



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	12448.725678/2018-66
ACÓRDÃO	9101-007.571 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de maio de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	FUNDACAO CESGRANRIO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. ART. 150, VI, "C" DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ENTIDADE AVALIADORA DO ENSINO. AVALIAÇÃO COMO PARTE CONSTITUTIVA DO SISTEMA EDUCACIONAL.

A Constituição Federal distingue deliberadamente educação, conceito mais amplo tratado no art. 205, e ensino, dimensão específica disciplinada no art. 206, de modo que a imunidade não se restringe às entidades que ministram ensino formal em sala de aula. A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9.394, de 1996) confirma essa leitura ao definir a educação como abrangente de diversos processos formativos e ao atribuir expressamente à União, em seu art. 9º, incisos VI, VIII e IX, a responsabilidade por assegurar processos nacionais de avaliação do rendimento escolar e das instituições de educação superior. A avaliação sistêmica do ensino não é atividade externa ao sistema educacional: é parte constitutiva e obrigatória dele, concebida para orientar, medir e aprimorar a qualidade da educação, sendo instrumento indispensável ao cumprimento dos objetivos previstos no art. 214 da Constituição Federal.

Entidade privada sem fins lucrativos que exerce, por delegação do Estado, a responsabilidade técnica pela elaboração e aplicação do ENEM, do ENADE e do SAEB atua como extensão do Poder Público no cumprimento de missão que a própria Constituição e a legislação educacional impõem, preenchendo o conceito de instituição de educação para fins da imunidade tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Efigenio de Freitas Junior (substituto integral), Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em face do Acórdão nº 1401-007.320, de 19.11.2024, via do qual se decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para (i) afastar a suspensão da imunidade/isenção e o Ato Declaratório Executivo DRF/RJI nº 177, de 29/11/2018 e (ii) cancelar integralmente os lançamentos de IRPJ, CSLL e COFINS.

2.Conforme de depreende da Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade e de Isenção de fls. 2/55, do Parecer Conclusivo de fls. 587/594, do Despacho Decisório de fls. 595 e do Ato Declaratório Executivo DRF RJ I Nº 177/2018 de fls. 599, o litígio versa sobre a suspensão da imunidade tributária e da isenção de IRPJ, CSLL e COFINS da Recorrida, entidade privada sem fins lucrativos sediada no Rio de Janeiro, relativamente ao ano-calendário de 2015, a pretexto do descumprimento de requisitos essenciais previstos no art. 150, inciso VI, alínea "c" e §4º da Constituição Federal, bem como nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 12 da Lei nº 9.532, de1997. Os principais motivos para a desqualificação da entidade como imune/isenta foram:

- **Não aplicação integral de recursos nos objetivos sociais**: A fundação utilizou recursos para a aquisição de obras de arte e antiguidades (aproximadamente R\$ 287 mil em 2015) destinadas a um museu ainda

inexistente, o que foi considerado pela Receita Federal como aplicação alheia às finalidades essenciais de educação ou assistência social.

- **Desvio da natureza da atividade (abuso de forma)**: Constatou-se que 99,87% das receitas operacionais em 2015 advieram da prestação de serviços onerosos a terceiros (organização de concursos e vestibulares), atividade de natureza empresarial que gera concorrência desleal, enquanto apenas 0,13% da receita veio de cursos de mestrado.
- **Irregularidades na concessão de bolsas de estudo**: A entidade não comprovou critérios de carência para a distribuição de bolsas. A fiscalização identificou que muitos beneficiários eram funcionários ou dependentes com rendimentos elevados, descaracterizando o caráter assistencial e configurando mera liberalidade ou benefício salarial.
- **Falta de Certificado de Entidade Beneficente (CEBAS)**: A fundação não possui o CEBAS desde 2001 por não aplicar o percentual mínimo de 20% de sua receita bruta em gratuidades, o que impede seu reconhecimento como entidade de assistência social imune.

3. Como consequência direta da suspensão da imunidade e isenção, a Recorrida passou a ser tributada como as demais pessoas jurídicas de direito privado. De acordo com os Termos de Verificação Fiscal de fls. 1389/1411 e 1675/1694, isso resultou na lavratura de autos de infração para a constituição dos seguintes créditos tributários referentes ao exercício de 2015:

- **IRPJ e CSLL**: Apurados trimestralmente com base no Lucro Real. A fiscalização efetuou a glosa (rejeição) de diversas despesas consideradas não necessárias ou indedutíveis, incluindo os gastos com obras de arte, as bolsas de estudo sem comprovação de carência e doações diversas, totalizando mais de R\$ 6,4 milhões em despesas glosadas que foram adicionadas à base de cálculo dos tributos.
- **COFINS**: Pela perda da isenção sobre receitas não próprias, a entidade foi autuada sob o regime não cumulativo (alíquota de 7,6%) para as receitas de contratos e serviços, e sob o regime cumulativo para as receitas de educação (mestrado). A apuração considerou o faturamento mensal ajustado, permitindo apenas créditos limitados, como os relativos ao consumo de energia elétrica.

