendimentos financeiros; iv) exclusão dos juros de mora; v) cancelamento da multa de 75% sobre o tributo supostamente devido.

A Turma julgadora de primeira instância rejeitou as preliminares de nulidades alegadas, confirmou o Ato Declaratório Executivo nº 122, de 2018 e manteve as exigências de IRPJ e CSLL, conforme ementa abaixo transcrita (3321 - 3367):

[...]

14. Cientificada da decisão de primeira instância em 16/08/2019, a recorrente interpôs recurso voluntário em 12/09/2018 com as alegações a seguir, as quais serão analisadas em detalhe no voto.

[...]

Preliminares

Alega a recorrente nulidade do Ato Declaratório nº 122, de 2018, por falta de fundamentação; violação da Lei nº 9.784/99 e dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa e inobservância da jurisprudência do Carf.

Defende a impossibilidade de o Delegado ou Inspetor da Receita Federal suspender a imunidade das instituições de educação.

17. Sustenta que os requisitos do gozo da imunidade dependem de lei complementar à constituição em relação às contribuições sociais.

Mérito

Suspensão da imunidade

Do atendimento aos requisitos legais

18. Alega a recorrente inexistir qualquer inobservância dos requisitos autorizadores da imunidade tributária à Fundação Carlos Chagas, durante o ano calendário de 2014 e subsequentes. Dentre outros pontos, cita que "*os recursos da conta patrimonial da entidade não foram desviados ou redirecionados para outras finalidades que não a estatutária e legal; o superávit nunca foi aplicado no Exterior, e sim, integralmente, no próprio País, onde se encontra à disposição dos*

nacionais e da manutenção e objetivos da Entidade; a realização de concursos públicos consiste na avaliação educacional como se observa do Estatuto social".

Dos fins não lucrativos e atividades das avaliações e pesquisas educacionais

Aduz não ter tem cabimento a alegação, "no sentido de que a entidade dedicava-se, exclusivamente, a atividades de realização de provas para concursos públicos e atividades equivalentes a uma instituição financeira, as quais não são serviços de educação ou assistencial'.

Defende que a realização de concurso público faz parte do rol de deveres do Estado em razão da necessidade desse certame para o provimento de cargos e funções públicas, mas em razão da complexidade que exige vasto conhecimento técnico específico, o Estado delega essas funções para entidades especializadas, logo é pertinente a imunidade e ou isenção, também, aos trabalhos especializados relativos aos concursos públicos.

Ao amparo de decisões dos Tribunais Superiores, aduz que a *"FCC é uma instituição de educação e a realização de concursos públicos é uma de suas finalidades essenciais. Acrescentando, que nada impede a remuneração desses serviços, motivo pelo qual não implica atividade lucrativa, ou os fins lucrativos como quer o Fisco".*

Para corroborar sua linha de defesa, cita trecho do parecer de Maria Teresa Barbosa, anexado aos autos, no sentido de que a *"Fundação Carlos Chagas desempenha suas atividades técnico-operacionais no âmbito da execução de Concursos Públicos, de forma entrelaçada, harmônica com os resultados de suas pesquisas científicas na área da Educação".*

Ante tais circunstâncias, conclui que *"as atividades pertinentes à área de avaliação e/ou concursos públicos é mesmo uma das finalidades essenciais da Fundação".*

Discorre sobre sua política institucional de investimento na educação pública brasileira, por meio dos resultados de pesquisa e de ações sócio educacionais, conforme anexos A a K anexados aos autos (e-fls. 3459-3720).

Dos investimentos em aplicações financeiras

25. Consigna que *"não se assemelha a uma instituição financeira, porquanto as aplicações financeiras e/ou investimentos representam captação de recursos para a*

oportuna e eficiente utilização na educação e cultura, o que tem ocorrido no decorrer desses anos, sendo que tais recursos estão, e sempre estiveram, à disposição da população em geral". Nesse sentido, aduz que *"no momento adequado" destinará "o valor decorrente do superávit aos projetos de envergadura que estão em pleno desenvolvimento a partir de exercícios anteriores como o do "Norte Saber" e muito outros".*

Aduz que *"uma instituição que pretenda crescer e cada vez atender melhor as suas finalidades precisa ter superávit, para investir em projetos na área da educação, cultura e assistência social."* Todavia, *"ainda não chegou o momento para a aplicação desse superávit, que está sendo gerido e capitalizado de forma moderna, adequada e eficiente, o que não ocorre em vários setores da Administração Pública"*.

Assinala que observou o Parecer Normativo CST 162, de 11/12/1974, *"uma vez que jamais a FCC desvirtuou a natureza de suas finalidades estatutárias e tampouco tornou diverso o caráter de seus recursos e condições de sua obtenção"*. Observa que *"os atos de natureza econômico-financeira foram praticados por necessidade de capitalização de recursos que, efetivamente, estão à disposição da população em geral, ainda que por meio de projetos em andamento e de alta relevância para a educação"*.

28. Salienta que o fato de *"ter investido no ano de 2014 pouco mais de 3% (três por cento) do que poderia ter investido na atividade de pesquisa e educação não impressiona pelo fato de que uma grande parte de estudos e projetos não foram passíveis de despesa ou preço, porque se o fosse, essa percentagem seria muito maior"*.

29. Destaca que *"o investimento financeiro é próprio dessa entidade ou de qualquer pessoa jurídica, não podendo o Fisco [...] pretender intervir na gestão financeira de uma fundação, dotada de invejável patrimônio. Ademais, "o superávit anual acumulado formará o lastro patrimonial necessário aos investimentos na área da Educação, Cultura e Assistência Social"*.

O superávit e sua destinação

Defende que o termo *"integralmente"*, constante do CTN significa que os recursos devem ser aplicados integralmente no País, de forma a proibir a aplicação no Exterior. Entende que *o RIR e Lei 9532/97 inovaram esse dispositivo do CTN utilizando o termo "integralmente", não para o País, mas para que os recursos sejam aplicados em sua totalidade na manutenção de seus objetivos sociais"*. Afinal, *"cabe à Fundação, e não ao Fisco, decidir quando e onde aplicar"*.

31. Observa que o CTN não determina o *"momento"* correto e adequado da aplicação do superávit, *"não explicita o valor mínimo ou máximo que a entidade imune deva aplicar"*, visto que tal situação implica em um dos requisitos do gozo da imunidade. Com efeito, o art. 12, §3º da Lei 9532, de 1997, *"também não se refere ao momento da destinação dos recursos"*.

32. Segundo a recorrente o fato de ter amealhado superávit durante vários exercícios não pode ser motivo de críticas, porquanto *o "o patrimônio forçosamente será aplicado na área educacional, como tem ocorrido"*. Assim,

"não há falar que tais recursos tenham sido aplicados em menor proporção na área Pesquisa e Educação, mas sim de forma suficiente".

33. Por fim, explica que *"o investimento em Educação e Pesquisa sempre foi uma das forças motrizes da Fundação Carlos Chagas", além do custo de vários projetos, todos realizados na área pertinente às finalidades estatutárias", conforme Anexos A a K.*

Não configuração de concorrência desigual

34. Aduz que nunca praticou concorrência desigual ou desleal (art. 173, §4º, da CF), *"mesmo porque não houve o mínimo indício de que a FCC objetive a "dominação do mercado", a "eliminação da concorrência", o "aumento arbitrário de lucros" ou "lesão ao mercado", ademais, "os próprios concorrentes jamais questionaram o fato da FCC não recolher tributos por sua imunidade, e nunca apresentaram qualquer objeção a esse fato".*

[...]

45. É o relatório

Os autos foram remetidos à Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN em 13/10/2022 (fl. 3968) e em 16/11/2022 aquela procuradoria interpôs recurso especial contra o acórdão (fl. 3981), apontando a existência de divergência jurisprudencial a respeito do cumprimento do requisito, exigível das entidades para fins de gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, de aplicação integral de seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção, nos seguintes termos:

[...]

O recurso especial da Fazenda Nacional questionou o entendimento adotado pelo Acórdão nº 1201-005.581 e defendeu a existência de divergência jurisprudencial, no âmbito do CARF, a respeito do cumprimento do requisito, exigível das entidades para fins de gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, de aplicação integral de seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Aduziu a recorrente (todos os destaques constam do original):

Com a devida vênia, nota-se que o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, mais especificamente **art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, o artigo 14 do CTN e o art. 12 da Lei 9532, de 1997** tendo, no ponto, contrariado também a jurisprudência desse Eg. Conselho Administrativo. Doravante se passará a demonstrar que a r. decisão merece ser reformada por esta Col. CSRF.

O colegiado recorrido, analisando as irregularidades apontadas pela fiscalização, mais especificamente, o fato de que a recorrente obter a

majoritária parte dos seus rendimentos de receitas que não decorrem de sua atividade principal, mas sim de outras atividades com fins lucrativos, e a não aplicação integral dos seus rendimentos no desenvolvimento de suas atividades, com a aplicação majoritária do superávit de suas atividades no mercado financeiro, proferiu voto decidindo que a contribuinte em apreço não violou as condições e requisitos legais para o gozo da imunidade tributária.

Veja-se o que restou consignado no voto vencedor do acórdão:

*“A divergência consignada, pois, refere-se ao sentido e à **amplitude do dispositivo: “(...) aplicação integral dos recursos institucionais para a manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade”, ou, com a destinação integral do resultado obtido (ainda que com superávit) à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade (art. 12, § 2º, b) e § 3º).***

*A meu ver, com máxima vênia a entendimentos diversos, **a conservação de reservas, ainda que por longo período, mas desde que vinculadas aos objetivos de preservação da entidade (que é também ligado à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos sociais da mesma), sem desvio de finalidade, não acarretam a suspensão da imunidade.***

Isto porque, como se pode observar nos próprios dispositivos legais acima mencionados, não há previsão expressa de lapso temporal mínimo ou máximo para a administração de reservas ou recursos em favor dos fins institucionais da entidade.

A legislação, igualmente, também não estabelece limitação quantitativa (valores mínimos ou máximos) para essas mesmas reservas ou recursos.

*Assim, **não parece lógico que a não utilização de eventual superávit, para fins de capitalização da entidade, conforme sustentou a Recorrente, deva necessariamente ser confundida com a não aplicação integral dos recursos à manutenção e ao desenvolvimento de seus objetivos, o que é vedada pelo artigo 14 do CTN.***

Em verdade, tais reservas devem ser utilizadas em prol da manutenção e conservação da própria entidade, sendo válidas estratégias adotadas pelos gestores para fortalecer reservas a médio, curto ou a longo prazo para preservação e fortalecimento do patrimônio da entidade, destinada a atingir seus fins ou objetivos sociais.

*Portanto, **não havendo vedação expressamente estabelecida por lei, entendo que apenas com a saída dos recursos do patrimônio***

da entidade, mediante o desvio de aplicação dos recursos, é que pode se afirmar que não foram cumpridos os requisitos do art. 14.

Nesse aspecto, concordo integralmente com a transcrição do excerto do voto da Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, nos autos do Processo n. 10314.729115/2014-11, Acórdão n. 1401-003.038, que analisou os mesmos fatos julgados nesses autos, para outro período:

[...]

Além disso, reforço que a imunidade da mesma contribuinte foi objeto de inúmeras controvérsias no âmbito do Tribunal Paulista e sempre mantida:

[...]

Todos esses precedentes judiciais apenas reforçam o entendimento deste Conselheiro de que os critérios legais para concessão da imunidade foram devidamente preenchidos.

Assim, **por entender que a capitalização da empresa para investimento futuro ou mesmo para garantia das atividades da entidade não está vedada pela legislação de regência, peço vênia ao Sr. Relator para dele discordar e dar provimento ao Recurso Voluntário.**

Finalmente, uma vez **mantida a imunidade da Recorrente**, deixo de me manifestar sobre os demais argumentos apresentados no Recurso Voluntário, pela perda de objeto.” (destaques acrescidos)

Manifestando-se em sentido diametralmente oposto ao do colegiado ora recorrido, a Primeira Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, analisando caso concreto similar com as mesmas irregularidades e em face do mesmo contribuinte proferiu o **Acórdão de nº 1401-003.038**, ora apontado como paradigma, decidindo pela suspensão da imunidade da contribuinte. É a ementa do julgado:

“Processo nº 10314.729115/2014-11

Acórdão nº 1401-003.038 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 11 de dezembro de 2018

Matéria IRPJ

Recorrente FUNDAÇÃO CARLOS CHAGAS

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal são causas de nulidade apenas os atos expedidos por agente incompetente ou com cerceamento de direito de defesa.

IMUNIDADE. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DE IMUNIDADE. CARACTERIZAÇÃO.

Tratando-se de suspensão dos benefícios de imunidade/isenção de tributos faz-se necessário ao beneficiário o cumprimento de todos requisitos para manutenção do benefício. Verificando-se o descumprimento dos requisitos de aplicação de recursos e de desenvolvimento de atividades vinculadas ao caráter incentivo é de suspender-se o benefício no exercício em que constatado o descumprimento” (destaques acrescidos)

Observe-se que o voto vencido do paradigma acima foi mencionado no voto condutor do acórdão recorrido, como reforço da fundamentação pelo provimento do recurso voluntário. Contudo, o trecho ali transcrito não corresponde ao entendimento a que efetivamente chegou o colegiado, que votou pela suspensão da imunidade tributária da recorrente, em face das mesmas irregularidades analisadas pelo colegiado a quo.

Para evidenciar a divergência de entendimentos, faz-se necessário transcrever excertos do voto vencedor do acórdão paradigma acima, *verbis*:

“Analisando as informações apresentadas pela fiscalização no TVF e em resposta à diligência solicitada pela Delegacia de Julgamento, vemos que a suspensão dos benefícios à recorrente decorreu, no entendimento da fiscalização, em síntese, de dois aspectos essenciais:

1 Fruição da majoritária parte dos rendimentos de receitas que não decorrem de sua atividade principal, mas sim de outras atividades com fins lucrativos; Não aplicação integral dos seus rendimentos no desenvolvimento de suas atividades; Aplicação majoritária do superávit de suas atividades no mercado financeiro.

