



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 12448.725726/2016-54
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.421 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2019
Matéria IMUNIDADE. SUSPENSÃO. EXIGÊNCIAS LEGAIS NÃO ATENDIDAS
Recorrente FUNDAÇÃO CESGRANRIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

Ementa:

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 considerado de forma ampla, abrangendo, inclusive, toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como preconiza o artigo 23, V do Texto Constitucional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência de IRPJ por reconhecimento do direito à imunidade constitucional como entidade de educação; e em relação à CSLL em face de não estar sujeito a sua incidência, vencidos os conselheiros Rogério Aparecido Gil (relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório e Maria Lúcia Miceli. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias. Solicitaram a apresentação de declaração de voto os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias- Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao acórdão nr. 06-59.344, de 12/06/2017 da 1a. Turma da DRJ Curitiba (DRJ/CTA) que, por unanimidade de votos, julgou improcedentes a manifestação de inconformidade apresentada contra o ADE RJ1 819/2016 e as impugnações apresentadas contra os autos de infração de IRPJ e CSLL, mantendo o crédito tributário exigido, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

IMUNIDADE. SUSPENSÃO.

Sujeitam-se à suspensão da imunidade tributária as entidades que não atenderem aos requisitos apostos no artigo 9º do Código Tributário Nacional, mais precisamente, por não se caracterizarem como entidades de educação que desempenha atividade direcionada a público determinado, a qual em nada guarda complementariedade com as atividades do Estado.

LUCRO REAL. AUTO DE INFRAÇÃO. APURAÇÃO TRIMESTRAL.

Não há na legislação do IRPJ nenhuma exceção que contemple o caso de apuração do imposto por meio de auto de infração. Por esse motivo, deve-se seguir a ordem estabelecida, qual seja, na falta da opção pela apuração anual, deve ser apurado o IRPJ trimestralmente.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE. LUCRO REAL.

É cabível a exigência do imposto de renda apurado de ofício sobre o lucro real, quando a instituição de educação que teve a imunidade suspensa mantém escrituração regular, permitindo a extração das informações para a composição da base de cálculo do imposto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

INTERPRETAÇÃO LITERAL.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de imunidade/isenção. Em caso de dúvida quanto ao preenchimento dos requisitos necessários ao gozo do benefício, essa se resolve consoante o disposto no inciso II do artigo 111 do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Adoto os seguintes trechos do acórdão recorrido, tendo em vista que descrevem de forma objetiva os fatos e fundamentos em questão:

Trata o presente processo de **suspensão de imunidade**, da qual resultou os autos de infração de IRPJ e CSLL, apurados pelo Lucro Real, nos quais se verificou o seguinte:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
Imposto	25.590.756,14
Juros de Mora	12.146.674,34
Multa Proporcional	19.193.067,08
Valor do Crédito Apurado	56.930.497,56
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	
Contribuição	9.223.472,20
Juros de Mora	4.378.115,49
Multa Proporcional	6.917.604,14
Valor do Crédito Apurado	20.519.191,83
Crédito tributário do processo em R\$	77.449.689,39

2. O Termo de Notificação Fiscal (fls. 002 a 028), o Parecer Conclusivo (fls. 2293 a 2297), o Despacho Decisório (fl. 2298), o Ato Declaratório Executivo DRF/RJ1 nº 819 (fls. 2300 a 2301) e o Termo de Verificação Fiscal (fls. 7282 a 7332) e os documentos constantes dos autos nos dão conta de que a pessoa jurídica teve sua imunidade suspensa e com isso foi efetuado o lançamento de tributos, apurados pelo Lucro Real, relativos aos anos- calendário de 2011 e 2012.

Do Procedimento Fiscal

3. A ação fiscal iniciou-se em 16/04/2014, conforme o termo de folhas 047 a 049, e verificou-se, inicialmente, a situação da imunidade da pessoa jurídica, a qual consta detalhadamente no Termo de Notificação Fiscal (fls. 002 a 028).