4. Apreciando as impugnações oportunamente apresentadas, a DRJ decidiu, por unanimidade de votos, (i) julgar improcedente a impugnação oferecida contra o Ato Declaratório Executivo DRF RJ I nº 177, de 2018, e (ii) manter em parte os lançamentos do IRPJ, da CSLL e da Cofins. Em síntese, o acolhimento parcial concentrou-se exclusivamente na revisão da base de cálculo dos tributos, não revertendo a suspensão da imunidade em si, nos seguintes aspectos:

- **Reconhecimento de "vendas canceladas" (glosas do INEP):** A DRJ acolheu o argumento de que o valor de R\$ 537.707,00, glosado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) no pagamento da Nota Fiscal nº 0283, não deveria ser tributado. A fiscalização havia rejeitado essa dedução por não ter ocorrido emissão de nota fiscal em duplicidade, mas a DRJ entendeu que, uma vez comprovado que o tomador do serviço rejeitou o valor, a contratada não auferiu essa receita, configurando "venda cancelada".
- **Redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL:** Em decorrência do reconhecimento da glosa acima, a DRJ determinou a exclusão do montante de R\$ 537.707,00 da receita bruta de vendas e serviços do 3º trimestre de 2015. Isso resultou em um lucro real menor e, conseqüentemente, na redução do IRPJ e da CSLL devidos para aquele período.
- **Ajuste reflexo na COFINS:** A decisão também estendeu os efeitos desse reconhecimento para a COFINS, reduzindo a receita tributável no mês correspondente ao ajuste (julho de 2015).

5. Ato contínuo, o sujeito passivo ofereceu o Recurso Voluntário de fls. 2414/2495, provido pelo colegiado *a quo* em aresto assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2015

IMUNIDADE/ ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. ATIVIDADE DE AVALIAÇÕES DO ENSINO. PARECER DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. NATUREZA DA FUNDAÇÃO, SUAS ATIVIDADES E FINALIDADES, E SEU ENQUADRAMENTO COMO INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. FUNDAÇÃO PRIVADA SEM FINS LUCRATIVOS COM OBJETIVOS INSTITUCIONAIS EDUCACIONAIS, CULTURAIS E ASSISTENCIAIS. A avaliação e a aferição dos resultados surtidos pelo ensino são parte do processo educacional e de ensino. Além disso, o próprio Ministério da Educação, que detém não só competência, como também expertise para reconhecer a natureza desse tipo de atividade, declarou e reconheceu essa Fundação como instituição de educação.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2015

LANÇAMENTO DECORRENTE. Aplica-se à tributação reflexa da CSLL, e Cofins idêntica solução dada ao lançamento principal, do IRPJ, em face da estreita relação da causa e efeito.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

6. Cientificada da decisão, a PGFN interpôs o Recurso Especial de fls. 2607/2624 em relação à matéria **“divergência quanto ao conceito de instituição de educação”** (paradigmas 1301-001.364 e 9202-011.196), tendo o apelo sido admitido *ex vi* do despacho de fls. 2628/2632, conforme denotam os seguintes excertos:

(...)

O objeto deste processo compreende ato de suspensão de imunidade e isenção tributária, e lançamento de ofício de IRPJ, CSLL e Cofins relativos ao ano-calendário de 2015.

No julgamento do Recurso Voluntário, o Colegiado recorrido inicialmente observou que o objeto estatutário da Contribuinte autuada (Fundação Cesgranrio) consiste em elaborar avaliações que mensuram o nível educacional dos alunos. Ao final, prevaleceu entendimento de que a referida Fundação enquadra-se no conceito de instituição de educação, razão pela qual encontra-se protegida sob o manto da norma imunizante referente a impostos, e das normas que concedem isenções relativamente às contribuições.

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial cuja admissibilidade ora se examina, no qual alega que o entendimento adotado pelo Colegiado recorrido diverge da interpretação da legislação tributária que prevaleceu em casos semelhantes, nos Acórdãos nº **1301-001.364** e nº **9202-011.196** — em que também figurava como sujeito passivo a Fundação Cesgranrio —, acerca do alcance da imunidade tributária prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, relativamente a instituições de educação.

Depois de reproduzir excertos da decisão recorrida e dos paradigmas, a Recorrente assim sintetizou a divergência jurisprudencial ora suscitada:

14. Como se pode observar do confronto entre acórdão recorrido e acórdãos paradigmas, a questão em discussão é basicamente a mesma, qual seja, saber se é possível enquadrar as atividades exercidas pela Fundação Cesgranrio como atividades de uma instituição de educação, apta a fazer a jus à imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, “c”, da CF/88. Contudo, ao passo em que o acórdão recorrido parte de uma concepção amplíssima do que configura uma instituição educação, o que, na sua óptica, englobaria a execução das atividades de aplicação de exames de avaliação realizadas pela Fundação Cesgranrio, os acórdãos paradigmas, analisando a mesma gama de atividades, concluiu pela impossibilidade de seu enquadramento como atividades de ensino e afastou a pretensão à imunidade constitucional.