2 Distribuição de lucros à empresas de propriedade de diretores da fundação.

Quanto ao segundo item, este já foi afastado pela própria Delegacia de Julgamento quando da prolação do acórdão da impugnação tendo em vista que não restaram comprovados os requisitos para a caracterização da infração.

Assim à análise da manutenção ou não do ato de suspensão deve recair sobre as alegações de descumprimento, por parte da recorrente, dos requisitos de aplicação de recursos e exercício das atividades consideradas como de interesse e beneficiadas pela isenção.

Neste sentido, comungando do entendimento apresentado pela Delegacia de Julgamento neste particular, transcrevo os trechos do Acórdão da Decisão de Piso no que toca a análise deste item que provocou a suspensão da imunidade.

[...]

Veja-se, conforme expressado no acórdão recorrido, que o problema maior decorre da constatação que a Fundação Carlos Chagas entidade que deveria estar voltada ao ensino e pesquisa como requisitos garantidores de seu benefício de imunidade, passou, com o passar do tempo a despender a majoritária parte de seus recursos e receber a maior parte de seus rendimentos de outras atividades que não diretamente ligadas ao ensino e pesquisa.

Ora, se as normas que permitiam a manutenção do benefício estabeleciam a aplicação integral dos recursos e superávit no desenvolvimento de suas atividades, quando se verificam os números acima que demonstram que a maior parte da aplicação de seu patrimônio ocorria no mercado financeiro, a maior parte de suas receitas decorre de realização de concursos, recebimento de aluguéis e de rendimentos de aplicações temos que o objetivo prioritário da fundação foi deixado de lado.

Não quero dizer, neste ponto, que 100% de tudo deveria ser recebido ou aplicado em atividades diretamente ligadas ao ensino e pesquisa. Por óbvio que isso seria uma insanidade. Mas acontece que a recorrente, assim agindo inverteu a lógica da fruição dos benefícios.

Estes são concedidos justamente para atividades de interesse do estado e, sabendo-se de antemão que tais atividades, não sendo exercidas com caráter lucrativo, muitas vezes são deficitárias, os benefícios de imunidade/isenção são concedidos para que estas entidades, não sendo lucrativas e sendo mais difícil a manutenção normal de suas atividades, fiquem livres dos encargos tributários para que seja facilitada a sua manutenção e, em consequência, a continuidade da prestação de serviços essenciais ao Estado.

A partir do momento em que o desenvolvimento das atividades deixa de se direcionar aos objetivos originais, passando, conforme

visto neste processo, a se direcionar precipuamente a atividades diversas que não envolvem o desenvolvimento do ensino e pesquisa, não mais faz sentido a manutenção do benefício de isenção/imunidade, posto que deixado de atender aos requisitos normativos.

Importa salientar, como foi por este redator afirmado durante os debates deste processo que **nem ao menos a recorrente consegue explicar a razão da manutenção de quase 1 bilhão em patrimônio aplicado no mercado financeiro ano após ano. Existiria justificativa para tanto? Haveriam investimentos que demandariam tantos recursos? Nada foi apresentado neste processo.**

Tais explicações militariam em benefício do recorrente se tivessem sido apresentadas no processo. A manutenção de aplicações financeiras para formação de patrimônio para investimento em atividade futuras a serem realizadas seria uma justificativa plausível. O aluguel de imóveis para formação de lastro para, por exemplo, a construção de um prédio novo e adequado a novas atividades também seria uma alegação plausível.

No entanto, as justificativas do recorrente correram sempre no sentido de descaracterizar a distribuição disfarçada de lucros, mas não a da não aplicação dos recursos em suas atividades, nem a do percebimento de recursos de atividades outras.

Há de se salientar que os recursos que deixam de ser aplicados na atividade essencial da fundação são recursos públicos, oriundos de renúncia de receitas e que fazem parte do orçamento fiscal da União na forma do art. 165, da Constituição Federal de 1988.

[...]

Assim, não cabe ao particular fazer o que bem lhe aprouver com os recursos oriundos das isenções/imunidades, mas sim cumprir as normas legais de aplicação e desenvolvimento de atividades sob pena de suspensão do benefício.

É o que ocorre, no entender deste Redator, no presente caso.

O não cumprimento das normas de aplicação dos recursos e a realização de atividades que não de ensino e pesquisa em proporções muito maiores do que os objetivos principais da entidade caracterizam o descumprimento dos requisitos e, com isso, validam a suspensão dos benefícios realizada por meio do ato declaratório questionado.

*Assim, por consequência, voto por negar provimento ao recurso voluntário **mantendo o ato declaratório de suspensão da imunidade/isenção.**" (destaques acrescidos)*

Observe-se, que o acórdão paradigma analisou os mesmos fatos e as mesmas circunstâncias que circundaram o presente caso. A Autoridade Fiscal considerou que a conduta operacional da impugnante não corresponde às das entidades sem fins lucrativos e não desenvolve majoritariamente a função social de pesquisa e educação. Isso porque a contribuinte tem por prática não reverter integralmente os recursos obtidos com atividade diversa da educação e pesquisa ou ainda com rendimentos provenientes de seu patrimônio para as ações de educação e de assistência social. Observou-se, ainda, que a recorrente aplica majoritariamente o seu superávit em atividades no mercado financeiro e não no desenvolvimento de sua atividade fim.

Diante dessas circunstâncias, o colegiado prolator do acórdão paradigma decidiu que a contribuinte autuada descumpriu os requisitos estabelecidos no art. 14, inciso II, do CTN, mantendo a suspensão da imunidade tributária prevista no art. 150 da CF. Tal entendimento é divergente daquele manifestado pelo acórdão recorrido, que concluiu que a capitalização da empresa para investimento futuro ou mesmo para garantia das atividades da entidade não está vedada pela legislação de regência.

Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s) foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores.

A PGFN relata que, no caso debatido nos presentes autos, a autoridade tributária suspendeu a imunidade da contribuinte, prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, em relação ao ano-calendário 2014, por considerar que teriam sido descumpridos os requisitos fixados pelo art. 14 do CTN e pelo art. 12 da Lei nº 9.532/1997 para fins de gozo daquela imunidade.

O referido descumprimento decorreria do fato de a contribuinte obter a maior parte de seus rendimentos não de sua atividade principal (educação e pesquisa), mas de outras atividades com fins lucrativos, além de não aplicar integralmente o superávit (diferença entre seus rendimentos e despesas) no desenvolvimento de suas atividades, mas majoritariamente no mercado financeiro.

Narra a recorrente que, analisando o contexto descrito, o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário para cancelar suspensão da imunidade referente ao IRPJ, por considerar que a capitalização da entidade para investimento futuro ou mesmo para garantir suas atividades não é vedada pela legislação de regência, não tendo havido violação das condições ou requisitos legais para o gozo da imunidade tributária.

Ao decidir dessa forma, o acórdão recorrido teria entrado em divergência com o Acórdão nº 1401-003.038, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Segundo a recorrente, a decisão paradigma analisou caso similar ao dos presentes autos: mesma contribuinte, mesmos fatos, mesmas circunstâncias, mesmas irregularidades, mas em relação a ano-calendário distinto. Também naquele caso, a autoridade fiscal teria suspenso a imunidade tributária da contribuinte em razão do descumprimento dos requisitos legais aplicáveis, uma vez que i) sua conduta operacional não corresponde às das entidades sem fins lucrativos, não havendo desenvolvimento majoritário da função social de pesquisa e educação, ii) os recursos obtidos com atividades diversas da educação e pesquisa e os rendimentos provenientes de seu patrimônio não são integralmente revertidos para as ações de educação e assistência social e iii) seu superávit é majoritariamente aplicado no mercado financeiro e não no desenvolvimento de sua atividade-fim.

A Fazenda Nacional aponta que, apesar da similaridade entre os casos examinados, o acórdão paradigma teria decidido em sentido contrário ao do acórdão recorrido, concluindo que a forma de atuação da contribuinte implicou em descumprimento dos requisitos estabelecidos pelo art. 14, II, do CTN, e mantendo, conseqüentemente, a suspensão da imunidade tributária prevista no art. 150 da Constituição Federal.

Exposto o teor do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor do Acórdão paradigma nº 1401-003.038 encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br). No mesmo sítio, é possível constatar que a decisão não foi reformada até a data da interposição do recurso especial pela PGFN, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. Além disso, a recorrente reproduziu integralmente a ementa do acórdão, observando também os requisitos fixados nos §§ 9º a 11 do mesmo art. 67.

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, verifica-se que esta restou devidamente demonstrada pela Fazenda Nacional.

A similitude fática entre os casos comparados pela recorrente é patente, tendo em vista que tanto o acórdão recorrido quanto o paradigma discutem a procedência da suspensão da imunidade tributária gozada pela FUNDAÇÃO CARLOS CHAGAS (respectivamente nos anos-calendário 2014 e 2010), promovida pela unidade de origem com base em alegado descumprimento dos requisitos legais, relacionado aos fatos de a contribuinte: a) desempenhar majoritariamente atividades que não guardam relação com aquelas esperadas de uma entidade sem fins lucrativos voltada à educação; b) destinar a quase totalidade de seus gastos a atividades não relacionadas com as finalidades imunes da entidade; e c) aplicar a

quase totalidade do superávit decorrente de suas atividades no mercado financeiro, e não nas finalidades de pesquisa e educação.

O acórdão recorrido, após ponderar que a atividade de organização de concursos públicos inclui-se no campo educacional e tem relação com as finalidades essenciais da contribuinte, expôs o entendimento de que o requisito da aplicação integral dos recursos institucionais para a manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade (encontrado tanto no inciso II do art. 14 do CTN quanto na alínea “b” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/1997) não resta desatendido quando há o emprego do superávit na constituição de reservas, ainda que conservadas por longo período, se estas permanecerem vinculadas às finalidades essenciais da entidade, sem desvio de finalidade. Entendeu a decisão recorrida que a legislação aplicável não prevê “lapso temporal mínimo ou máximo para a administração de reservas ou recursos em favor dos fins institucionais da entidade” ou “limitação quantitativa (valores mínimos ou máximos) para essas mesmas reservas ou recursos”, razões pelas quais somente com a saída dos recursos do patrimônio da entidade (o que não houve no caso julgado) é que se poderia considerar descumpridos os requisitos do art. 14 do CTN.

Já no Acórdão nº 1401-003.038, paradigma indicado pela recorrente, prevaleceu o entendimento de que a atuação da contribuinte implicou no descumprimento do requisito previsto no art. 14, II, do CTN, justificando-se a suspensão da imunidade promovida pela autoridade tributária. Concluiu a decisão que, “se as normas que permitiam a manutenção do benefício estabeleciam a aplicação integral dos recursos e superávit no desenvolvimento de suas atividades, quando se verificam os números acima que demonstram que a maior parte da aplicação de seu patrimônio ocorria no mercado financeiro, a maior parte de suas receitas decorre de realização de concursos, recebimento de aluguéis e de rendimentos de aplicações temos que o objetivo prioritário da fundação foi deixado de lado”.

Assim, constata-se que os acórdãos recorrido e paradigma efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito da matéria contestada pela recorrente.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a comprovação da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria “**cumprimento do requisito legal de aplicação integral dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos institucionais das entidades imunes**”.

Concluída a análise, com fundamento no art. 8º da Portaria MF nº 343/2015, que aprovou o RICARF/2015, e na Portaria Conjunta RFB/CARF nº 812/2015, submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (art. 68, §1º, do Anexo II do RICARF/2015).

[...]

De acordo.

No exercício da competência estabelecida no inciso III do art. 18 do Anexo II do RICARF/2015, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, pois foi comprovada a alegada divergência de interpretação da legislação tributária e restaram atendidos os demais requisitos regimentais estabelecidos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

[...]

No mérito, a recorrente aponta que a imunidade prevista no art. 150, inc. VII, alínea c da CF/1988 é condicionada aos requisitos da lei e, conforme decidido pelo STF na ADI 1802, de 2018, os requisitos estruturantes da imunidade devem estar elencados em lei complementar, que no caso é o CTN, (art. 14, II) que prevê que *a instituição deve aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais*.

Nesse sentido, a PFN se vale dos fundamentos do voto vencido do acórdão recorrido acerca do alegado descumprimento dos requisitos à imunidade pela contribuinte, como fundamento para sua reforma.

Cientificada em 15/05/2023 (fl. 3997), a contribuinte apresentou em 25/05/2023 (fl. 3998), as suas contrarrazões (fls. 4000/4019), na qual sustenta que a recorrente não observou o princípio da dialeticidade recursal (ônus da impugnação especificada), limitando-se *“a transcrever o artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, o artigo 14 do CTN e, nas três páginas seguintes das menos de quatro dedicadas ao mérito recursal, o voto vencido do acórdão combatido, superado pela maioria dos ilustres julgadores”*.

Além disso, aponta a falta de cotejo analítico e a impossibilidade de revolvimento das provas como motivação adicional para o não conhecimento do recurso.

No mérito, alega que o entendimento proferido no acórdão paradigma arrolado pela PFN foi submetido ao poder judiciário que reconheceu a imunidade tributário e anulou os lançamentos objeto daquele processo, *verbis*:

24. Ainda que esta C. Câmara Superior entenda pelo conhecimento do Apelo Fazendário, é importante destacar que, muito embora a Fazenda Pública tenha apresentado como acórdão paradigmático decisão proferida nos autos do Processo Administrativo nº 10314.729115/2014-11 (acórdão nº 1401- 003.038), por meio da qual a C. Primeira Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamentos, **por voto de qualidade**, decidira por negar provimento a Recurso Voluntário da própria ora Recorrida em situação análoga à presente, mas de período distinto, frise-se que referida decisão foi levada ao Poder Judiciário por meio da Ação Declaratória nº 5024073-43.2019.4.03.6182 (**Doc. 01**), distribuída ao MM. Juízo da 25ª Vara Cível Federal de São Paulo, que, em 27/04/2023, proferiu r. sentença para **reconhecer a imunidade tributária da ora Recorrida e anular os lançamentos referentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS lá discutidos (Doc. 02)**, haja vista a comprovação de que a ora Recorrida cumpriu – e continua

cumprindo – todos os requisitos previstos no artigo 12º da Lei nº 9.532/1997 e do artigo 14 da Lei nº 5.172/1966.