Do Termo de Notificação Fiscal

4. O Termo de Notificação Fiscal (fls. 002 a 028) relata todas as análises efetuadas pela Fiscalização que tiveram como escopo a descaracterização da imunidade alegada pela contribuinte.

5. Nesse sentido, de acordo com a Fiscalização, a interessada, "... é uma entidade de fins educacionais, assistenciais, culturais e de saúde, instituída pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Universidade Federal Fluminense, Universidade Católica de Petrópolis, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Universidade do Rio de Janeiro (antes, Federação das Escolas Federais Isoladas do Estado da Guanabara), Universidade Gama Filho, Fundação Educacional Dom André Arcoverde, Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suchow da Fonseca (antes, Escola Técnica Federal Celso Suchow da Fonseca), Universidade Santa Úrsula, Universidade do Estado do Rio de Janeiro (antes Universidade do Estado da Guanabara)".

6. Destacou a Autoridade Fiscal que entre as finalidades da Fundação Cesgranrio, conforme última alteração estatutária, estão as seguintes:

- "Avaliações que permitam retratar as tendências, formular objetivos, apontar acertos e fracassos, e identificar o que é relevante, prioritário e coerente com os objetivos a que visa";

- "Concessão ou complementação de bolsas de estudo ou de pesquisa, no País ou no exterior, para pessoas comprovadamente carentes, na área das ciências comportamentais e das ciências humanas em geral, das letras e das artes";
- "Atuar, através das atividades previstas nos incisos X, XE (sic) e XIII, como elemento propulsor da transição 'escola de primeiro e segundo graus - universidade', de modo a induzir o perfeito entrosamento do binômio 'humanismo-tecnologia'".

7. Com relação ao procedimento fiscal propriamente dito, ressaltou a Fiscalização "... que, através de consultas realizadas nos sistemas informatizados da RFB, foi verificado que a Fundação Cesgranrio apresentou as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), referente aos anos-calendário de **2011 e 2012**, na condição de 'Imune do IRPJ' e 'desobrigada da apuração da CSLL'".

8. Em sequência, como resposta ao Termo de Início de Fiscalização, no qual a Fiscalização requereu a apresentação de diversos documentos e esclarecimentos, em 06/05/2014, a interessada informou o seguinte:

- "quanto ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, a Fundação informou possuir o registro no CNAS deferido em 20/07/1999, não tendo sido renovado o seu Certificado. Entretanto, é uma instituição de Utilidade Pública Federal, conforme previsto no Decreto nº 91.526 de 12/08/1985, e a Certidão com validade até 30/09/2014; é uma instituição de Assistência Social inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do Rio de Janeiro - inscrição nº 08/008261/00, com Certidão de Regularidade válida até 30/04/2014, e é registrada no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente no Rio de Janeiro, a partir de 2705/2011 ";
- "que a Fundação vem atuando como uma Instituição de Educação dedicada ao campo da avaliação, desde a sua origem";
- "que desde de 2007, a Fundação possui autorização da CAPES, para o curso de Mestrado Profissional em Avaliação, segundo Portaria nº73 de 17/01/2007, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, páginas 22/26 ";

9. A instituição "... não apresentou a relação de pessoas que receberam serviços de forma gratuita. Nesta mesma data, o sujeito passivo apresentou os arquivos digitais da escrituração contábil devidamente validados pelo sistema SVA, balancetes mensais e demais documentos requeridos" .

10. A Fiscalização intimou, em 12/05/2016, a contribuinte a explicar, individualizando por contrato e empresa, a origem e a natureza dos recursos escriturados nas seguintes contas contábeis: (a) Conta contábil nº41110101 (taxa de inscrição vestibular); (b) Conta contábil nº41110102 (taxa de habilidade específica); (c) Conta contábil nº 41110103 (convênios e projetos); (d) Conta contábil nº41110104 (contratos e serviços); (e) Conta contábil nº41110201 (outras receitas); (f) Conta contábil nº 41110205 (ressarcimento de despesas) e (g) Conta contábil nº 41110302 (anuidade/mensalidade mestrado).