15. Nesse contexto, devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial nº que toca à interpretação do art. 150, VI, “c” da CF; art. 14, II do CTN; Lei nº 9.394/96; art. 205 da CF; art. 111 do CTN; art. 14, X c/c art. 13, HI da MP nº 2158-35/2001 e arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532/97; merece ser conhecido o presente recurso especial.

16. Registre-se, por fim, que o acórdão recorrido expressamente aduziu que “aplica-se à tributação reflexa da CSLL, e Cofins idêntica solução dada ao lançamento principal, do IRPJ, em face da estreita relação da causa e efeito”. Logo, tem-se que as considerações expostas em relação ao IRPJ têm reflexos nos lançamentos de CSLL e de COFINS.

(destaques do original)

Em análise ao inteiro teor das decisões comparadas, constata-se a similitude fática entre elas, haja vista que nos três casos tratava-se da análise do enquadramento da mesma instituição no conceito adotado pelo constituinte de 1988 para conferir imunidade tributária quanto a impostos, e pelo legislador infraconstitucional para o gozo de isenções referentes a contribuições.

Mas a despeito da similitude fática verificada entre a decisão recorrida e os paradigmas, a conclusão alcançada pelos Colegiados que proferiram os paradigmas diverge do fundamento adotado pelo Colegiado recorrido.

Sobre a matéria que se encontra no cerne da divergência jurisprudencial ora suscitada, prevaleceu na **decisão recorrida** o entendimento de que, “ainda que não se trate de uma instituição que transmita conhecimento, como as instituições de ensino, vejo

pertinência em enquadrar a Recorrente como uma entidade educacional, tendo em vista que seu trabalho também está relacionado aos objetivos do sistema educacional brasileiro”. Nesse sentido, acrescentou-se que “entidade especializada em avaliações do ensino e de desempenho escolar, por sua vez, também deve ser considerada uma entidade educacional por desempenhar um papel determinante no ensino e na educação”. Além disso, destacou-se que “o próprio Ministério da Educação, que detém não só competência, como também expertise para reconhecer a natureza desse tipo de atividade, declarou e reconheceu a Fundação Cesgranrio como instituição de educação”.

Por outro lado, diante de cenário fático análogo, prevaleceu em **ambos os paradigmas** entendimento diametralmente oposto. Naquelas decisões, restou assentado que a atividade de avaliação em processos seletivos não se confunde com ensino, de modo que a entidade que tem por objeto a sua exploração não pode buscar abrigo nas disposições da alínea “c”, do inciso VI, do art. 150, da Carta Constitucional, para impedir a incidência tributária.

Dessa forma, em se tratando de cenários fáticos análogos, e tendo as decisões recorrida e paradigmas chegado a conclusões diametralmente opostas, entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente, razão pela qual proponho que seja dado seguimento ao Recurso Especial fazendário.

7.A Recorrida ofereceu contrarrazões às fls. 2642/2681, combatendo o conhecimento e o mérito recursal.

8.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

9.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade de fls. 2628/2632, tendo sido admitido em relação à matéria **“divergência quanto ao conceito de instituição de educação”**, em face dos paradigmas nºs 1301-001.364 e 9202-011.196.

10.Em síntese, a Recorrida defende a inadmissibilidade do apelo em dois blocos distintos: um relativo à CSLL e à COFINS, e outro relativo ao IRPJ.

11.Quanto à CSLL e à COFINS, sustenta que o Recurso Especial não pode ser conhecido por uma série de vícios formais cumulativos. **Primeiro**, entende que o único dissenso jurisprudencial efetivamente suscitado no recurso diz respeito ao "conceito de educação", matéria que não guarda relação lógica com os lançamentos de CSLL e COFINS. **Segundo**, a Fazenda Nacional teria deixado de indicar quais normas da legislação tributária pertinentes a essas exações teriam sido interpretadas de modo divergente pelo Acórdão recorrido e pelos paradigmas colacionados. **Terceiro**, os próprios acórdãos apontados como paradigmas restringiram-se ao IRPJ, sem decidir qualquer questão relativa à CSLL ou à COFINS, de modo que sequer há paradigma divergente para essas matérias. **Quarto**, em decorrência do ponto anterior, a divergência não foi

demonstrada analiticamente, com a indicação dos trechos confrontados, conforme exige o art. 118, § 8º do RICARF. **Quinto**, especificamente quanto à COFINS, o Acórdão recorrido adotou o entendimento da Súmula 107 do CARF, hipótese que, por força do art. 118, § 3º, do RICARF, torna incabível o recurso especial.