25. Assim, é certo que o v. acórdão recorrido deve ser mantido em sua integralidade, haja vista estar em linha com as diversas decisões judiciais transitadas em julgado em favor da ora Recorrida, como já demonstrado nos presentes autos e asseverado pelo próprio acórdão recorrido.

Alega também a existência de outras decisões que lhe são favoráveis, reconhecendo a imunidade tributária e pleiteia a manutenção integral da decisão recorrida.

Cumprir observar, por fim, que o recurso voluntário foi provido com relação à exigência de CSLL por fundamento diverso do IRPJ, tendo o colegiado *a quo* reconhecido vícios de nulidade no rito de suspensão da imunidade/isenção quanto àquela contribuição social, portanto o recurso especial interposto pela PFN não abrange esta matéria.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte contesta o conhecimento do recurso especial, alegando que a recorrente não observou o princípio da dialeticidade recursal, limitando-se a transcrever os fundamentos do paradigma e pedir a reforma do recorrido. Além disso não teria feito a demonstração analítica da divergência e que não é possível o reexame de provas em sede de recurso especial.

Entendo que não lhe assiste razão.

A recorrente claramente opôs as duas teses adotadas no paradigma e no recorrido em face de lançamentos absolutamente idênticos contra a mesma contribuinte, de sorte que é inequívoca a dialeticidade recursal e a cristalina a divergência entre os acórdãos, que prescinde do reexame de provas.

O simples fato de ter apoiado sua irresignação nos fundamentos do paradigma, o que aliás é próprio dos recursos de divergência, de forma alguma inviabiliza o conhecimento do recurso.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial.

Mérito.

No mérito, a recorrente defende que a contribuinte não faz jus à imunidade constitucional deferida às entidades de educação tendo em vista que descumprir o dever de

aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, conforme demonstrado pela autoridade fiscal.

A contribuinte, ora recorrida, a seu turno sustenta que a imunidade de suas receitas, reconhecida no acórdão recorrido deve ser mantida, na esteira de decisão judicial a ela deferida em face de outro lançamento contra si, realizado nos mesmos termos da presente discussão.

Em síntese, a descrição feita pela autoridade fiscal na Notificação Fiscal – Suspensão de Imunidade (fls. 2 a 51) com relação às atividades desenvolvidas, as receitas obtidas e as aplicações dos recursos e superávits pela entidade apontam no sentido de que a mesma, para além de não destinar a maior parte dos seus recursos à atividade sujeita à imunidade (educação), tem como eixo central de atuação (e obtenção de receitas) atividades outras que não estão abrangidas pelo manto constitucional da imunidade, notadamente as decorrentes à organização e aplicação de provas e concursos e avaliações em prol de terceiros e da receitas de aplicações financeiras dos recursos acumulados dado os sucessivos superávits acumulados ao longo de quase cinquenta anos, atingindo cerca de 1,5 bilhão de reais em 2014.

A autoridade fiscal aponta que a referida entidade atua, precipuamente, no desenvolvimento de atividades não abrangidas pela imunidade constitucional, na medida em que suas atividades principais que consomem a maior parte dos recursos da entidade, têm fins lucrativos, não são colocadas à disposição da população e tampouco são relacionadas à educação ou à assistência social, em caráter complementar às atividades do Estado.

Destaca que a entidade não aplica integralmente os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e que não pode ser considerada sem fins lucrativos, uma vez que reiteradamente apresenta superávit e não destina o resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

O colegiado *a quo*, relativizou a discussão em face da entidade obter receitas com a organização de concursos públicos e avaliações e de tal ser ou não atividade específica de entidades de ensino, apontando entendimento jurisprudencial de que tais atividades estão dentro do campo educacional, concentrando-se na questão da aplicação integral dos recursos na manutenção dos objetivos sociais da entidade, conforme se extrai dos seguintes excertos do voto vencedor, *verbis*:

[...]

Segundo consta da Notificação Fiscal que indicou a suspensão da imunidade, a decisão teria sido embasada com base nos seguintes fundamentos:

6.1 Considerando todo o já exposto neste relatório, constatamos que a FCC não atendeu no ano de 2014 os requisitos estabelecidos em lei, conforme determinado no artigo 150, inciso VI, "c" da Constituição Federal, tendo em vista que:

- suas atividades principais, que consomem a maior parte dos recursos da entidade, têm fins lucrativos, não são colocadas à disposição da população e tampouco são relacionadas à educação ou à assistência social, em caráter complementar às atividades do Estado, o que afronta o caput do artigo 12º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997;

- não aplica integralmente os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, o que não atende o requisito contido no inciso II do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional, e na alínea "b" do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997;

- a entidade não pode ser considerada sem fins lucrativos, uma vez que reiteradamente apresenta superávit e não destina o resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, o que está em desacordo com o previsto no § 3º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

6.2 Ainda, considerando que suas atividades principais não são de educação ou de assistência social, não se aplica a imunidade do inciso VI, alínea "c", do artigo 150 da Constituição Federal porque o § 4º do mesmo artigo prevê que estas compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. Além disso, a conduta adotada pela FCC também fere o princípio estabelecido no § 4º do artigo 173 da Constituição Federal, por concorrência desigual, ao utilizar indevidamente o benefício previsto no artigo 150, inciso VI, c", do mesmo diploma legal.

Quanto ao fato de a organização de concursos públicos ser ou não atividade específica de entidades de ensino, com efeito, ao julgar recurso da ora Recorrente, com escólio nas lições de Roque Carrazza, tem prevalecido o entendimento jurisprudencial de que as atividades por ela prestadas estão dentro do campo educacional:

ISS - Município de São Paulo - Ação declaratória de inexigibilidade c.c. pedido de repetição de indébito julgada improcedente - Hipótese de entidade educacional imune àquele tributo, em razão dos objetivos estatutários, nos termos do art. 150, VI, c da CR -Serviços tributados relacionados às finalidades essenciais da autora - Recurso provido.

(TJSP; Apelação Cível 9077683-19.2007.8.26.0000; Relator (a): Erbeta Filho; Órgão Julgador: 15a Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes -7.VARA; Data do Julgamento: 09/02/2012; Data de Registro: 27/02/2012)

Por outro lado, não desvirtuam a finalidade educacional outros objetivos da recorrente - justamente os que proporcionam as receitas sobre as quais a Municipalidade-requerida faz incidir o ISS como os de **"organizar e executar concursos públicos e outros processos seletivos para instituições públicas e particulares"** e de **"planejar (...) serviços técnicos a quaisquer**

entidades interessadas na problemática da seleção de candidatos". Incluindo-se dentre esses processos seletivos os concursos de ingresso a cursos e escolas, aliás, pode-se afirmar com tranquilidade que essas outras atividades acham-se insertas no campo educacional, segundo a noção deste oferecida pelo tributarista acima referido, estando, de resto, indiscutivelmente relacionadas às finalidades essenciais da autora.

[...]

A divergência consignada, pois, refere-se ao sentido e à amplitude do dispositivo: "(...) aplicação integral dos recursos institucionais para a manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade", ou, com a destinação integral do resultado obtido (ainda que com superávit) à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade (art. 12, § 2º, b) e § 3º).

A meu ver, com máxima vênia a entendimentos diversos, a conservação de reservas, ainda que por longo período, mas desde que vinculadas aos objetivos de preservação da entidade (que é também ligado à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos sociais da mesma), sem desvio de finalidade, não acarretam a suspensão da imunidade.

Isto porque, como se pode observar nos próprios dispositivos legais acima mencionados, **não há previsão expressa de lapso temporal mínimo ou máximo para a administração de reservas ou recursos em favor dos fins institucionais da entidade.**

A legislação, igualmente, também não estabelece limitação quantitativa (valores mínimos ou máximos) para essas mesmas reservas ou recursos.

Assim, não parece lógico que a não utilização de eventual superávit, para fins de capitalização da entidade, conforme sustentou a Recorrente, deva necessariamente ser confundida com a não aplicação integral dos recursos à manutenção e ao desenvolvimento de seus objetivos, o que é vedada pelo artigo 14 do CTN.

Em verdade, tais reservas devem ser utilizadas em prol da manutenção e conservação da própria entidade, sendo válidas estratégias adotadas pelos gestores para fortalecer reservas a médio, curto ou a longo prazo para preservação e fortalecimento do patrimônio da entidade, destinada a atingir seus fins ou objetivos sociais.

Portanto, não havendo vedação expressamente estabelecida por lei, entendo que apenas com a saída dos recursos do patrimônio da entidade, mediante o desvio de aplicação dos recursos, é que pode se afirmar que não foram cumpridos os requisitos do art. 14.

[...]

Em face constatação, indiscutível, de que a maior parte das receitas da atividade da entidade, ora recorrida, são provenientes da organização e aplicação de provas e avaliações (em

especial concursos públicos), e que em decorrência disto os recursos gerados são, também, majoritariamente aplicados nessa atividade, penso que a validade ou não do silogismo empregado na autuação fiscal, tanto no que se refere à (não) aplicação dos recursos gerados quanto dos superávits apurados na atividade-fim (educação), no sentido de que há um desvio de finalidade na atuação da instituição que a afasta dos preceitos que lhe confeririam a imunidade constitucional, passa necessariamente pela compreensão se tais atividades (realização de concursos públicos e testes seletivos) estão ou compreendidas no conceito de educação.

Com relação a este ponto, a recorrente sustenta em suas contrarrazões, *verbis*:

[...]

II.3.2 – Da Organização, Aplicação de Provas e Avaliações

26. Ao contrário do entendimento da Recorrente no sentido de que as atividades de organização, aplicação de provas e avaliações teriam fins lucrativos, não seriam colocadas à disposição da população e tampouco seriam relacionadas à educação ou à assistência social, a C. Câmara *a quo* encampou o entendimento veiculado em diversas decisões judiciais transitadas em julgado, tanto do TJ/SP quanto do TRF1 e do TRF3, as quais reconheceram que tais atividades estão relacionadas à educação.

27. Sobre o tema, quando do julgamento da Ação Declaratória nº 0007129-63.2001.8.26.0053 (fls. 3.775/3.785)¹, intentada pela Recorrida em face da Municipalidade de São Paulo, objetivando o reconhecimento de sua imunidade ao ISS sobre os serviços de elaboração e aplicação de provas e concursos, o TJ/SP entendeu que “*não desvirtuam a finalidade educacional outros objetivos da Recorrida (...), como os de ‘organizar e executar concursos públicos e outros processos seletivos para instituições públicas e particulares’ (...)*” (destaques acrescidos).

28. Acrescentou ainda aquela Corte Estadual que, “*(...) dentre esses processos seletivos os concursos de ingresso a cursos e escolas, aliás, pode-se afirmar com tranquilidade que essas outras atividades acham-se insertas no campo educacional (...), estando, de resto, indiscutivelmente relacionadas às finalidades essenciais da autora.*” (destaques acrescidos)².

29. No mesmo sentido, quando do julgamento da Ação Declaratória nº 0007795-77.2005.8.26.0068 (fls. 3.787/3.796)³, intentada pela Recorrida contra a Municipalidade de Barueri, objetivando o reconhecimento da sua imunidade ao IPTU, o TJ/SP firmou entendimento de que “*A documentação encartada nos autos (estatuto e declaração de utilidade pública) comprova que a Fundação-apelante é instituição, sem fins lucrativos, voltada à área educacional (...)*”.

30. Assim, a partir da análise do Estatuto da Recorrida, o TJ/SP reconheceu o preenchimento dos requisitos previsto no artigo 14 do CTN, ressaltando que, “*se a autora é fundação/instituição que desenvolve atividades técnicas e científicas*

voltadas à educação, não há como negar o seu direito à imunidade reservada pela Lei Maior estendida para os imóveis em foco (...)"4.

31. Aliás, o direito à imunidade da ora Recorrida já foi reconhecido em diversas outras oportunidades pelo TJ/SP5

32. Ademais, frise-se que a Recorrida obteve ainda decisão favorável quando do julgamento da Ação Declaratória nº 0020266- 76.2010.4.01.3400 (fls. 3.798/3.801), por meio da qual objetivava a declaração de **"inexistência de relação jurídico-tributária com a União Federal, em relação à incidência da COFINS sobre as suas receitas, a partir de janeiro de 2010, por conta da sua imunidade"**.

33. No referido julgamento, cujo acórdão transitou em julgado em 28/11/2019, o TRF1 manifestou-se no seguinte sentido: *"Segundo o estatuto social da autora, cuida-se de '[..] pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos', que tem por finalidade (...) f) organizar e executar concursos públicos e outros processos seletivos para instituições públicas ou particulares; g) planejar e realizar concursos vestibulares; (...)', razão pela qual faz jus à imunidade vindicada"*.

34. Frise, portanto, que, em Ação Declaratória contra a União, a Justiça Federal garantiu à Recorrida, **em decisão protegida pela coisa julgada**, sua imunidade tributária a partir de 2010 justamente com base na análise de suas atividades, entre elas expressamente as atividades de *"organizar e executar concursos públicos e outros processos seletivos para instituições públicas ou particulares; g) planejar e realizar concursos vestibulares"*.

35. Além de evidente que tais atividades inserem-se no âmbito educacional, a Recorrida solicitou ao Professor Paulo Barros de Carvalho seu parecer sobre o tema (fls. 3.726/3.774), no qual crava: *"Não há como negar o caráter educacional de tais atividades se considerados os cuidados de planejamento do conteúdo programático dos certames, sua adequação com os conhecimentos exigidos em cada nível educacional, além daqueles relativos à composição de bancas de correção. Ao considerar que as etapas de avaliação de conhecimentos não integram o processo educacional, como fizeram as autoridades fiscais nessa ocasião, negligencia-se o relevantíssimo estágio que permite interligar o ensino ao trabalho, objeto da parte final do art. 205 da Carta: 'qualificação para o trabalho'"* (destaques acrescidos).

36. Portanto, verifica-se que em várias oportunidades o Poder Judiciário foi instado a manifestar-se sobre a natureza eminentemente educacional da elaboração e aplicação de provas praticada pela Recorrida, tendo sempre reconhecido, inclusive por decisão protegida pela coisa julgada em ação promovida contra a União, o seu direito à imunidade tributária.

[...]