11. Após prorrogação de prazo, em resposta datada de 09 de junho de 2016, a interessada apresentou planilhas das diversas contas contábeis indicadas, de

onde foram extraídas as seguintes informações, relativamente aos anos calendário de 2011 e 2012:

Conta Contábil	Ano-calendário/Valor		Origem e/ou Natureza
	2011	2012	
41110101	R\$ 3.683.856,91	R\$ 3.128.217,20	referente a inscrições para realização de diversos concursos de vestibular
41110102	R\$ 55.780,00	R\$ 51.520,00	taxa de habilidade específica para o vestibular da PUC/RJ
41110103	R\$ 135.000,00	R\$ 45.000,00	prestação de serviços
41110104	R\$ 185.891.288,44	R\$ 212.938.348,23	prestação diversos contratos de prestação de serviços e arrecadação
41110201	R\$ 16.232,70	R\$ 708.563,56	"diversos"
41110205	R\$ 216.099,92	R\$ 1.129,77	ressarcimentos de passagens e reembolso com a publicação de edital (2011) e "acertos" (2012)
41110302	R\$ 457.261,22	R\$ 424.828,54	pagamento de matrículas e mensalidades por pessoas físicas e jurídicas, relativas ao mestrado (PPG em Avaliação)

12. Segundo a Autoridade Fiscal, o sujeito passivo "... economizou bastante nas explicações solicitadas, não esclarecendo, por exemplo, qual tipo de serviço prestado à Fundação Victor Civita (conta contábil nº 4.1.1.1.01.03) lhe rendeu o valor de R\$ 45.000,00 no ano de 2012, ou quais serviços foram prestados a diversas entidades e que lhe renderam R\$ 185.891.288,44 em 2011 e R\$ 212.938.348,23 em 2012".

13. Mesmo não tendo sido solicitado, a contribuinte apresentou diversos documentos e explicações sobre fatos relativos a períodos diversos aos dos analisados. De tais documentos destaca-se o contido no Parecer nº 903/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU:

Item 27: "Portanto, à luz dos elementos de prova constantes dos autos, este subscritor não vê óbices técnicos ao atendimento do pedido da Fundação CESGRANRIO, no sentido de ser reconhecida por ato formal do Ministério da Educação como instituição de educação, desde sua criação em 1973, posto que esta característica, data vênua, decorre automaticamente do seu registro constitutivo e da realização de suas atividades voltadas à educação." grifou-se

Item 28: "Tampouco vê óbices ao reconhecimento da Fundação CESGRANRIO como instituição de ensino, neste caso, limitando-se o período de reconhecimento à data de ingresso no sistema federal de ensino, como ofertante de mestrado profissional." grifou-se

14. Os referidos "... reconhecimentos, tanto como instituição de educação, como de ensino, se deram em razão de aspectos meramente formais, sem análises dos serviços efetivamente prestados".

15. No mesmo parecer, destaca-se o seguinte:

Item 5: "...supostamente desistindo do pedido de recadastramento como instituição sem finalidade lucrativa (fls. 01/30)." grifou-se

Item 26: "Observe-se que ser uma instituição de educação não implica em dizer que tem direito à imunidade prevista nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da Constituição da República ou que automaticamente tenha direito como organização social, ou tampouco tenha direito à certificação CEBAS. Ou seja, a conceituação de uma instituição de educação para o Direito Educacional não repercute incontinenti em

outras searas jurídicas, nas quais há outros critérios de qualificação para os efeitos jurídicos nelas previstos." grifou-se

Item 29: "Este pronunciamento, contudo, não é no sentido de que a Fundação CESGRANRIO é uma organização social ou que tem direito a recadastramento como instituição sem finalidade lucrativa, posto que para tanto se deve seguir o procedimento próprio." grifou-se

16. Continuando com as verificações, a Fiscalização intimou a contribuinte a justificar os critérios para a concessão de bolsas de estudo aos bolsistas indicados anteriormente.