12. Já em relação ao IRPJ, a Recorrida apresenta dois argumentos autônomos para o não conhecimento. O **primeiro**, e mais relevante, é de ordem material: a divergência suscitada pela Fazenda Nacional, denominada "divergência quanto ao conceito de educação", remete à interpretação do art. 205 da Constituição Federal e do art. 1º da Lei nº 9.394, de 1996, normas pertencentes à legislação educacional, e não à legislação tributária. Aponta que o art. 37, § 2º do Decreto nº 70.235, de 1972, e o art. 118, caput e § 1º do RICARF, restringem o cabimento do recurso especial a decisões que confirmam à legislação tributária interpretação divergente. A conclusão da Recorrida é, portanto, de que a divergência apontada é estruturalmente incompatível com o pressuposto de cabimento do recurso especial perante a CSRF. O **segundo** argumento é de ordem formal: a Fazenda Nacional teria se limitado a reproduzir os acórdãos recorrido e paradigmas sem destacar os pontos específicos de cada decisão nos quais estaria caracterizado o dissenso interpretativo, descumprindo a exigência de demonstração analítica da divergência prevista no art. 118, § 8º do RICARF.

13. Pois bem, no caso *sub examine*, a similitude fática é manifesta: os três processos, o recorrido e os dois que geraram os acórdãos paradigmas, envolvem exatamente a mesma contribuinte (Fundação Cesgranrio), o mesmo conjunto de atividades (elaboração, operacionalização e aplicação de exames avaliativos, como ENEM, ENADE, SAEB e vestibulares), e a mesma questão jurídica (se tais atividades enquadram a Recorrida no conceito de instituição de educação para fins de imunidade ou isenção tributária).

14. A legislação tributária interpretada divergentemente está igualmente identificada com precisão: o art. 150, VI, "c", da Constituição Federal; o art. 9º, IV, "c", e o art. 14, II, do CTN; e os arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, todos pertinentes à definição dos requisitos para fruição da imunidade e da isenção em favor de instituições de educação sem fins lucrativos.

15. A Recorrida sustenta, como argumento central contra o conhecimento do recurso quanto ao IRPJ, que a divergência suscitada pela Fazenda Nacional versaria sobre a interpretação do art. 205 da Constituição Federal e do art. 1º da Lei nº 9.394, de 1996, normas de legislação educacional, e não de legislação tributária, o que tornaria o recurso estruturalmente incompatível com o pressuposto de cabimento previsto no art. 118 do RICARF.

16. O argumento não procede. A identificação da legislação efetivamente interpretada de forma divergente não deve ser feita a partir da denominação atribuída pelo recorrente à matéria, mas sim a partir do conteúdo das decisões confrontadas. Tanto o Acórdão recorrido quanto os paradigmas tinham por objeto principal a delimitação do conceito de "instituição de educação" para fins de aplicação do art. 150, VI, "c", da CF, do art. 14 do CTN e dos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997. As referências ao art. 205 da CF e à Lei nº 9.394, de 1996,

aparecem em ambos como elementos auxiliares de interpretação sistemática da norma imunizante, e não como objeto autônomo de apreciação. Não há, portanto, divergência sobre legislação educacional, mas sim divergência sobre legislação tributária, cujo conteúdo normativo remete, por necessidade interpretativa, a conceitos de direito educacional. Isso constitui técnica hermenêutica usual e não desloca o objeto do Recurso Especial para além do campo tributário.

17.O § 8º do art. 118 do RICARF exige que a divergência seja demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. A Fazenda Nacional cumpriu esse requisito. O Recurso Especial transcreveu os trechos relevantes do voto condutor do Acórdão recorrido, reproduziu as ementas e excertos dos votos condutores dos paradigmas, e sintetizou expressamente o ponto de divergência: a decisão *a quo* adotou “concepção amplíssima” de instituição de educação, abrangendo entidade que, reconhecidamente, não transmite conhecimento, ao passo que os paradigmas, diante do mesmo conjunto de fatos e da mesma contribuinte, concluíram pela impossibilidade de enquadramento das atividades de avaliação como atividades de ensino, negando a imunidade. A demonstração analítica, portanto, está presente, ainda que sem cotejo parágrafo a parágrafo, forma que o RICARF não exige.

18.Registre-se que o Acórdão recorrido resolveu os lançamentos de CSLL e COFINS exclusivamente por decorrência da solução dada ao IRPJ, consignando na ementa que "Aplica-se à tributação reflexa da CSLL, e Cofins idêntica solução dada ao lançamento principal, do IRPJ, em face da estreita relação da causa e efeito". Quando o próprio órgão julgador unifica o fundamento decisório e subordina os lançamentos reflexos ao principal, é tecnicamente correto que o recurso especial, ao impugnar esse fundamento comum, abranja todos os lançamentos a ele vinculados. Exigir demonstração autônoma de divergência paradigmática para cada exação, quando o Acórdão recorrido não as tratou autonomamente, seria impor formalismo incompatível com a estrutura decisória adotada pelo colegiado recorrido.

19.Ademais, o Manual de Admissibilidade, ao tratar de paradigmas relativos a tributos diferentes, ressalva expressamente a hipótese em que a divergência recai sobre normas gerais, como as do CTN¹. No presente caso, o art. 14 do CTN, que disciplina os requisitos gerais para fruição da imunidade independentemente da espécie tributária, compõe o fundamento tanto do Acórdão recorrido quanto dos paradigmas, o que autoriza o aproveitamento desses precedentes para além do IRPJ.