Com vistas a reforçar sua argumentação, a ora recorrida juntou aos autos Parecer Jurídico da lavra do i. professor Paulo Barros de Carvalho (fls. 3726/3774), que também analisa as

atividades da recorrente concernentes a elaboração e aplicação de provas em concursos públicos e avaliações, concluindo que as mesmas integram o conceito de educação, assim entendida em seu sentido amplo. Cumpre transcrever alguns de seus argumentos:

3. IMUNIDADE DE INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS E AS ATIVIDADES DESEMPENHADAS PELA CONSULENTE

Feitas as considerações precedentes sobre o modo como as imunidades atuam na delimitação da competência tributária, os limites à imposição de requisitos legais para sua fruição das imunidades condicionadas e, ainda, a necessidade de interpretação teleológica desses comandos, passo ao exame da imunidade do art. 150, VI, c, da Carta.

Trata-se de preceito que coloca a salvo da competência tributária o “patrimônio, renda ou serviços” (objeto) de “partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos” (sujeito).

Este capítulo se dedicará à definição dos sujeitos cobertos pelo preceito examinante. Para isso, cumpre delimitar os parâmetros jurídicos para que um sujeito possa quadrar-se nessa hipótese de imunidade, examinando os significados atribuídos às expressões “*instituições de educação*” e “*sem fins lucrativos*”.

3.1. DEMARCAÇÃO DO CONCEITO “INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO”

Começemos pelo conceito de “instituição de educação”, empregado pelo constituinte para delimitar a imunidade de que tratamos.

Na Carta de 1988, o vocábulo “instituição” foi empregado diversas vezes, em acepções variadas. Seu uso indiscriminado leva-nos a concluir que a palavra em exame não foi utilizada em seu sentido estrito, técnico-jurídico. De fato, como se observa no próprio art. 150, a alínea c do inciso VI utiliza o termo “instituições”, enquanto o § 4º serve-se do vocábulo “entidades” para fazer referência às mesmas pessoas.

Ora, a imunidade tem por escopo atingir certas finalidades, postulando, na hipótese das “instituições de educação”, proteger o valor “educação”. O propósito constitucional, portanto, não é o de beneficiar, por meio da imunidade, uma determinada classe de pessoas jurídicas. Cuida-se de atribuir o tratamento tributário a toda entidade que, sem o objetivo de lucro, preste serviços ligados ao conceito educação.

Inferre-se, daí, que a palavra “instituição” foi empregada em seu sentido corrente, abrangendo toda pessoa jurídica, sem distinção. A referida imunidade abrangerá, portanto, qualquer entidade que, sem a finalidade de lucro, venha a auxiliar o Estado a cumprir sua missão na área educacional.

3.1.1. O valor “Educação” na Carta de 1988

Que, então, abrange a missão do Estado na área da educação? É precisamente sobre esse assunto que versa o art. 205 da Constituição, ao dispor que:

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.**

Vê-se que o conceito de educação assume feição ampla no texto constitucional. Com ele, abarca-se as atividades de ensino e, ainda, todo agir da sociedade que se volte ao *“desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”*.

Com efeito, a própria Constituição confirma que “educação” é conceito mais amplo que “ensino”. Na Lei Maior, o étimo “educação” aparece não menos que 74 vezes. Trata-se de valor que se objetiva em atuações no campo do ensino (usa-se, por vezes, a expressão ensino ou as adjetivações educação básica e educação superior); reaparece como direito social (arts. 6º, 7º, IV) e ainda alude a providências de conscientização em diversos campos, como Administração Pública (art. 37, §1º), trânsito (arts. 23, XII, e 144, §10, I) e ambiental (art. 225, VI).

Não se pode esquecer, ainda, que o art. 207 imputa deveres às universidades que ultrapassam os limites do ensino, abrangendo a pesquisa e extensão. Tudo isso confirma que a “educação”, pelo prisma da Carta de 1988, não se confina à ideia de “ensino”, mas abrange toda e qualquer providência que, direta ou indiretamente, visa ao *“desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”*.

De fato, o conceito permeia diversos campos da Constituição a ponto de ser possível indicar que estamos, ao tratar de educação, diante de importante valor de nossa ordem jurídica.

Perceber essa condição axiológica do conceito, manifestada ao longo de diversas passagens do texto constitucional, é por demais importante, pois devemos ter em mente que as normas jurídicas, enquanto objetos do mundo da cultura, são inexoravelmente impregnadas de valor.

O deparar-se com valores leva o intérprete, necessariamente, ao mundo das subjetividades, ao passo que nos limites-objetivos nada disso entra em jogo, ficando mais simples a construção do sentido dos enunciados. Atente-se, porém, para o fato de que os limites-objetivos são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores se os considerarmos em si mesmos, mas se voltam para realizar tais valores, de forma indireta, mediata.

Efetuada a digressão, é forçoso concluir que as imunidades tributárias, embora configurem limites-objetivos, visam à realização de determinados valores. O escopo último da imunidade é exatamente garantir aqueles fins considerados relevantes pelo constituinte, sejam eles de natureza social, política, religiosa,

educacional ou outra que se entenda ter merecido sua especial atenção. Retomando especificamente a imunidade de que versamos, tomamos o preceito do art. 150, VI, c, como expediente de que se valeu o Constituinte para colocar à salvo da competência tributária a atuação de instituições que o auxiliem nessa ampla tarefa de educação, atividade que ultrapassa a definição estreita de “atividades de ensino” para abranger o conjunto muito mais amplo de atuações que visem ao “*desenvolvimento da pessoa, seu preparo par ao exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho*”.

3.1.2. As atividades desempenhadas pela Consulente quadram-se no conceito constitucional educação

Firmado o amplo alcance dado ao conceito educação pela Carta, retomo os dados da Consulta para examinar as atividades desempenhadas pela Consulente.

Examinando seu Estatuto, verifico no artigo 2º que a Consulente se dedica às seguintes atividades:

Artigo 2º

A Fundação Carlos Chagas tem por objetivo desenvolver atividades primordialmente educacionais, culturais e assistenciais, bem como pesquisas técnicas e científicas, destacando-se as seguintes:

- a) realizar pesquisas científicas e estudos que possam promover o desenvolvimento cultural, educacional, social e socioeconômico por meio da proteção e transferência de tecnologia desenvolvida na fundação, bem como promover a divulgação de resultado de pesquisas;
- b) contribuir para o aprimoramento da formação científica de pesquisadores, educadores e afins;
- c) promover e participar de reuniões, simpósios, congressos e seminários que propiciem o intercâmbio de idéias, informações e experiências que contribuam para o desenvolvimento da educação;
- d) instituir cursos de qualquer natureza ou graduação nos campos das Ciências, Letras e das Artes, bem como cursos de capacitação, especialização e treinamento, assim como implantar e desenvolver atividades de orientação vocacional;
- e) desenvolver estudos e atividades na área de avaliação e de medidas educacionais;
- f) organizar e executar concursos públicos e outros processos seletivos para instituições públicas ou particulares;
- g) planejar e realizar concursos vestibulares;
- h) prestar assessoria e serviços técnicos a quaisquer entidades interessadas na problemática da seleção de candidatos;

- i) prestar assessoria e outros serviços a instituições direta ou indiretamente relacionadas à Educação, à Pesquisa Científica e ao Planejamento;
- j) manter biblioteca, atividades de editoria e mecanismos de intercâmbio com instituições pública e privadas no Brasil e no exterior;
- k) criar, incorporar, manter e desdobrar organismos de caráter técnico e científico, independentemente ou em associação com terceiros, para o desenvolvimento de atividades correlatas aos objetivos da Fundação.
- i) oferecer bolsas e criar prêmios ou concursos e outras ações de estímulo relacionadas com seus campos de atuação, de acordo com a disponibilidade de seus recursos.

Parágrafo Único - na realização dos objetivos fundacionais poderão ser celebrados contratos, convênios, contratos de gestão, acordos, termos de parceria e outros instrumentos congêneres, com pessoas jurídicas, públicas ou privadas, nacionais ou estrangeiras e internacionais.

Passando aos dados do Processo Administrativo nº 10830.727459/2018-72, que culminou na edição do Ato Declaratório Executivo nº 122/2018, vemos que as autoridades administrativas pronunciaram-se no sentido de que:

5.13 [...] constatamos que as principais atividades desenvolvidas pela FCC não são colocadas à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado. Primeiramente porque **a organização e aplicação de provas de concursos públicos, a organização de processos seletivos e de exames de certificações e qualificações, bem como provas e avaliações institucionais e de políticas curriculares não fazem parte do rol dos deveres do Estado em relação à educação ou à assistência social**, conforme previsão constitucional expressa nos artigos 203 (assistência social), 205 e 208 (educação). Salientamos que para efeito de imunidade, **as atividades devem estar relacionadas ao provimento de educação ou o de assistência educacional, em caráter complementar às atividades do Estado**, sem fins lucrativos.

Em suma, entendeu-se que as atividades descritas nos incisos *f*, *g* e *h*, do art. 2º de seu Estatuto,¹⁷ não se quadrariam no conceito de atividades de educação.

Desde logo, observa-se uma indevida equiparação entre *ensino* e *educação*, que não guarda correspondência com o amplo conceito atribuído pela Constituição à palavra educação, dando-lhe sentido muito mais estreito do que o texto constitucional lhe outorga.

Não há como negar o caráter educacional de tais atividades se considerados os cuidados de planejamento do conteúdo programático dos certames, sua adequação com os conhecimentos exigidos em cada nível educacional, além daqueles relativos à composição de bancas de correção. Ao considerar que as etapas de avaliação de conhecimentos não integram o processo educacional, como fizeram as autoridades fiscais nessa ocasião, negligencia-se o relevantíssimo

estágio que permite interligar o ensino ao trabalho, objeto da parte final do art. 205 da Carta: “*qualificação para o trabalho*”.

Uma tal interpretação, é bom que se diga, se coaduna com todos os atos produzidos pelas autoridades administrativas desde sua criação, em 1964, os quais atestam a condição da Consulente como entidade educacional imune, inclusive aqueles expedidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), bem como decretos que reconheceram a Consulente como entidade de utilidade pública nas três esferas da Administração.¹⁸

3.1.3. Decisões judiciais ratificam interpretação de que a organização e realização de processos seletivos e concursos têm natureza de atividades de educação

A interpretação de que as atividades relativas a planejamento e aplicação de processos seletivos e concursos não devem ser quadradas no conceito constitucional de educação, para fins de imunidade tributária, não é inédita. No entanto, é também certo que se trata de **exegese amplamente rechaçada pelo Poder Judiciário**. A própria experiência judicial da Consulente é bem ilustrativa desse entendimento, como passo a detalhar.

3.1.3.1. TJ-SP na Apelação nº 9077683-19.2007.8.26.0000

Com efeito, a pesquisa na jurisprudência de nossos tribunais revela elevado número de acórdãos nos quais se questionava a licitude de lançamentos tributários operados por municípios que pretendiam o recolhimento do ISS sobre as atividades de aplicação de provas e concursos.

Dentre eles, destaco a Apelação nº 9077683-19.2007.8.26.0000, na qual o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo se manifestou sobre a ilicitude da cobrança de ISS, pelo Município de São Paulo, sobre as receitas auferidas pela Consulente nas atividades de organização e execução de concursos públicos e processos seletivos.

Transcrevo o seguinte excerto do voto condutor:

Conquanto não se dedique a ora apelante, segundo o Estatuto copiado a fls. 16/20, à educação convencional, **seus objetivos a habilitam ser considerada entidade educacional para efeito de ser contemplada com a imunidade prevista no art. 150, VI, c da Constituição**, dentre eles a realização de pesquisas e estudos voltados à promoção do desenvolvimento educacional e social, a contribuição para o aprimoramento da formação de pesquisadores, o desenvolvimento de estudos e atividades na área de avaliação e de medidas educacionais e ainda o desenvolvimento de atividades de orientação vocacional, por certo que tais propósitos atendem ao interesse público primário de propiciar a formação cultural à coletividade.

[...]

Por outro lado, não desvirtuam a finalidade educacional outros objetivos da recorrente – justamente os que proporcionam as receitas sobre as quais a Municipalidade-requerida faz incidir o ISS –, como os de **"organizar e executar concursos públicos e outros processos seletivos para instituições públicas e particulares"** e de **"planejar (...) serviços técnicos a quaisquer entidades interessadas na problemática da seleção de candidatos"**.

Incluindo-se dentre esses processos seletivos os concursos de ingresso a cursos e escolas, aliás, **pode-se afirmar com tranqüilidade que essas outras atividades acham-se insertas no campo educacional**, segundo a noção deste oferecida pelo tributarista acima referido, estando, de resto, **indiscutivelmente relacionadas às finalidades essenciais da autora**.¹⁹

Percebe-se que o Relator não só reconheceu a importância das demais atividades desempenhadas pela Consulente, como também ratificou que os processos seletivos e concursos são atividades insertas no campo educacional, fazendo juz à imunidade. Ao fazê-lo, prestigiou a interpretação teleológica do dispositivo, dando ao conceito educação os mesmos contornos amplos que faz o exto Constitucional.

Mais ainda, reconhece expressamente que os serviços então submetidos à tributação *são relacionados às finalidades educacionais* da Consulente:

Na verdade, como comprovado pela documentação anexada à inicial – e como admitiu a Municipalidade-requerida em sua defesa –, a condição da autora de entidade imune ao ISS vinha sendo precedentemente reconhecida, até que, a partir de 2001, inclusive, a imunidade passou a ser negada, ao pretexto de que só poderia abranger serviços diretamente relacionados aos objetivos institucionais daquela.

Inaceitável, todavia, semelhante objeção, visto acima que **as receitas tributadas são provenientes de serviços relacionados às finalidades essenciais (e educacionais) da postulante**.²⁰

Dada a decisão não unânime, foram opostos os embargos de divergência e, quando do seu julgamento, ratificou-se a interpretação do órgão julgante:

Assim, a Municipalidade pretende fazer incidir o ISS exatamente sobre a elaboração e execução de concursos públicos, atividade que se traduz na própria finalidade essencial da autora, e que, nos termos do §4º do art. 150 da CF, não pode sofrer a incidência de qualquer imposto.

[...]