17. Após várias prorrogações de prazo, a interessada respondeu que:

- "O critério de concessão das bolsas de estudo para empregados e seus dependentes é estar em curso o contrato de trabalho do empregado, não sendo concedido o benefício durante a vigência do contrato de experiência. Em face da limitação dos recursos, as bolsas são preferencialmente concedidas aos empregados mais carentes" .

- "Em relação aos bolsistas sem qualquer vínculo direto ou indireto com a Fundação Cesgranrio, o critério de concessão das bolsas de estudo é situação de carência do candidato à bolsa " .

- "São avaliadas as condições sociais e financeiras de cada candidato, em especial a falta de recursos para concluírem o curso do qual já estejam participando. São observadas as peculiaridades de cada candidato no momento em que pleiteia a bolsa. Feita a seleção preliminar, os resultados são submetidos à Presidência da Fundação Cesgranrio, que somente concede bolsas àqueles comprovadamente carentes, em observância às normas estatutárias " .

18. Ademais, juntou as relações de bolsistas, indicando os funcionários, seus dependentes e outros bolsistas. Dessa relação (262 bolsistas em 2011), 112 deles eram funcionários e/ou seus dependentes e em 2012 (278 bolsistas), sendo 110 funcionários e/ou seus dependentes. A pessoa jurídica "... justificou de forma genérica os critérios usados para a concessão das mesmas, não fugindo da obviedade da carência. Contudo, não atendendo ao que fora intimada, deixou de identificar as necessidades financeiras e sociais de cada bolsista, não justificando, dessa maneira, quais foram os critérios específicos utilizados para a concessão de cada uma das bolsas de estudo" .

19. A interessada foi novamente intimada, agora para apresentar os seguintes documentos e/ou esclarecimentos:

- Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social — CEBAS que abrangesse os anos de 2011 e 2012;

- Caso não possuísse o CEBAS para os anos de 2011 e 2012, justificar os motivos;

- Qual o percentual da receita bruta da Fundação Cesgranrio foi aplicado em gratuidades, bolsas de estudos, atividades de assistência social e quais são as contas contábeis onde estão registrados esses valores, referentes aos anos de 2011 e 2012;

- Todos os contratos mantidos com as empresas mencionadas no referido termo (em meio digital).

20. Entretanto, a contribuinte apresentou apenas "... parte dos contratos de 2011, solicitando prazo adicional para complementação da apresentação dos contratos de 2011 e todos os de 2012", ou seja, não apresentou o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS e nem justificou "quais motivos impediram que a Fundação o renovasse para os anos de 2011 e 2012. Tampouco informou qual o percentual da receita bruta da Fundação Cesgranrio foi aplicado em gratuidades, bolsas de estudos, atividades de assistência social e quais são as contas contábeis onde estão registrados esses valores, referentes aos anos de 2011 e 2012" .

21. Posteriormente, a contribuinte informou "... não possuir CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) para os anos de 2011 e 2012, e a não renovação do Certificado se deu, resumidamente, porque a Fundação não aplicava o percentual mínimo de 20% de sua receita bruta em atividades gratuitas. Alega que o CEBAS não é condição para usufruir da imunidade tributária como instituição de educação, de assistência social e cultural, não sendo requisito exigido pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional".

22. Outrossim, "... demonstrou, através de planilhas, que aplicou em gratuidades no ano de 2011 o valor de R\$ 4.051.661,05 e no ano de 2012 o valor de R\$5.000.037,48, valores correspondentes a 2,10% e 2,20% do total de sua receita brutas nos anos de 2011 e 2012, respectivamente " e apresentou os contratos faltantes, não incluídos na resposta anterior.

23. Analisando os documentos apresentados, a Fiscalização verificou que "...a Cesgranrio inicialmente afirma em seu Estatuto estar enquadrada como sendo uma entidade de fins educacionais e assistenciais. Consoante o disposto no artigo 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição Federal Brasileira, e legislação infraconstitucional, estaria sujeita à imunidade do IRPJ, haja vista ser uma instituição sem fins lucrativos de apoio à educação ".