20.No que concerne à invocação da Súmula nº 107, o argumento não pode ser acolhido, visto que a sua aplicação pressupõe, logicamente, que a entidade seja reconhecida como instituição de educação, e é precisamente essa qualificação prévia que constitui o objeto do

¹ Manual de admissibilidade de recurso especial, Versão 3.1 Dez. 2018 (observância obrigatória conforme Portaria CARF nº 56/2016): “2.4.1.1 Paradigma que trata de incidência tributária diversa da que orientou o recorrido. É possível a demonstração de divergência jurisprudencial mediante o cotejo de acórdãos que, embora tratem de espécies de incidências diversas (ex.: o recorrido trata de IRPJ e o paradigma de ITR), a matéria suscitada diga respeito a normas gerais (ex.: necessidade de pagamento antecipado, para aplicação da decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN).”

presente recurso. Não é possível afirmar que o Acórdão recorrido adotou entendimento sumulado em sentido estrito quando o ponto controvertido é justamente o pressuposto de aplicação da própria súmula. Admitir esse raciocínio implicaria tornar imune de recurso especial qualquer decisão que, a pretexto de aplicar a Súmula 107, resolvesse de modo divergente a questão anterior de qualificação da entidade, o que contraria a finalidade uniformizadora da CSRF.

21.Tendo isso em vista e por concordar com o juízo prévio de admissibilidade, o recurso demanda conhecimento.

CONCLUSÃO

22.Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial.

MÉRITO

23.Segundo a Recorrente, a fiscalização constatou que, no ano-calendário de 2015, 99,87% da receita operacional da Recorrida foi proveniente de atividades de preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar, como ENEM, ENADE e Prova Brasil. Sustenta que essas atividades não se confundem com ensino, pois a Recorrida não educa, não ensina e não forma, limitando-se a aferir o conteúdo ensinado por outrem, de modo a hierarquizar os avaliados por nível de acerto. Entende que parte relevante dessas atividades, ademais, guarda relação com concursos para preenchimento de vagas de trabalho em entidades como Petrobrás e Banco do Brasil, sem qualquer vínculo com o processo formativo do cidadão.

24.Argumenta que, mesmo nos casos em que a Recorrida opera exames de avaliação educacional encomendados pelo INEP, ela atua como simples executora, cabendo aos contratantes estabelecer as diretrizes e supervisionar os trabalhos. Aduz que a Recorrida não participa de qualquer procedimento de melhoria da qualidade do ensino, o que afastaria o caráter complementar às atividades do Estado exigido pelo art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

25.Invoca o art. 205 da Constituição Federal para delimitar o conceito de educação relevante para fins tributários, que seria aquele voltado ao pleno desenvolvimento da pessoa, ao preparo para o exercício da cidadania e à qualificação para o trabalho. As atividades preponderantes da Recorrida não se enquadram nessa finalidade, pois não promovem o desenvolvimento intelectual, físico ou cultural do cidadão, mas apenas mensuram, de forma pontual e onerosa, o conteúdo aprendido por terceiros.

26.Com apoio no art. 111, II do CTN e na doutrina de Aliomar Baleeiro, a PGFN defende que as normas que estabelecem imunidade e isenção são de natureza excepcional e não comportam interpretação extensiva. Quando o art. 9º do CTN e os arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, referem-se a "instituições de educação", não há margem para ampliar esse conceito de modo a abranger entidades cuja atividade preponderante é a prestação onerosa de serviços avaliativos.

27.A PGFN rebate o argumento, acolhido pelo Acórdão recorrido, de que o parecer do MEC reconhecendo a Recorrida como instituição de educação seria suficiente para garantir a imunidade. Apoiar-se no próprio Parecer nº 903/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU, que expressamente ressaltou que o reconhecimento produz efeitos apenas no âmbito do direito educacional, não repercutindo automaticamente em outras searas jurídicas, inclusive a tributária. Acrescenta que o parecer foi emitido sem base normativa específica e que o Ministério da Educação não possui atribuição regimental para declarar uma instituição como voltada para a educação com efeitos tributários.

28.A controvérsia posta em exame cinge-se à questão de saber se a Recorrida, entidade privada sem fins lucrativos dedicada preponderantemente à elaboração, aplicação e correção de avaliações educacionais em larga escala, preenche o conceito de "instituição de educação" para os fins da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, regulamentada pelos arts. 9º e 14 do Código Tributário Nacional e pelos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

29.A PGFN invoca o art. 111, II do CTN para sustentar que normas de imunidade e isenção não comportam interpretação extensiva. Esse argumento, porém, parte de premissa equivocada quanto ao que representa a "interpretação extensiva" vedada pelo dispositivo. A interpretação literal ou restritiva que a Fazenda propugna confunde dois planos distintos: o da determinação do conteúdo semântico de uma norma constitucional, que é tarefa hermenêutica ordinária e necessária, e o da extensão analógica de benefícios fiscais a situações não contempladas pelo texto normativo, que é o que efetivamente o art. 111 do CTN proíbe.