Ressalte-se, ainda, que, em exercícios passados, mais e especificamente, 1996 a 1999, a imunidade tributária foi concedida à autora, conforme fls. 32/37 e, ademais, a autora foi declarada de "utilidade pública", nas esferas Federal, Estadual e Municipal (fls. 26/28).²¹

Reitero: o acórdão, transitado em julgado,²² tratou precisamente das mesmas atividades que a União se valeu para fundamentar a suspensão da imunidade da Consulente. A natureza educacional da atividade de organização de processos seletivos e concursos transpareceu aqui, como vem acontecendo em outras ocasiões.²³

3.1.3.2. TRF da 3ª Região no julgamento da Apelação/Reexame Necessário nº 0003549-03.1998.4.03.6100: coisa julgada oponível à União

Em outra decisão judicial, com ainda mais relevância para com a situação descrita na presente Consulta, se reconhece, claramente, que as atividades colocadas no Estatuto da Consulente – dentre das quais a organização de concursos públicos e processos seletivos – satisfazem as condições para seu quadramento como instituição de educação.

Trata-se do Mandado de Segurança nº 2002.09.99.007620-4, no qual a Consulente pleitou o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 12, §1º, da Lei nº 9.753/97 e, também, o reconhecimento de sua condição de imune às incidências de IRPJ e CSLL sobre suas aplicações e operações financeiras.²⁴

Nos autos, foi proferida sentença reconhecendo a condição de imune da Consulente, além da inconstitucionalidade do art. 12, §1º, da Lei nº 9.532/97, condições que, somente se combinadas, levavam à ilicitude da exigência dos tributos sobre as suas aplicações financeiras.

Tal decisão foi submetida à recurso de apelação e reexame necessário, sendo confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Para bem compreender o alcance da decisão ali proferida, importa destacar a seguinte passagem do respectivo acórdão:

Realmente, conforme **documenta o estatuto social de fls. 14 a 17, a entidade tem por fim o desenvolvimento de atividades técnicas e científicas (art. 2º)**, não tem fins lucrativos, sendo que todas as suas rendas serão aplicadas em sua manutenção e custeio, bem como na promoção de seus objetivos, incorporando-se o excedente ao seu patrimônio. [...]

Demonstrado, portanto, o atendimento às condições impostas pelo art. 14 de não-distribuição de renda e patrimônio e aplicação integral, no país, dos recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Comprovado o preenchimento dos requisitos estipulados –no art. 14 do CTN e a subsunção à expressão descrita no art. 9º "instituição de educação e de assistência social sem fins lucrativos", a fundação impetrante tem

¹ 24 Transcrevo o pedido formulado para adequada compreensão do objeto da demanda: “conceda a segurança para o efeito de se desonerar ela do recolhimento do imposto de renda de fonte sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável segundo os ditames do artigo 12, parágrafo 1º da Lei 9532/97 em face da imunidade constitucional de que usufrui por decorrência do artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal e pelo vício de inconstitucionalidade do reportado diploma ordinário.”

direito à fruição da imunidade, o que significa que sobre seu patrimônio ou sobre sua renda não incidirão tributos.

O trecho em questão explicita que o Poder Judiciário não só reconheceu a inconstitucionalidade do art. 12, §1º, em controle difuso, como também reconheceu expressamente que as atividades desempenhadas pela Consulente permitem enquadrá-la no conceito de entidade de ensino sem fins lucrativos e, portanto, como entidade imune.

Essa conclusão é especialmente relevante para o presente caso se atentarmos que, dentre as atividades dispostas no art. 2º do Estatuto, expressamente citado no acórdão acima, figuravam:

f) organizar e executar concursos públicos e outros processos seletivos para instituições públicas ou particulares;

g) planejar e realizar concursos vestibulares;

h) prestar assessoria e serviços técnicos a quaisquer entidades interessadas na problemática da seleção de candidatos;

Esse capítulo da decisão judicial foi, porém, solenemente ignorado pelas autoridades administrativas até aqui, já que interpretaram a decisão proferida como se ela houvesse se limitado a traçar a inconstitucionalidade do art. 12, §1º, da Lei nº 9.532/97. De fato, ao examinar a impugnação formulada pela Consulente, a Delegacia de Julgamento (DRJ) assim se manifestou

Sobre a isso, reproduzo a descrição trazida pelo autuante no "Relatório da Ação Fiscal", fls. 2270 a 2271, que sintetiza de forma clara e correta o entendimento sobre a questão:

[...]

4.43 Juntou à manifestação a Certidão nº 92/2014, relativa ao Processo nº 0003549-03.1998.403.6100, Mandado de Segurança, distribuído em 27/01/1998, proposto pela FCC em face do Superintendente da Receita Federal em São Paulo, **objetivando obter ordem para ver assegurado o seu direito à imunidade tributária em relação à retenção na fonte do Imposto de Renda sobre suas aplicações financeiras, declarando a ineficácia (inconstitucionalidade) do artigo 12, parágrafo 1º, da Lei 9.532/97, e com isso, determinar que a autoridade impetrada se abstenha da prática de quaisquer atos tendentes ao recolhimento do Imposto de Renda incidente sobre ganhos** e rendimentos de aplicações financeiras mantidas em nome da instituição impetrante. A União Federal interpôs recurso de Apelação, sendo que o voto do Acórdão negou provimento à Apelação e à remessa oficial. Tal decisão transitou em julgado em 11/07/2012. Os Autos baixaram à Vara de origem, as partes nada requereram e foram remetidos ao arquivo.

[...]

Como se vê, com a suspensão da imunidade/isenção da Fundação, esta passa a ser tributada na forma de uma Pessoa Jurídica em geral, com rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável passíveis de tributação e ao alcance do IRPJ e da CSLL.

Ora, não foi o caso! O pedido formulado nos autos foi *duplo*, visando ao reconhecimento da condição de imune e a declaração de inconstitucionalidade do art. 12, §1º, da Lei nº 9.532/97 pela via do controle difuso. Vejamos:

[...] conceda a segurança para o efeito de se desonerar ela do recolhimento do imposto de renda de fonte sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável segundo os ditames do artigo 12, parágrafo 1º da Lei 9532/97 **em face da imunidade constitucional de que usufrui por decorrência do artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal** e pelo vício de **inconstitucionalidade do reportado diploma ordinário**. (Destaquei)

E conforme explicitado acima, no acórdão – que goza de efeito substitutivo da sentença proferida no primeiro grau –, restou consignado expressamente:

Comprovado o preenchimento dos requisitos estipulados –no art. 14 do CTN e a subsunção à expressão descrita no art. 9º "instituição de educação e de assistência social sem fins lucrativos", a fundação impetrante tem direito à fruição da imunidade, o que significa que sobre seu patrimônio ou sobre sua renda não incidirão tributos. (Destaquei)

Contra esse capítulo do acórdão não foi oposto qualquer recurso, de modo que transitaram em julgado tanto a declaração de inconstitucionalidade do art. 12, §1º, da Lei nº 9.532/97 quanto o reconhecimento expresso da imunidade à luz do Estatuto da Consulente.

Portanto, é possível afirmar que **existe coisa julgada contra a União** segundo a qual o desenvolvimento de atividades de organização e execução de processos seletivos e concursos públicos são atividades cujo desempenho não obsta o quadramento da Consulente no conceito de “instituição de educação e de assistência social”.

Tal decisão transitou em julgado em 11.07.2012. É certo, também, que, nos aspectos que coincidem com a motivação do ADE nº 122/2018, não se verificou qualquer modificação de fato ou de direito que justificasse o desfazimento da coisa julgada à luz do art. 505, I, do Código de Processo Civil.

[...]

Examinando as alegações da recorrente e os fundamentos expendidos pelo douto parecerista citado, não há porque discordar da afirmação genérica no sentido de que a atuação de instituições que auxiliam o Estado na ampla tarefa de educação, ***“ultrapassa a definição estreita de “atividades de ensino” para abranger o conjunto muito mais amplo de atuações que visem ao***

“desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

Não obstante há que se tecer algumas considerações acerca das alegações trazidas quanto ao alcance das decisões judiciais transcritas nas contrarrrazões e no parecer acostado aos autos.

Com relação às decisões que tratam da exigência de tributos municipais da recorrida (ISS e IPTU), ainda que possam corroborar os seus argumentos há que se considerar que seus efeitos estão adstritos à discussão daqueles autos e à esfera do poder municipal que detém a competência para as imposições tributárias ali discutidas.

No tocante ao citado Mandado de Segurança nº 2002.09.99.007620-4, no qual a Consulente pleiteou o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 12, § 1º, da Lei nº 9.753/97 em face de sua condição de entidade imune por se tratar de entidade de educação, verifica-se que a situação ali foi examinada em tese pelo Poder Judiciário, tomando-se tão somente as disposições de seu estatuto social para reconhecer o exercício da atividade de educação entre seus objetos e, considerando-se inconstitucional o art. 12, § 1º da Lei nº 9.532/1997, reconhecer o direito da impetrante à imunidade constitucional prevista no art. 150, § 4º da CF/1988 em face das receitas sobre aplicações e operações financeiras.

Desta feita, ainda que naquele caso tenha havido uma análise perfunctória da atividade estatutária da impetrante, ora recorrida, por parte da autoridade judicial é certo que o reconhecimento à tal imunidade se deu em tese, posto que o que ali se discutia concretamente era a declaração incidental de inconstitucionalidade do art. 12, § 1º da Lei nº 9.532/1997, que também restou reconhecida pelo STF no bojo da ADI nº 1802 de 2018; observando-se, ainda, que inexistente dilação probatória em sede de mandado de segurança.

Assim, não se pode extrair de tal decisão ***“que é possível afirmar que **existe coisa julgada contra a União** segundo a qual o desenvolvimento de atividades de organização e execução de processos seletivos e concursos públicos são atividades cujo desempenho não obsta o quadramento da Consulente no conceito de “instituição de educação e de assistência social”, como concluiu o d. professor no mencionado parecer.***

Feitas estas considerações, releva observar que nem a autoridade fiscal discute que apenas (uma pequena) parte das atividades da recorrente pode ser caracterizada como voltadas a educação, nos termos preconizados para fins de imunidade constitucional.

O questionamento da autoridade fiscal é forte no sentido de que a principal atividade exercida pela recorrente é aquela concernente a *elaboração e aplicação de provas em concursos públicos e avaliações*, das quais derivam a maior parte de suas receitas operacionais e para as quais também é direcionada esmagadora maioria dos recursos aplicados, excluídos aqueles que representam as sobras decorrentes dos *superávits* sucessivos que a entidade vem alcançando ao longo de sua existência.

A recorrente não refuta a acusação fiscal como sendo esta a característica principal de sua atuação, porém considera que a mesma integra o conjunto de atividades inerentes ao plexo de atribuições compreendidas nas atividades educacionais.

Importa, portanto, analisar se é possível considerar, no caso concreto, que a elaboração e aplicação de provas em concursos públicos e avaliações prestadas a entidades pública e particulares se enquadram, de fato, no conceito de atividade de educação, como defende a recorrida.

Segundo a Lei de nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional, no seu art. 1º, *“a educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais”*.

Esta lei disciplina *“a educação escolar, que se desenvolve, predominantemente, por meio do ensino, em instituições próprias (§1º) e dispõe que “a educação escolar deverá vincular se ao mundo do trabalho e à prática social “ (§ 2º).*

A referida lei também estabelece que a educação é *“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”*.

A disposição legal, como se vê, está em linha com o art. 205 da CF/1988, citado no d. parecer juntado pela recorrida, no qual se afirma, com base nesse conceito, que abarca-se na atividade de ensino *“todo agir da sociedade que se volte ao desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”*.

Não obstante, o fato de o texto constitucional e a disciplina legal que trata da educação apontarem que a esta deve estar voltada ao exercício da cidadania e à qualificação para o trabalho não serve, a meu ver, para legitimar a tese de que toda e qualquer atividade avaliativa das competências dos indivíduos para o exercícios de atividades que não aquelas voltadas ao seu processo formativo esteja compreendida no amplo conceito de educação, cuja tarefa principal cabe ao Estado e à família e que pode ser, supletivamente, provido por entidades particulares às quais é deferida a imunidade tributária em face de tal mister.

Ora, a avaliação de competências individuais para a habilitação à cargos públicos ou empregos privados não pode ser caracterizada, nem confundida, com o processo formativo do indivíduo no âmbito educacional.

Uma coisa é a avaliação por meio de provas ou certames para fins de habilitação à vaga de aprendizagem em uma instituição de ensino, seja pública ou privada, ou a uma bolsa de estudos. Outra bem distinta é a avaliação por meio da realização de provas com vistas a classificação e habilitação de candidatos, de acordo com seu desempenho, para o exercício de uma atividade profissional.

Não há neste último processo qualquer avaliação de cunho educacional, mas sim da habilitação do candidato ao exercício de determinada atividade profissional, pública ou privada.

Com efeito, já me posicionei no sentido de reconhecer que a atividade avaliativa em processos educacionais podem sim serem consideradas como atividades de educação, como me manifestei no processo nº 12448.725726/2016-54 (Acórdão 1302-003.421), em que também se discutia o exercício a imunidade no exercício de atividade de instituição de educação.²

Ocorre que, naquele caso, a entidade em questão prestava serviço de avaliações educacionais em processos dentro do próprio sistema educacional estabelecido pelo Estado brasileiro, seja para mensurar a qualidade do ensino praticado pelas instituições públicas ou particulares, seja para avaliar o grau de conhecimento dos alunos candidatos à vagas em cursos superiores ofertados por meio de concursos instituídos pelo próprio Ministério da Educação, como é o caso do ENEN.

Não é o que se vislumbra neste caso.

Assim, com todas as vênias às afirmações trazidas no d. parecer e nas decisões judiciais por ele mencionadas, a análise concreta das atividades darecorrida não permite concluir que a entidade recorrida esteja a ministrar, ainda que em conceito amplo, quaisquer dos itinerários formativos inerentes ao processo educacional.

O exercício dessa atividade predominante permitiu a Fundação Carlos Chagas, ora recorrida, acumular, ao longo dos anos, sucessivos *superávits* que estiveram fora do alcance da tributação, potencializando ainda mais seus resultados positivos e sua reaplicação na mesma atividade, em detrimento de outros objetivos estatutários de caráter educacional que justificariam o gozo da imunidade.