Nesse ponto, a Autoridade Fiscal destaca os artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional e o artigo 12 da Lei nº 9.532/1997.

24. Ressalta a Fiscalização que a educação é, por força do art. 205 da Constituição da República, "... um dever do Estado, exigindo-se assim constantes promoção e incentivo, com a colaboração da própria sociedade, na busca do pleno desenvolvimento da pessoa, razão pela qual a iniciativa privada na condição de colaborador do Estado nessa missão, suplementando e complementando as deficiências do Setor Educacional, mereceu, do Estado constituinte, imunidade dos impostos sobre o seu patrimônio, renda ou serviços ".

25. Transcreve ainda os artigos 206 e 214 da Constituição da República e os artigos 1º e 9º da Lei nº 9.394/1996, da qual depreendeu-se "... que instituições de educação são aquelas dedicadas ao aprendizado, ao ensino e à pesquisa, tanto no ensino fundamental e médio, como no ensino superior e universitário, ministrado com base nos princípios estabelecidos no art. 206 da CF, atendidos pela iniciativa privada como condições básicas para o cumprimento das normas gerais da educação nacional, estabelecidas pela Lei de Diretrizes e Bases (Lei nº 9.394/96) e mediante autorização e avaliação de qualidade pelo poder público (art. 209, I e II, da CF). Mas, também, outras

formas que contribuam para a formação do indivíduo conforme preceitua o art. 205, da mesma Constituição Federal" .

26. Diante dos documentos apresentados a Autoridade Fiscal fez a "...verificação do cumprimento das condições e requisitos previstos nos arts. 9º e 14 do CTN (Código Tributário Nacional) e artigo 12 da Lei nº 9.532/97 para uma instituição de educação usufruir do benefício da imunidade de impostos" .

Não enquadramento como instituição de educação ou assistencial beneficente

27. Segundo a Fiscalização, a interessada "... executa, preponderantemente, atividades relacionadas à preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar, tais como: ENEM, ENADE, PROVA BRASIL e outros ". Examinando a escrituração contábil, verificou-se que nos anos-calendário de 2011 e 2012, 97,79% e 97,91%, respectivamente, da receita operacional auferida pela pessoa jurídica foram provenientes destas atividades.

28. Além disso, "... o sujeito passivo atuou na área de educação, tendo oferecido um curso de Mestrado em Avaliação. De acordo com os registros contábeis, a receita auferida com esta atividade representou 0,22% e 0,24% do total das receitas da Fundação nos anos de 2011 e 2012, respectivamente. Consta que, através da portaria 73, de 17/01/2007, o Ministro de Estado de Educação reconheceu o programa de Mestrado em Avaliação, da Fundação Cesgranrio, aprovado com conceito '3'. Aliás, o Estatuto da Fundação não prevê a criação de cursos de pós-graduação, consoante disposto no item XV do estatuto, que versa sobre fase pré-universitária, com a transição 'escola de primeiro e segundo graus para universidade" .

Os quadros abaixo demonstram a proporção das receitas:

Ano-calendário de 2011

Código das Contas	Nome da Conta	Tipo	Total de Créditos
41	Receitas Operacionais	S	190.455.569,19
411101	Receitas Operacionais	S	189.765.925,35
41110104	Contratos e Serviços	A	185.891.288,44
41110101	Taxa de Inscrição Vestibular	A	3.683.856,91
41110103	Convênio e Projetos	A	135.000,00
41110102	Taxa de Habilidade Específica	A	55.780,00
411102	Outras Receitas Operacionais	S	232.382,62
41110205	Ressarcimento de Despesas	A	216.099,92
41110201	Outras Receitas	A	16.232,70
41110203	Taxa de Expediente	A	50,00
41110204	Ressarcimento de Serviços	A	0,00
411103	Mestrado	S	457.261,22