30.Ao buscar o real significado de "instituição de educação" nos termos da Constituição Federal, o intérprete não pratica analogia nem extensão indevida: prática hermenêutica constitucional sistemática, que é não apenas permitida, como obrigatória. O Supremo Tribunal Federal há muito assentou que as normas constitucionais que deferem imunidades tributárias devem ser interpretadas segundo a sua teleologia, isto é, segundo os fins que perseguem, sob pena de tornar o benefício letra morta ou de restringi-lo a um grau de abstração que o texto constitucional nunca pretendeu. Como exemplo, tome-se o RE 237.718/SP², relatado pelo Min. Sepúlveda Pertence, que adotou interpretação teleológica da norma imunitária, apoiada em três eixos argumentativos que se articulam com coerência:

- a) O critério constitucional é o da destinação da renda, não o da afetação direta do bem. Amparado na doutrina de Luciano Amaro, o Relator afirmou que o § 4º do art. 150 atém-se à destinação das rendas da entidade, e não à natureza ou à origem destas. Sendo a renda destinada ao atendimento das finalidades essenciais da entidade, a imunidade deve ser reconhecida independentemente de o imóvel estar fisicamente afeto ao uso institucional direto.

² STF, Sessão Plenária, j. 29.03.2021.

- b) A interpretação restritiva tornaria o preceito imunitário vazio e inaplicável. O Relator invocou Aires Bernadino para apontar a incoerência de uma exegese que exigisse, para reconhecimento da imunidade patrimonial, que o bem gerasse renda exclusivamente da prestação dos serviços institucionais. Na prática, as atividades fins das entidades filantrópicas são fontes de despesa, não de receita, de modo que a interpretação literal do § 4º inviabilizaria o custeio dessas entidades e esvaziaria a garantia constitucional.
- c) A imunidade do patrimônio gerador da renda é consequência lógica e necessária da imunidade sobre a própria renda. Sendo incontroverso que a renda de aluguéis, destinada às finalidades institucionais, estaria protegida da incidência do IR, seria um contrassenso jurídico afastar a imunidade do IPTU sobre o imóvel que produz exatamente essa renda. O bem imóvel locado e o produto locatício são faces da mesma equação econômica.

31. Feita essa ressalva metodológica, é preciso verificar o que a Constituição Federal entende por educação. O art. 205, que a própria PGFN invoca em seu favor, define a educação como “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”. Já o art. 206 cuida especificamente do ensino, elencando os princípios que o regem, entre os quais se encontra, expressamente, a garantia de padrão de qualidade (inciso VII).

32. A distinção entre os dois dispositivos não é acidental: a Carta Magna deliberadamente reservou o art. 205 para o conceito mais amplo de educação, enquanto o art. 206 trata do ensino como uma de suas dimensões. A educação, portanto, é o gênero; o ensino é apenas uma das espécies. Essa distinção conceitual, inscrita no próprio texto constitucional, afasta de plano o argumento fazendário de que somente as entidades que ministram ensino em salas de aula fariam jus à imunidade.

33. A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, Lei nº 9.394, de 1996, confirma essa leitura. Seu art. 1º dispõe que “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”, sendo a educação escolar apenas uma de suas modalidades. O mesmo diploma legal incumbe expressamente à União, em seu art. 9º, incisos VI, VIII e IX, de assegurar processo nacional de avaliação do rendimento escolar no ensino fundamental, médio e superior, de assegurar processo nacional de avaliação das instituições de educação superior e de autorizar, reconhecer, credenciar, supervisionar e avaliar os cursos das instituições de educação superior. **A avaliação, portanto, não é externa ao sistema educacional: é parte constitutiva e obrigatória dele, expressamente prevista na legislação que organiza a educação nacional.**

34.A PGFN sustenta que a educação, para fins tributários, seria apenas aquela voltada ao pleno desenvolvimento da pessoa, ao preparo para a cidadania e à qualificação para o trabalho, e que as atividades da Recorrida não promoveriam o desenvolvimento intelectual, físico ou cultural do cidadão, mas apenas mensurariam pontualmente o conteúdo aprendido. Esse raciocínio, contudo, ignora que a mensuração sistemática dos resultados do ensino é condição *sine qua non* para que o próprio processo educativo se aperfeiçoe e cumpra seus objetivos constitucionais. Um sistema educacional que não se avalia é um sistema sem capacidade de se corrigir, de estabelecer prioridades, de melhorar sua qualidade. A avaliação não é o oposto da educação: é o instrumento pelo qual a educação se orienta, se mede e se aprimora. Negar essa característica é tornar ininteligível o próprio art. 214 da Constituição Federal, que ao tratar do plano nacional de educação elenca expressamente, entre seus objetivos, a melhoria da qualidade do ensino.