Ante a tal quadro, é forçoso reconhecer que assiste razão à autoridade fiscal quando concluiu na notificação fiscal que as atividades principais da recorrida, *“que consomem a maior parte dos recursos da entidade, têm fins lucrativos, não são colocadas à disposição da*

² Naquele caso, afirmei:

No presente caso, restou comprovado que a recorrente, além de oferecer Cursos de Mestrado em Avaliação, exerce, entre outras atividades, a promoção de pesquisas no campo da avaliação educacional, e realiza Avaliações Educacionais desenvolvidas junto às instituições de ensino e em larga escala, tais como ENEN, ENADE, Prova-Brasil-ANRESC dentre outros.

O processo de avaliação do ensino, seja o dos alunos para fins de acesso às universidades, seja das instituições de ensino propriamente, é um dos instrumentos mediante os quais o Estado proporciona aos cidadãos a educação e permite o seu aperfeiçoamento contínuo.

Não obstante estas últimas atividades, que são a principal fonte de receitas da recorrente, não sejam atividades de ensino propriamente ditos, estão sem sombra de dúvidas completamente inseridas no conjunto de ações que compõem o sistema de educação e dele são indissociáveis, a meu ver.

Ao transferir a uma instituição particular, sem fins lucrativos, a realização periódica dos processos avaliativos referidos, o Estado está, sem margem a dúvida, delegando a este agente um parte das suas obrigações dentro do sistema de educação concebido. Ou seja, uma atribuição relevante do processo de educação é realizada pelo Estado por meio de uma instituição privada, sem fins lucrativos.

população e tampouco são relacionadas à educação ou à assistência social, em caráter complementar às atividades do Estado, o que afronta o caput do artigo 12º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997”.

No mesmo sentido, considerando que os recursos auferidos em face do exercício de atividade não abrangida pelo conceito de educação também não são direcionados para atividades educacionais, também é possível referendar a acusação fiscal no sentido de que a entidade “*não aplica integralmente os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, o que não atende o requisito contido no inciso II do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - Código Tributário Nacional, e na alínea “b” do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997”.*

A autoridade fiscal aponta, com razão a meu ver, que o acúmulo sucessivo de superávits pela entidade não direcionados à atividade educacional que estaria sujeita à imunidade, mas sim à especulação financeira mediante aplicações ou empréstimos, cujas receitas também são acumuladas, revela que entidade não pode ser considerada sem fins lucrativos, uma vez que não destina os seus resultados integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais na área educacional, “*o que está em desacordo com o previsto no § 3º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997”.*

Por fim, a autoridade fiscal também observa que o exercício da atividade principal desempenhada pela recorrida, sob o manto da imunidade, feriria o princípio da lealdade concorrencial insculpido no § 4º do art 173 da CF/1988, conforme expõe na Notificação Fiscal, *verbis*:

[...]

5.46 Inclusive, no âmbito da organização de concursos, provas e exames de qualificação, esta situação a coloca em inegável condição de concorrência desigual com qualquer outra empresa que pretenda explorar a mesma atividade, uma vez que não recolhe os impostos que deveria. Esta conduta fere o disposto no § 4º do artigo 173 da Constituição Federal. O suposto “ganho” com o não recolhimento de impostos de uma entidade como esta deveria ser integralmente revertido para as ações colocadas à disposição da população, o que neste caso até poderia colocá-la em condições de igualdade de concorrência com outras empresas que porventura se dispusessem a prestar tal serviço.

5.47 Prevê o § 4º do artigo 173 da Constituição Federal:

§ 4o A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

5.48 Com efeito, a Constituição Federal trouxe mecanismos de proteção e funcionamento dos mercados, com a repressão a comportamentos lesivos à competição e com a prevenção à formação de monopólios ou posições ameaçadoras à possibilidade de concorrência. A possibilidade de uma empresa atuar no mercado concorrendo desigualmente fere a própria essência do

princípio, principalmente se tal fato se deu em função da fruição de benefício previsto em outro valor amparado também na mesma Lei Fundamental.

5.49 O Ministro Gilmar Mendes, redator para o acórdão do RE 325.822, ao tratar da imunidade tributária de templos, cita Ives Gandra dizendo que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, *"constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, na assistência social etc."* E continua:

E, mais adiante, ao referir-se à expressão "rendas relacionadas com as finalidades essenciais", constante do § 4º do art. 150 da Constituição Federal, Ives Gandra afirma:

"O § 4o, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.

Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4" da Lei Suprema.

Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não haveria a barreira e ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos.

Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4o, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciados nos incisos b e c do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitária.

Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do UPTU sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda. A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nessa hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a

dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente." (Op. cit., p. 45-48)

O Prof. Ives assinala que "por essa linha de raciocínio, todos os lucros e ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras e destinados às finalidades das entidades imunes são rendimentos e ganhos imunes. É de se entender que o § 4o é um complemento do § 3o, assim redigido:

"As vedações do inciso VI, a, e, do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis e empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel." (Op. cit., p. 46)

Ives conclui:

"O que vale dizer que apenas se as atividades puderem gerar concorrência desleal ou as finalidades das entidades imunes não forem beneficiadas por tais resultados é que a tributação se justifica, visto que, de rigor, tais atividades refogem ao campo de proteção tributária que o legislador supremo objetivou ofertar a essas finalidades da sociedade." (Op. cit. p. 46)

5.50 Além de haver a possibilidade de ferir o mercado, a proteção constitucional está sendo utilizada de forma desvirtuada, uma vez que as atividades desenvolvidas pela FCC e as respectivas fontes de recursos preponderantemente não têm relação com a educação ou assistência social. Assim, o manto da imunidade deixa de existir.

[...]

Sem dúvida, se o exercício de uma atividade (predominante) que não é relacionada àquela prevista na imunidade constitucional for indevidamente considerada no âmbito daquele benefício, os concorrentes que atuem na mesma atividade sem tal proteção estarão em flagrante desvantagem perante a entidade que a exerce de forma desvirtuada.

No mesmo sentido das conclusões acima externadas foram os fundamentos do d. relator do acórdão recorrido, Conselheiro Efigênio de Freitas Junior, em seu voto vencido, que também adoto como razões adicionais de decidir, *verbis*:

[...]

128, Pois bem. Quanto à atividade "organização, aplicação de provas e avaliações", a meu ver, é possível que essa atividade correlacione-se com a atividade educacional, mas não é atividade fim que, por si só, atraia o benefício da imunidade. Todavia, o exercício dessa atividade não configura impedimento à imunidade desde que os recursos obtidos com essas atividades sejam aplicados

nas atividades essenciais da entidade. Essa condição, inclusive observada pela fiscalização, está em consonância com o art. 12, §3º da Lei 9.532, de 1997, considerado constitucional pela ADI 1802, no sentido de que *"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".*

129. Tal raciocínio alinha-se à inteligência da Súmula Vinculante 52 do STF cujo teor estabelece:

Súmula Vinculante (STF) 52: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, **desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.** (Grifo nosso)

130. Por outro lado, tem razão a recorrente ao afirmar que *"cabe à Fundação, e não ao Fisco, decidir quando e onde aplicar"* os seus recursos. Todavia, é obrigação do Fisco verificar se os recursos foram aplicados integralmente nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. Entenda-se, atividade fim que esteja sob a proteção do manto da imunidade.

131. Segundo Aliomar Baleeiro⁴³,

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de **serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado**, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou **a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades** presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.

132. Verifica-se, pois, que um dos fundamentos da imunidade de impostos é impedir que os efeitos econômicos decorrentes dessa tributação **desfalquem o patrimônio, diminuam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos das entidades, porquanto os fins destas instituições beneficiadas também são atribuições, interesses e deveres do Estado**, daí o autor as classificar com presumidamente "desinteressadas".

133. Nesse sentido, conforme observou o Min. Luiz Fux, no RE 636.941, de 13/02/2014, com repercussão geral, *"as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos são entidades privadas criadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado nessas áreas cuja atuação do Poder Público é deficiente. Consectariamente, et pour cause, a constituição determina que elas sejam desoneradas de alguns tributos, em especial, os impostos e as contribuições"*.

134. Reitero, a meu ver, o propósito da atividade de *"organização, aplicação de provas e avaliações"* não é servir à coletividade, colaborando com o Estado em uma área cuja atuação do Poder Público é deficiente. Afinal, trata-se de contratos

³ 4 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 108.

celebrados em benefício da entidade. O que poderia manter a imunidade, com visto acima, seria a aplicação dos recursos decorrentes dessa atividade na atividade educacional. Todavia, não foi o caminho adotado pela recorrente.

135. Em resposta à fiscalização acerca da destinação dos recursos auferidos, a FCC afirma que estes "*serão aplicados em sua totalidade na manutenção dos seus objetivos sociais, porém no momento adequado ou conveniente para a Entidade*". Veja-se (e-fls. 102-106):

A Fundação vem procedendo a realização de vários cursos voltados à área de educação e pesquisa, assim como, a estudos para a criação de escolas, e até de uma eventual universidade, porém, de forma segura face à complexidade e altos custos de tais empreendimentos.

Por outro lado, deve ser consignado que a lei não trata do "momento" adequado para que esses recursos fundacionais sejam aplicados na manutenção dos objetivos sociais: educação e assistência social.

O certo é que todos os recursos da Fundação serão, obrigatoriamente, aplicados nesses objetivos institucionais, mesmo porque não há forma de aplicação desses recursos em desacordo com as suas finalidades estatutárias.

[...]

Dessa forma, o conjunto desses recursos funciona como um sistema de "poupança", como ocorre com todas as pessoas físicas e jurídicas, ao aplicarem suas disponibilidades em ativos financeiros, para que, oportunamente, possam ser atendidos seus objetivos privados, públicos e estatutários.

[...]

O *superávit* da Fundação sempre foi destinado integralmente à manutenção de desenvolvimento de seus objetivos como demonstra o balanço patrimonial, seja na despesa operacional ou em suas finalidades.

É por demais danosa a interferência da Receita Federal a respeito da aplicação dos recursos da Fundação, uma vez que se trata de uma situação *interna corporis* da entidade e porque restou comprovado ser uma gestão patrimonial saudável quanto à proteção desse **patrimônio**, aliás, adquirido num extenso período de cinquenta anos, e não da noite para o dia, e que será, sem dúvida revertido para os serviços e finalidades estatutárias, colocando-os, como sempre o fez, à disposição da população em geral, e em caráter complementar às atividades do Estado, despida assim de fins lucrativos.

[...]

É certo que os recursos da Fundação, objeto de sua conta patrimonial, {v. art. 6º do Estatuto da Fundação, dispondo que: "O Patrimônio da Fundação é constituído de bens móveis e imóveis, das dotações feitas pelos instituidores, direitos e bens que por outras forma vier a adquirir, bem como dos saídos dos exercícios financeiros transferidos para a conta patrimonial" serão aplicados em sua totalidade na manutenção dos seus objetivos sociais, porém no momento adequado ou conveniente para a Entidade, em consonância com sua gestão patrimonial e projetos futuros, especialmente a eventual expansão e/ou modernização do órgão.

[...]

Apenas para argumentar, a Fundação Carlos Chagas deixou de aplicar integralmente seus recursos no ano calendário 2.014 por vários motivos, como, por exemplo, não era prioridade ou conveniência da Instituição utilizar sua conta patrimonial naquele momento, visto que estava constituindo caixa para ser empregada oportunamente em suas finalidades educacionais, a exemplo, repita-se, de um projeto de considerável relevância envolvendo sua expansão, modernização e até a futura criação de universidade, ou até projeto correlato de grande envergadura. Deve ser anotado que a Fundação vem se preocupando com o ensino, propriamente dito, cogitando desse projeto, conforme reuniões e trabalho já realizadas, porém ainda não concluídas face a complexidade do investimento e suas repercussões (Grifo nosso)

136. Como se vê, inicialmente, a recorrente informa que "vem **procedendo** a realização de vários cursos voltados à área de educação e pesquisa, assim como, a **estudos** para a criação de escolas, e até de uma eventual universidade, porém, de forma segura face à complexidade e altos custos de tais empreendimentos. Afirma que "os recursos da Fundação serão, obrigatoriamente, aplicados nesses objetivos institucionais ", afinal, "o conjunto desses recursos funciona como um sistema de "poupança", [...]para que, oportunamente, possam ser atendidos seus **objetivos privados**, públicos e estatutários". Na essência, a recorrente afirma que no momento oportuno, os recursos serão aplicados.

137. Em seguida, de forma contraditória, afirma que "o superávit da Fundação **sempre foi destinado integralmente à manutenção de desenvolvimento de seus objetivos** como demonstra o balanço patrimonial, seja na despesa operacional ou em suas finalidades".

138. Observa, novamente, que o patrimônio, adquirido ao longo de cinquenta anos, "será, sem dúvida revertido para os serviços e finalidades estatutárias, colocando-os, como sempre o fez, à disposição da população em geral, e em caráter complementar às atividades do Estado, despida", assim de fins lucrativos", [...] **porém no momento adequado ou conveniente para a Entidade**"

139. No trecho acima é possível perceber, a despeito da contradição, que a própria recorrente reconhece não aplicar os recursos integralmente em suas atividades fins, sob a alegação de que o fará no futuro, no momento que lhe parecer mais adequado e conveniente. Ocorre que, ao longo de cinquenta anos esse momento oportuno e conveniente ainda não se concretizou. A prova disso, conforme apurou a fiscalização, de forma minuciosa, é que a recorrente "investiu no ano de 2014 pouco mais de 3% do que poderia ter investido em atividade de pesquisa e educação".

140. Aliomar Baleeiro⁵⁴, ao tratar do requisito da aplicação das rendas no país, assenta, inicialmente, que "instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita à cultura em geral, como laboratório, instituto, centro de pesquisas, o museu, o atelier de pintura ou escultura, o ginásio de desporto, as academias de letras, artes e ciências. O

⁴ 5 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 314-315.

importante é que seja realmente 'instituição' acima e fora de espírito de lucro, e não simples 'empresa' econômica, sob o rótulo de educacional ou de assistência social".