Ano-calendário de 2012

Código das Contas	Nome da Conta	Tipo	Total de Créditos
41	Receitas Operacionais	S	214.491.917,61
411101	Receitas Operacionais	S	213.290.392,09
41110104	Contratos e Serviços	A	210.065.654,89
41110101	Taxa de Inscrição Vestibular	A	3.128.217,20
41110103	Convênio e Projetos	A	45.000,00
41110102	Taxa de Habilidade Específica	A	51.520,00
411102	Outras Receitas Operacionais	S	775.058,85
41110205	Ressarcimento de Despesas	A	1.129,77
41110201	Outras Receitas	A	708.563,56
41110203	Taxa de Expediente	A	0,00
41110204	Ressarcimento de Serviços	A	65.365,52
411103	Mestrado	S	426.466,67

30. Nas análises efetuadas, verificou-se que na "... conta 4.1.1.1.01.04 - Contratos e Serviços, foram registradas as receitas provenientes de serviços prestados a terceiros no que se refere à operacionalização de procedimentos de avaliação de alunos em vestibulares unificados de instituições particulares e avaliação de candidatos a empregos em concursos (processo de seleção para preenchimento de vagas), como Petrobrás, BNDES, IBGE, Banco do Brasil, etc, bem como serviços prestados para o INEP (Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio teixeira), que aplica testes de avaliação de desempenho escolar, como ENEM (Exame Nacional do Ensino Médio), ENADE (Exame Nacional de Desempenho de Estudantes em cursos de graduação/superior), ANRESC-PROVA BRASIL (Avaliação Nacional do Rendimento Escolar) e ANEB (Avaliação Nacional da Educação Básica) e outros".

31. Dos lançamentos efetuados na referida conta, no ano calendário de 2011, no total "... de R\$ 185.891.288,44, sendo que cerca de 33,29% deste valor (R\$ 61.891.337,43) são provenientes de serviços prestados na área de avaliações em vestibulares e concursos. No ano de 2012 essa proporção é de 44,27%. Ou seja, em 2011 e em 2012, considerável parcela da receita recebida e registrada na conta 4.1.1.1.01.04 não guarda nenhuma relação com o conceito constitucional e infraconstitucional de educação. O que ocorre é que uma instituição, no caso concreto Fundação Cesgranrio, é contratada para preparar, aplicar e corrigir provas em vestibulares para instituições particulares e em concursos específicos para preenchimento de vagas de trabalho. Portanto, é inconcebível que tais atividades sejam consideradas suplementares ou complementares às do Estado no Setor Educacional já que estas não estão relacionadas com o conceito de processo formativo do cidadão".