35.É preciso, porém, delimitar com precisão o alcance da interpretação teleológica aqui empregada. A teleologia, no caso aqui tratado, opera exclusivamente no plano da delimitação do âmbito subjetivo da imunidade, vale dizer, destina-se a determinar quais entidades estão abrangidas pela locução "instituições de educação" contida no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal. Trata-se de tarefa hermenêutica que antecede a verificação dos requisitos legais: antes de examinar se uma entidade cumpre as condições do art. 14 do CTN, é necessário definir se ela sequer integra o universo de pessoas que podem, em tese, pretender o benefício. Diversa é a situação quando a interpretação teleológica é invocada para relativizar os requisitos materiais que a legislação complementar estabelece como condição de fruição da imunidade: nesse plano, o art. 111, II do CTN impõe regime hermenêutico específico, e a finalidade da norma imunizante não pode ser utilizada para afastar exigências fixadas de forma objetiva pelo legislador complementar. A Constituição Federal, ao condicionar expressamente a imunidade das instituições de educação ao atendimento dos requisitos da lei, reservou à legislação complementar a definição das condições materiais do benefício. O presente recurso não impugna especificamente o fundamento relativo ao cumprimento dos requisitos materiais do art. 14 do CTN adotado pelo Acórdão recorrido, razão pela qual essa questão não integra o objeto do julgamento.

36.A PGFN caracteriza as atividades da Recorrida como simples aferição do conteúdo ensinado por outrem, de modo a hierarquizar os avaliados por nível de acerto, sem qualquer vínculo com o processo formativo do cidadão. Essa caracterização é, com a devida vênia, redutora e tecnicamente imprecisa.

37.A Recorrida não realiza exames isolados para fins de curiosidade estatística. Ela é responsável técnica pela elaboração e aplicação de instrumentos de avaliação sistêmica do ensino brasileiro em larga escala, incluindo o ENEM, o ENADE e o SAEB, todos instrumentos de política pública educacional estruturados pela União para medir, monitorar e aprimorar a qualidade do ensino no País. O ENEM, em especial, não é apenas um exame de seleção: é o principal mecanismo de acesso ao ensino superior público no Brasil, com capacidade de influenciar currículos, orientar pedagogias e sinalizar para as instituições de ensino o que se espera de seus

egressos. O ENADE, por sua vez, é instrumento obrigatório de avaliação da qualidade dos cursos de graduação, previsto na Lei nº 10.861, de 2004, e integra o sistema nacional de avaliação da educação superior. O SAEB cumpre a função constitucional prevista no art. 9º, VI, da LDB, de assegurar processo nacional de avaliação do rendimento escolar no ensino fundamental e médio.

38.A Recorrida não é, portanto, uma entidade que simplesmente "contratou" para aplicar provas. É uma das organizações especializadas a quem o Estado delegou o cumprimento de obrigações que a própria Constituição e a legislação educacional lhe impõem. Quando o Estado transfere a uma entidade privada, sem fins lucrativos, a realização periódica dos processos avaliativos previstos na Constituição e na LDB, esse agente privado passa a exercer, em nome do Estado e em complementação às suas atividades, uma atribuição relevante do sistema de educação nacional. Essa é precisamente a função de "*longa manus*" que o Acórdão recorrido identificou com acerto: a Recorrida age como extensão do Estado no cumprimento de uma missão que é, em última análise, do próprio Poder Público.

39.Dizer que a Recorrida não participa de qualquer procedimento de melhoria da qualidade do ensino equivale a dizer que as avaliações do SAEB, do ENEM e do ENADE não contribuem para a melhoria da qualidade do ensino no Brasil, o que contraria não apenas a evidência empírica, mas o próprio desenho normativo desses instrumentos, concebidos precisamente para orientar políticas públicas de melhoria do ensino. Os resultados dessas avaliações destinam-se, por expressa determinação legal, à definição de prioridades e à melhoria da qualidade do ensino, conforme estabelece o art. 9º, inciso VI, da Lei nº 9.394, de 1996, o que demonstra sua integração orgânica ao sistema educacional nacional.

40.O objeto estatutário da Recorrida prevê expressamente a realização de pesquisas no campo das ciências do comportamento, com especial ênfase às de interesse educacional, cultural e de saúde, bem como a formação, especialização e aperfeiçoamento de pessoal para o trabalho de seleção de recursos humanos nessas áreas. A elaboração e a aplicação de instrumentos de avaliação educacional em larga escala pressupõem, portanto, conhecimento técnico-científico especializado que vai muito além da simples operacionalização logística de exames. Não se trata de mera prestação de serviços instrumentais: trata-se de atividade que se confunde com a própria missão institucional da Recorrida e que está intrinsecamente vinculada ao processo educativo nacional.

41.A PGFN argumenta que parte relevante das atividades da Recorrida guarda relação com concursos para preenchimento de vagas de trabalho em entidades como Petrobras e Banco do Brasil, sem qualquer vínculo com o processo formativo do cidadão. Esse argumento também não prospera, por duas razões convergentes.