141. Em seguida, explicita que a instituição fará jus à imunidade "desde que as suas rendas sejam aplicadas no país para os respectivos fins. [...] Os fins - educação, assistência social [...] - é que se devem realizar no país, aproveitando a este. [...] O fim específico há de ser **procurado e realizado** no Brasil". (Grifo nosso)

142. O autor ressalta ainda que a eventual aplicação de parte da renda fora do país não desnaturaliza a imunidade, porquanto aplica-se no País a parte da renda acaso despendida fora dele, para que uma prestação equivalente se realize no território nacional ou aproveite a capacidade especializada do beneficiário no Brasil. Veja-se ⁵:

Os fins, não porém os meios: parece-nos que não perde a imunidade a instituição que importa microscópios, aparelhos físicos, livros ou medicamentos para uso exclusivo no Brasil, ou que contrata um professor ou técnico de nomeada para cursos e demonstrações em nosso País. **Aplica-se no País a parte da renda acaso despendida fora dele, para que uma prestação equivalente se realize no território nacional.** Não se exclui também a bolsa concedida ao universitário para aperfeiçoamento no estrangeiro, pois ela é prestada no **interesse de aproveitar a capacidade especializada do beneficiário no Brasil.**

Recordamos a lição de Pontes de Miranda [...]: - **a aplicação das rendas no País, ainda que já não figure expressamente no art. 19, III, c, deve ser subentendida.** Exige-o, aliás, norma geral de Direito Financeiro, o art. 14, II, do Código Tributário Nacional. (Grifo nosso)

143. Como se vê, os recursos auferidos pela entidade beneficiária da imunidade devem ser destinados integralmente, no país, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais - no caso, atividade educacional - no próprio exercício ou no exercício seguinte ao auferido, no caso de superávit. Ainda que haja eventual dispêndio no exterior, faz-se necessário que uma prestação equivalente se realize no território nacional.

144. Contraria, pois, o objetivo da imunidade auferir receitas em atividades estranhas à atividade fim e em vez de revertê-las integralmente para a atividade fim fazer aplicações financeiras com vistas a aumentar o patrimônio da entidade ao longo de cinquenta anos. O que se vê no caso em análise é a utilização equivocada do manto da imunidade para proteger-se de impostos em aplicações financeiras.

145. Em relação aos investimentos em aplicação financeira a recorrente aduz que *"uma instituição que pretenda crescer e cada vez atender melhor as suas finalidades precisa ter superávit, para investir em projetos na área da educação, cultura e assistência social."* Todavia, **"ainda não chegou o momento para a aplicação desse superávit, que está sendo gerido e capitalizado de forma**

⁵ 6 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 316.

moderna, adequada e eficiente, o que não ocorre em vários setores da Administração Pública"".

146. Observa que *"os atos de natureza econômico-financeira foram praticados por necessidade de capitalização de recursos que, efetivamente, estão à disposição da população em geral, ainda que por meio de projetos em andamento e de alta relevância para a educação"".*

147. Saliencia que o fato de *"ter investido no ano de 2014 pouco mais de 3% (três por cento) do que poderia ter investido na atividade de pesquisa e educação não impressiona pelo fato de que uma grande parte de estudos e projetos não foram passíveis de despesa ou preço, porque se o fosse, essa percentagem seria muito maior"*.

148. Observe-se que o fato de o §1º do art. 12, da Lei 9.532, de 1997, cujo dispositivo assenta que *"não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável"*, ter sido declarado inconstitucional pela ADI 1802, de 2018, não socorre a recorrente. Afinal, uma vez que não houve cumprimento do requisito previsto no inciso, II, do art. 14 do CTN, não há falar-se em imunidade de rendimentos de aplicação financeira.

149. Como visto, a recorrente reconhece que investiu somente 3% em educação e confirma que ainda não chegou o momento de aplicar esse superávit. Isso explica, como apurou a fiscalização, o fato de no final do ano 2014 a recorrente possuir *"um Fundo Patrimonial de mais de um bilhão e meio de reais, conforme aponta sua escrituração contábil"*. Trata-se de resultado de mais de cinquenta anos de omissão na aplicação integral nas atividades fins da entidade, o que poderá ocorrer por tempo indeterminado, afinal nem a própria entidade sabe qual o momento oportuno para tal aplicação. Agir dessa forma é desvirtuar completamente a finalidade da imunidade.

Por fim, afirmo que a entidade tem o direito de escolher o momento oportuno e conveniente para reverter o *"superávit"* em benefício da atividade que melhor lhe aprouver e, enquanto isso, obter milhões de reais em aplicações financeiras. Ela tem esse direito, reitero. Todavia, já não se fala mais de *"superávit"*, mas sim de lucro, e enquanto tal deve ser tributado. Afinal, tal conduta não está sob a proteção da imunidade.

150. Ante o exposto, mantenho o Ato Declaratório Executivo nº 122 de 27/12/2018, na parte que suspendeu a imunidade de IRPJ da Fundação Carlos Chagas, em razão do não cumprimento dos requisitos legais de que tratam o inciso II do artigo 14 do CTN, e art. 12, §2º, b, e §3º da Lei 9.532, de 1997, com base no §1º do art. 14 do CTN que autoriza a autoridade competente a suspender a aplicação do benefício da imunidade nessas hipóteses.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência de IRPJ em face da interessada.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, redator designado

Trata-se de exigências decorrentes da suspensão da imunidade da Fundação Carlos Chagas ("FCC"), ora recorrida, motivada com base nas razões expostas no Relatório de fls. 2/51, o qual, em linhas gerais, concluiu, **com base nas receitas auferidas**, que as suas duas atividades principais desenvolvidas - **(i) aplicação de provas de concursos públicos, organização de processos seletivos, exames de certificações e de qualificações, provas e avaliações institucionais e de políticas curriculares;** e **(ii) aplicações dos superávits no mercado financeiro para recebimento de juros**, prejudicariam o gozo dos benefícios tributários da imunidade constitucional concedida às entidades educacionais filantrópicas.

Nas palavras da autoridade fiscal responsável pelos presentes lançamentos: a fundação de fato tem como atividades principais a organização de processos seletivos, exames de certificações e de qualificações, provas e afins, bem como atividade equivalente à de instituição financeira, que **não são atividades de educação ou assistência social**.

Referido Relatório ainda aponta que:

5.39 Em consultas às guias GFIP, identificamos que no ano de 2014 a FCC utilizou 26.887 (vinte e seis mil, oitocentos e oitenta e sete) trabalhadores, sendo que a maioria destes, 26.636 (vinte e seis mil, seiscentos e trinta e seis), eram autônomos (categoria 13 – contribuinte individual autônomo). Esta grande quantidade de trabalhadores autônomos decorre do fato de que a atividade da fundação que consome o maior número de trabalhadores (e outros recursos) é a de organização de concursos, provas e atividades afins, uma vez que se tratam de serviços específicos, temporários e em diferentes regiões do país, em função de diversos contratos celebrados. [...]

5.43 Assim, somando-se o total de R\$ 1.360.216,12, apontado no quadro logo acima, com os R\$ 4.869.691,28 do quadro anterior, relativo à remuneração e respectivos encargos sociais dos trabalhadores, chegamos ao valor total de R\$ 6.229.907,40, correspondente ao despendido em 2014 com a atividade de Educação e Pesquisa realizada pela FCC.

[...]

5.51 Por fim, comparemos os recursos obtidos pela FCC em 2014 com o que foi aplicado nas atividades relacionadas à pesquisa e à *educação*”.

[...]

5.53 Notemos que o valor de R\$ 6.229.907,40 (ver item 5.43) despendido na atividade de Pesquisa e Educação está distribuído no Custo dos Bens e Serviços Vendidos, nas Despesas Com Recursos Humanos, nas Despesas Administrativas e nas Outras Despesas. Os demais valores embutidos nos referidos custos e despesas referem-se aos dispêndios com a atividade de organização de concursos, provas e afins. Por fim, para se obter o valor do superávit, completam as deduções as Despesas Financeiras e Tributárias. O que se desprende desta análise é que a FCC poderia ter destinado R\$ 96.386.693,40 (R\$ 6.229.907,40 + R\$ 90.156.786 do superávit) para a área de Pesquisa e Educação no ano de 2014 em vez dos R\$ 6.229.907,40, o que corresponde a meros 6,5% do potencial disponível no referido ano. Contudo, se considerarmos ainda o superávit do exercício anterior (R\$ 100.467.376), o potencial de investimento na atividade seria de R\$ 196.854.069,40 (R\$ 6.229.907,40 + R\$ 90.156.786 + R\$ 100.467.376). Assim, conclui-se que a FCC investiu no ano de 2014 pouco mais de 3% do que poderia ter investido em atividade de pesquisa e educação. Chega-se a esta pequena porcentagem de investimento mesmo desconsiderando todos os demais superávits de anos anteriores que também deixaram de ser destinados integralmente.

5.54 Conforme já apontamos, uma entidade de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, que queira se beneficiar da imunidade constitucional prevista no artigo 150, inciso VI, “c”, até pode desenvolver outra atividade para obter recursos, desde que todos estes sejam vertidos para a atividade fim da instituição, nos termos da legislação que rege a matéria. Contudo, verificamos que a FCC adotou conduta diversa. Tendo em vista que apenas pequena parte dos recursos foi revertida para a Educação e Pesquisa, constata-se que a fundação de fato tem como atividades principais a organização de processos seletivos, exames de certificações e de qualificações, provas e afins, bem como atividade equivalente à de instituição financeira, **que não são atividades de educação ou assistência social.**

Como se nota, o silogismo empregado foi o seguinte: considerando que a FCC aufere receitas oriundas de atividades estranhas à educação ou assistência social, sem que destine o resultado positivo (superávit) obtido integralmente à área de pesquisa e educação, não há que se falar em direito à imunidade tributária.

Com a devida vênia ao Relator, que acolheu essa *tese*, não concordo com o racional.

De início, cabe pontuar, conforme foi demonstrado no voto vencedor do Acórdão recorrido, que tem prevalecido o entendimento jurisprudencial de que as atividades de organização de concursos públicos, realização de provas de seleção e avaliações institucionais estão dentro do campo educacional.

Tanto é assim que a própria FCC demonstrou possuir decisões judiciais já transitadas em julgado que reconheceram sua imunidade ao ISS sobre serviços de elaboração e aplicação de provas e concursos (Ação Declaratória nº 0007129-63.200.1.8.26.0053), bem como ao IPTU (Ação Declaratória nº 0007129-63.200.1.8.26.0053).

Também obteve decisão favorável quando do julgamento da Ação Declaratória nº 0020266-76.2010.4.01.3400, por meio da qual pleiteou a declaração de *“inexistência de relação jurídico-tributária com a União Federal, em relação à incidência da COFINS sobre as suas receitas, a partir de janeiro de 2010, por conta da sua imunidade”*, e cujo acórdão transitou em julgado em 28/11/2019, tendo o TRF-1ª Região reconhecido expressamente que ao FCC é *“pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos”, que tem por finalidade (...) f) organizar e executar concursos públicos e outros processos seletivos para instituições públicas ou particulares; g) planejar e realizar concursos vestibulares; (...)’*, razão pela qual faz jus à imunidade vindicada”.

Restou demonstrado, ademais, que a FCC, nos autos do Mandado de Segurança nº 2002.09.99.007620-4, obteve sentença reconhecendo a condição de imune, além da inconstitucionalidade do art. 12, §1º, da Lei nº 9.532/97⁶. Tal decisão foi submetida à recurso de apelação e reexame necessário, tendo sido confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em decisão parcialmente transcrita a seguir:

[...]

Realmente, conforme documenta o estatuto social de fls. 14 a 17, a entidade tem por fim o desenvolvimento de atividades técnicas e científicas (art. 2º), não tem fins lucrativos, sendo que todas as suas rendas serão aplicadas em sua manutenção e custeio, bem como na promoção de seus objetivos, incorporando-se o excedente ao seu patrimônio. [...]

Demonstrado, portanto, o atendimento às condições impostas pelo art. 14 de não-distribuição de renda e patrimônio e aplicação integral, no país, dos recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Comprovado o preenchimento dos requisitos estipulados -no art. 14 do CTN e a subsunção à expressão descrita no art. 9º "instituição de educação e de assistência social sem fins lucrativos", a fundação impetrante tem direito à fruição da imunidade, o que significa que sobre seu patrimônio ou sobre sua renda não incidirão tributos.

⁶ § 1º - Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 1802).

Com efeito, o conceito de *educação* para fins da *imunidade* prevista no art. 150, VI, da Constituição Federal, deve ser considerado de forma ampla, contemplando as atividades de avaliações educacionais e seleção de candidatos a laborarem em áreas técnicas.

Nesse sentido caminhou o Acórdão nº **1201-003.192**, assim ementado:

SERVIÇOS EDUCACIONAIS, ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, VI, C) DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

O conceito de educação para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988, deve ser interpretado de forma ampla. Embora as avaliações educacionais não sejam atividades de ensino propriamente, estão intrinsecamente vinculadas à ele, porquanto são instrumentos indispensáveis para possibilitar seja assegurado o padrão de qualidade educacional brasileiro.

Do voto condutor desse precedente, de autoria da ex-Conselheira Gisele Barra Bossa, por mim acompanhado, destaca-se a seguinte passagem:

[...]

29. O conceito de educação está descrito no art. 205 da Constituição Federal de 1988:

"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)

30. No mais, já antecipo minha posição de que, as avaliações educacionais são sim atividades educacionais. Embora não sejam atividades de ensino propriamente, estão intrinsecamente vinculadas à ele, porquanto são instrumentos indispensáveis para possibilitar seja assegurado o padrão de qualidade educacional brasileiro, exigido pela própria Constituição Federal. De fato, "*a educação é gênero e o ensino é a espécie*". E, nesse sentido, vale conferir os seguintes dispositivos constitucionais:

"Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:

[...]

VII - garantia de padrão, de qualidade;

"Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:

[...]

II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público"

[...]

"Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de

colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a:

[...]

III - **melhoria da qualidade do ensino**; [...]"

(grifos nossos)

31. Em plena conformação com essas diretrizes constitucionais - **e como não poderia deixar de ser** -, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9.394/1996), além de explicitar o conceito de educação em seu artigo 1º, cuida de expressamente consignar a obrigatoriedade de realização das avaliações educacionais dos estudantes e dos estabelecimentos de ensino, incluindo-as dentro "Da Organização da Educação Nacional".