42.A primeira é fática e quantitativa. Conforme bem anotado no voto condutor do Acórdão recorrido, de lavra da Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, os dados do ano-calendário de 2015 demonstram que as receitas provenientes de concursos para habilitação de pessoal a cargos e empregos públicos e privados representaram aproximadamente 12% da receita

operacional total da Recorrida, enquanto as atividades diretamente classificadas como educacionais, incluindo vestibulares, avaliações educacionais e mestrado, responderam por aproximadamente 86% das receitas. A atividade preponderante da Recorrida é, portanto, inegavelmente educacional, e a existência de atividades acessórias de natureza diversa não tem o condão de desnaturar o caráter da entidade, desde que os resultados obtidos sejam integralmente destinados às finalidades institucionais, o que não foi objeto de contestação nos presentes autos.

43.A segunda razão é jurídica e conceitual. A organização de concursos públicos e processos seletivos para ingresso em cargos e empregos, mesmo os de natureza não estritamente acadêmica, integra o sistema de qualificação para o trabalho que o art. 205 da Constituição Federal expressamente inclui entre os objetivos da educação. A habilitação técnica de pessoal para postos de trabalho complexos, avaliada por meio de certames que exigem domínio de conhecimentos específicos e de diretrizes curriculares, não é atividade alheia ao processo educativo: é uma de suas dimensões concretas, especialmente considerada a exigência constitucional de que a educação vise à qualificação para o trabalho. A Administração Pública poderia realizar esses certames diretamente; ao não o fazer, faculta a uma entidade educacional especializada assumir a responsabilidade técnica por essa demanda de qualificação, que permanece inserida no contexto educacional previsto no texto constitucional.

44.Ponto de especial relevo, que deve ser expressamente enfrentado, é o da relação entre a natureza das receitas auferidas pela Recorrida e o direito à imunidade tributária. A argumentação fazendária, ao insistir na composição da receita operacional da Recorrida e na natureza das atividades geradoras de caixa, revela uma confusão entre dois planos que a legislação tributária mantém rigorosamente separados: o da obtenção dos recursos e o da sua destinação. A imunidade não é atributo da atividade que gera a receita, mas da entidade que a auferi e da destinação que ela dá aos seus resultados.

45.O art. 171 do RIR/99 é categórico ao dispor que a imunidade é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas, nos termos do art. 150, § 4º, da Constituição Federal. A restrição legal diz respeito, portanto, à destinação dos resultados, e não à natureza das atividades que os geraram. O art. 14 do CTN, por sua vez, veda a distribuição de renda ou patrimônio a terceiros, a aplicação de recursos fora do País e a falta de escrituração adequada, sem qualquer restrição à natureza das atividades geradoras de receita. Uma entidade educacional sem fins lucrativos pode e deve obter recursos por meio das mais variadas atividades, inclusive remuneradas, desde que os resultados obtidos sejam integralmente revertidos às suas finalidades essenciais.

46.Essa conclusão tem consequência direta para o caso concreto. O autofinanciamento das instituições de educação mediante a prestação de serviços remunerados é procedimento não apenas compatível com a Constituição Federal, como efetivamente benéfico ao incremento da educação, na medida em que reduz a dependência de fontes externas e fortalece a capacidade institucional da entidade. A circunstância de a Recorrida obter recursos com a execução de certames encomendados por entidades públicas e privadas não constitui,

isoladamente considerada, desvio de finalidade capaz de afastar a imunidade. O que importa, para fins tributários, é que esses recursos sejam integralmente destinados às finalidades essenciais da instituição, o que, conforme consignado no Acórdão recorrido, não foi objeto de contestação nos presentes autos. A imunidade alcança o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade, nos termos do § 4º do art. 150 da Constituição Federal, e não apenas as receitas oriundas de atividades que sejam, elas próprias, serviços de ensino formal.

47. Nesse sentido:

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 nº 9101-007.057)

48.A PGFN argumenta que o parecer do Ministério da Educação reconhecendo a Recorrida como instituição de educação não produziria efeitos tributários, apoiando-se na própria ressalva contida no Parecer nº 903/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU, segundo a qual o reconhecimento operaria apenas no âmbito do direito educacional. Esse argumento, embora formalmente correto, não alcança o ponto para o qual o Acórdão recorrido efetivamente o invocou. Não se sustentou que o parecer do MEC seria, por si só, vinculante para a autoridade tributária ou judicante quanto ao enquadramento da entidade para fins fiscais. O que o Acórdão recorrido corretamente observou é que o MEC é o órgão que detém, por atribuição constitucional e legal, a competência e a expertise para reconhecer a natureza das atividades educacionais, e que seu pronunciamento favorável à Recorrida constitui elemento probatório qualificado, que não pode ser simplesmente descartado.

CONCLUSÃO

49. Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 9101-007.571 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 12448.725678/2018-66

Jandir José Dalle Lucca

DOCUMENTO VALIDADO