32. Ademais, vejam que, as seleções de candidatos para ingresso ao ensino superior (concursos vestibulares), são procedimentos obrigatórios de Avaliação Educacional. Confira-se o teor dos dispositivos:

"Art. 1º **A educação abrange os processos formativos que se desenvolvem** na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e **organizações da sociedade civil** e nas manifestações culturais.

§ 1º **Esta Lei disciplinada educação escolar, que se desenvolve, predominantemente, por meio do ensino, em instituições próprias.**" - negritamos

–

"Da Organização da Educação Nacional:

[...]

Art. 9º - A União incumbir-se-á de: [...]

VI - **assegurar processo nacional de avaliação do rendimento escolar no ensino fundamental, médio e superior, em colaboração com os sistemas de ensino**, objetivando a definição de prioridades e a melhoria da qualidade do ensino;

[...]

VIII - **assegurar processo nacional de avaliação das instituições de educação superior**, com a cooperação dos sistemas que tiverem responsabilidade sobre este nível de ensino:

IX - autorizar, reconhecer, credenciar, supervisionar e **avaliar**, respectivamente, **os cursos das instituições de educação superior e os estabelecimentos do seu sistema de ensino.**

[...]

Art. 41. **O conhecimento adquirido na educação profissional e tecnológica**, inclusive no trabalho, **poderá ser objeto de avaliação**, reconhecimento e certificação para prosseguimento ou conclusão de estudos.

[...]

Art. 44. **A educação superior abrangerá os seguintes cursos e programas:**

[...] II - de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e **tenham sido classificados em processo seletivo;**

[...] - negritamos –

"Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:

[...]

VII - **garantia de padrão, de qualidade;**

"Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:

[...]

II - autorização e **avaliação de qualidade pelo Poder Público**"

[...]

"Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal," com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a:

[...]

III - **melhoria da qualidade do ensino;** [...]"

33. Em análise das disposições supra, não há quaisquer dúvidas de que a atividade preponderante da Fundação Cesgranrio, alicerçada nas Avaliações Educacionais, é atividade educacional e, como tal, a Recorrente tem o direito de se beneficiar da imunidade constitucional de relativa à exigência de impostos.

[...]

Digna de nota também, é o seguinte excerto do voto vencedor, do ex. Conselheiro Flávio Machado Dias, no Acórdão nº **1302-003.421**:

O processo de avaliação do ensino, seja o dos alunos para fins de acesso às universidades, seja das instituições de ensino propriamente, é um dos instrumentos mediante os quais o Estado proporciona aos cidadãos a educação e permite o seu aperfeiçoamento contínuo.

Não obstante estas últimas atividades, que são a principal fonte de receitas da recorrente, não sejam atividades de ensino propriamente ditos, estão sem sombra de dúvidas completamente inseridas no conjunto de ações que compõem o sistema de educação e dele são indissociáveis, a meu ver.

Ao transferir a uma instituição particular, sem fins lucrativos, a realização periódica dos processos avaliativos referidos, o Estado está, sem margem a

dúvida, delegando a este agente um parte de suas obrigações dentro do sistema de educação concebido. Ou seja, uma atribuição relevante do processo de educação é realizada pelo Estado por meio de uma instituição privada, sem fins lucrativos.

A nosso ver não parece existir dúvidas de que os candidatos habilitados, aprovados e nomeados em cargos públicos ou privados justamente através de processos de *avaliação*, *concurso* ou *seleção* para ocupação de cargos e/ou serviços técnicos, estão expostos a níveis de complexidade de conhecimentos diversos, sujeitando-se à mudanças cada vez mais aceleradas no ambiente em que operam.

Nada impede que a Administração Pública realize diretamente referidos certames para admissão de pessoal. Mas, não o fazendo, faculta a uma entidade educacional assim atuar, assumindo ela a responsabilidade técnica pelo cumprimento desta demanda de *qualificação para o trabalho*, qualificação esta expressamente incluída no *contexto educacional* previsto no texto constitucional.

A organização de concursos públicos e outros processos seletivos constituem, portanto, atividades especializadas e institucionais que exigem capacitação teórico-técnica, com constante aprimoramento, relacionando-se intimamente com educação.

Não há, assim, como discordar do Parecer de Maria Tereza Barbosa trazido aos autos e que, analisando exatamente a atividade de aplicação de provas e concursos públicos, esclarece que: *"Para tanto, deve-se ter domínio técnico-científico sobre a evolução das profissões, o que envolve conhecimentos específicos sobre as Diretrizes Curriculares exaradas pelo órgão de controle (Ministério da Educação -MEC) sobre as competência e habilidades mínimas exigidas de um egresso de determinada área de conhecimento e, ainda, as competências e habilidades exigidas pelo mercado de trabalho.*

E em seguida complementa: *Tendo em vista as disposições gerais constitucionais sobre a Administração Pública e da Educação, as atividades da FCC em relação à área de Educação e Pesquisa e aquelas de organização técnico-operacional de Concursos Públicos são exercidas de modo entremeado, havendo retroalimentação praticamente incessante".*

Essas circunstâncias a meu ver são mais do que suficientes para afirmar que as atividades pertinentes à área de avaliação e concursos, exercidas pela FCC “em paralelo” ou “em conjunto” com as atividades de pesquisa e ensino, não prejudicam *per se* o direito à sua imunidade enquanto *entidade educacional*⁷.

Adotando, então, essa premissa, verifica-se que o critério jurídico de *proporcionalização de custos x receitas* empregado nos lançamentos já começa a “desmoronar”,

⁷ A Fundação Carlos Chagas, aliás, bem demonstrou que, ao longo de sua história, tem sido protagonista de muitas ações no campo educacional, a ponto da Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura (UNESCO), lhe agradecer com a Cátedra UNESCO sobre Profissionalização Docente, ativa na instituição desde 2010.

afinal, conforme reconhecido pela autoridade autuante, o principal *consumo* do superávit se deu em face dos gastos atrelados àquelas atividades.

Outro ponto que chama atenção é o de que a própria DRE referenciada pela autoridade fiscal (DRE, diga-se, que nunca foi desconsiderada ou colocada em xeque) atesta que, na verdade, os custos e despesas com o departamento de pesquisa educacionais (DPE) monta aproximadamente R\$14MM, e não R\$6,5MM, apresentando *déficit*. E somando esses 14MM com os custos e despesas com concursos (também devidamente escriturados, no valor de cerca de 58MM, temos um total de gastos operacionais de R\$72MM, em um cenário de apuração de superávit de R\$90MM.

De qualquer forma, também o **acúmulo de superávit** questionado pelo agente fiscal, que utilizou este dado como *segundo e principal fundamento* para as cobranças formuladas neste PAF, em nada interfere no direito à imunidade. Muito pelo contrário: o emprego dos recursos oriundos dos resultados positivos acumulados pela FCC durante mais de 50 (cinquenta) anos, com o conseqüentemente auferimento de receitas financeiras que contribuíram diretamente para a existência desta *reserva de capital*, revela, é certo, uma excelência na gestão da entidade, que conseguiu atingir o cenário ideal de uma *autossuficiência financeira*.

O que precisa ficar claro, pois, é que a finalidade lucrativa que afastaria a imunidade não deve ser aferida isoladamente a partir das *atividades geradoras de caixa* (no caso aplicações financeiras), mas sim em face de eventual *desvio de recursos* (*tirar da entidade para que terceiro lucre*), o que sequer foi aventado nesse caso concreto.

“Apenas” havendo distribuição de qualquer recurso da entidade aos seus associados ou Terceiros, aplicação fora do País ou eventual imprestabilidade de escrituração, que a imunidade da FCC poderia ter sido afastada. É esta a meu ver a única interpretação que se faz do § 3º do art. 12 da Lei 9.532/97⁸ à luz dos requisitos da imunidade previstos no Código Tributário Nacional⁹.

⁸ § 3º - 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. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998).

⁹ Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - cobrar imposto sobre:

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001).

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Isso não passou despercebido no voto vencedor do acórdão recorrido, *in verbis*:

[...]

A meu ver, com máxima vênia a entendimentos diversos, a conservação de reservas, ainda que por longo período, mas desde que vinculadas aos objetivos de preservação da entidade (que é também ligado à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos sociais da mesma), sem desvio de finalidade, não acarretam a suspensão da imunidade.

Isto porque, como se pode observar nos próprios dispositivos legais acima mencionados, **não há previsão expressa de lapso temporal mínimo ou máximo para a administração de reservas ou recursos em favor dos fins institucionais da entidade.**

A legislação, igualmente, também não estabelece limitação quantitativa (valores mínimos ou máximos) para essas mesmas reservas ou recursos.

Assim, não parece lógico que a não utilização de eventual superávit, para fins de capitalização da entidade, conforme sustentou a Recorrente, deva necessariamente ser confundida com a não aplicação integral dos recursos à manutenção e ao desenvolvimento de seus objetivos, o que é vedada pelo artigo 14 do CTN.

Em verdade, tais reservas devem ser utilizadas em prol da manutenção e conservação da própria entidade, sendo válidas estratégias adotadas pelos gestores para fortalecer reservas a médio, curto ou a longo prazo para preservação e fortalecimento do patrimônio da entidade, destinada a atingir seus fins ou objetivos sociais.

Portanto, não havendo vedação expressamente estabelecida por lei, entendo que apenas com a saída dos recursos do patrimônio da entidade, mediante o desvio de aplicação dos recursos, é que pode se afirmar que não foram cumpridos os requisitos do art. 14.

[...]

Assim, por entender que a capitalização da empresa para investimento futuro ou mesmo para garantia das atividades da entidade não está vedada pela legislação de regência, peço vênia ao Sr. Relator para dele discordar e dar provimento ao Recurso Voluntário.

Essa linha de entendimento, diga-se, predomina na doutrina. Confira-se:

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

“Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção de seus objetivos institucionais”, (HUGO DE BRITO MACHADO. *Curso de Direito Tributário*: 13ª ed. Malheiros, 1998, p. 199).

"Havendo sobras financeiras, cabe ao bom administrador tomar todas as medidas necessárias para a sua multiplicação, empregando-as em aplicações financeiras ou investimentos correlatos até que se obtenham recursos suficientes para que possa progredir, ampliando-se suas instalações, sem os quais, defende-se, não haveria como formar as reservas capazes de manter o equilíbrio financeiro das entidades de educação, facilitando assim o pleno atingimento de seus fins". (ROQUE ANTONIO CARRAZZA. *Curso de Direito Constitucional Tributário*: 5ª ed. Malheiros, pág. 742-745)

Digna de nota também é o Parecer de Paulo de Barros Carvalho juntado às fls. 3.726/3.773, do qual reproduzo o seguinte trecho:

[...]

Não é demais sublinhar que não se pode confundir a noção de lucro com o simples aumento de patrimônio (superávit). Uma entidade tem finalidade de lucro quando suas ações visam ao enriquecimento dos sujeitos que as constituíram (seus sócios) ou de terceiros (e.g. seus empregados). Por outro lado, diz-se que inexistente intuito de lucro ali onde eventuais resultados positivos da atuação de uma instituição não sejam destinados a terceiros, mas sejam revertidos ao patrimônio dessa pessoa para que ela siga exercendo sua atividade fim ou até mesmo possa expandi-la, conforme suas próprias finalidades institucionais.

O traço divisor, portanto, reside no propósito de, através da exploração de uma atividade econômica, aumentar o patrimônio de terceiros.

Vê-se, então, que mesmo entidades sem fins lucrativos podem – aliás, devem – desempenhar atividades econômicas, tendo resultados positivos para que assim assegurem seu sustento, a continuidade de suas ações e, se bem sucedidas, e até mesmo sua aplicação.

Assim também vem se manifestando o Poder Judiciário em diversas ocasiões, como acentua essa feliz passagem do Min. Sepúlveda Pertence:

[...] a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois **sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros.**

Nesses termos, cuida-se precisamente do requisito erigido pelo art. 14, I, do CTN. Em outras palavras: **não é considerado intuito de lucro o aumento de patrimônio**

próprio da entidade, justamente porque se deve presumir que ele será vertido para o atingimento das finalidades essenciais da instituição, não sendo destinado a terceiros (i.e. seus sócios, administradores, instituidores, empregados etc.).

Nesse particular, é ainda mais esclarecedor o seguinte excerto do voto da Min. Rosa Weber, relatora do RE nº 611.510:

... o autor faria jus à imunidade, haja vista que, de acordo com a remansosa jurisprudência desta Corte, **a exigência de vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços com as "finalidades essenciais" da entidade imune não se confunde com afetação direta e exclusiva a tais finalidades.**

A vinculação é presumida, pois as entidades arroladas no art. 150, VI, "c", da CF estão impedidas de distribuir qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, sob pena de suspensão ou cancelamento do direito à imunidade (art. 14, I e § 1º, do CTN).

[...]

Isso significa dizer que a aplicação do superávit no mercado financeiro por entidades educacionais sem fins lucrativos não é vedada pelo direito. Pelo contrário, trata-se de providência até desejável para que essas pessoas possam continuar suas atividades indefinidamente, sem precisar se socorrer a novos aportes do Estado ou de particulares.

A obtenção das receitas financeiras, então, pela FCC, não tem o condão de afastar a sua imunidade.

Também o fato das atividades de *aplicação de provas de concursos públicos, organização de processos seletivos, exames de certificações e de qualificações, provas e avaliações institucionais* - todas elas, conforme visto, inseridas juridicamente no contexto educacional -, resultarem em ingressos de recursos para a FCC não retira a sua condição de entidade educacional sem fins lucrativos e, portanto, imune.

Posto isso, e levando em conta que a acusação fiscal em nenhum momento apontou para eventual distribuição de recursos da FCC, nunca questionou a sua escrituração e muito menos reuniu evidências de que haveria aplicação de recursos fora do país, nenhum reparo cabe à decisão recorrida, que corretamente considerou indevida a aplicação dos efeitos da suspensão da imunidade tributária.

Dessa forma, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 9101-007.057 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 10830.727459/2018-72

Luis Henrique Marotti Toselli

DOCUMENTO VALIDADO