32. Destaca a Fiscalização que a "... operacionalização de procedimentos relativos à aplicação de exames de avaliação de ensino e de desempenho de instituições educacionais (ANEB/ANRESC-PROVA BRASIL, ENEM e ENADE), que à primeira vista poderíamos supor ser uma atividade suplementar às atividades do Estado na área educacional, entretanto, da análise dos contratos de prestação de serviço firmados pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira — INEP (contratante) e a Fundação Cesgranrio (contratada) depreende-se que a contratada participa de um processo de seleção aberto, no qual qualquer instituição ou sociedade pode participar, não sendo necessária a realização de licitação, uma vez que a natureza da contratação (art. 24, inciso XIII, da Lei de Licitações nº 8.666/93) envolve empresa ou entidade incumbida regimental ou estatutariamente da pesquisa, do ensino ou do desenvolvimento institucional, ou de instituição dedicada à recuperação social do preso, desde que a contratada detenha inquestionável reputação ético-profissional e não tenha fins lucrativos".
33. Percebe-se "... ainda que os serviços são remunerados, e é a contratante que estabelece as diretrizes e supervisiona os trabalhos da contratada. Ademais, a contratada não atua, participa ou executa qualquer procedimento de melhoria da qualidade do ensino. Sua única função é a de elaborar e aplicar exames a fim de que o Estado e as instituições de ensino, de posse de dados avaliativos, empreendam ações visando à melhoria da qualidade do ensino e aprendizado".
34. Desse modo, **concluiu a Autoridade Fiscal** que "... a Fundação Cesgranrio não educa, como também não ensina e não forma, ela apenas **presta um serviço oneroso de preparação, avaliação e correção de provas, até porque não é necessário ser uma instituição de educação, na definição da Constituição, para realizar avaliações**".
35. Nesse sentido, "... apenas 0,24% e 0,20% foram receitas provenientes de curso de mestrado, voltado para a educação, nos anos de 2011 e 2012, respectivamente".
36. Entende a Fiscalização que a preponderância da atividade educacional é essencial nesta análise. Por isso, caso se "... evidencie exploração da atividade econômica de cunho empresarial, ainda que os recursos sejam aplicados na própria instituição, restará configurado o abuso de forma, devendo incidir as normas de tributação, posto que a natureza empresarial terá se sobreposto àquela que determinou a desoneração constitucional".
37. Outrossim, apesar de figurar em "... seu Estatuto, não foi observada na escrituração contábil da Fundação a existência de contas destinadas ao recebimento de doações, anuidades ou mensalidades de mantenedores. A Fundação Cesgranrio vem custeando e desenvolvendo seus objetivos sociais às custas de recebimentos por serviços prestados a terceiros, por meio de contratos de prestação de serviços, firmados entre as partes interessadas (tomadores de serviços) e a Fundação Cesgranrio (prestadora de serviços), numa clara atividade de natureza empresarial, ocasionando, desse modo, uma concorrência demasiadamente favorável para Fundação em função de se valer, indevidamente, **do instituto da imunidade tributária, configurando claramente o abuso de forma**".
38. Entretanto, "... para gozar da imunidade de impostos não basta que uma determinada pessoa jurídica ofereça algum curso regular a um grupo distinto de pessoas. Seu objetivo fim há de ser a prestação de serviços de educação à

coletividade em complementação ao Estado, com ausência de finalidade lucrativa. Constata-se que não houve a aplicação de recursos nesse sentido".

39. A fiscalizada, "... sob o manto da imunidade das Instituições de Educação, usufruiu das benesses da imunidade tributária fiscal de não pagar impostos sobre uma receita a qual não foi aplicada na finalidade essencial que vise à educação em desempenho à atividade supletiva à do Estado".

40. **Relativamente "... à alegação de que a Fundação seria uma instituição de Assistência Social,** faz-se necessário definir o que se trata entidade de assistência social, pois esta que goza da imunidade conferida pela Constituição Federal".

41. Nesse sentido, o Decreto nº 6.308/2007, "... que regulamenta a Lei orgânica da assistência social (Lei nº 8.742/93) dispõe, em seu artigo 1º, que as entidades e organizações são consideradas de assistência social quando seus atos constitutivos definirem sua natureza, objetivos, missão e público alvo, de acordo com as disposições da referida lei orgânica".

42. Mais especificamente, "... o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) estabeleceu na Resolução CNAS nº 31, de 24 de fevereiro de 1999, que poderiam obter o registro no Conselho Nacional de Assistência Social as entidades sem fins lucrativos que promovessem":

- (a) a proteção à família, à infância, à maternidade, à adolescência e à velhice;
- (b) o amparo às crianças e adolescentes carentes;
- (c) ações de prevenção, habilitação, reabilitação e integração à vida comunitária de pessoas portadoras de deficiência;
- (d) a integração ao mercado de trabalho;
- (e) a assistência educacional ou de saúde;
- (f) o desenvolvimento da cultura;
- (g) o atendimento e assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social e a defesa e garantia de seus direitos.

43. **Assim, são consideradas de assistência social as associações sem fins lucrativos que promovam uma ou mais ações apresentadas acima, das quais nenhuma foi promovida pela Fundação Cesgranrio nos anos de 2011 e 2012.**

44. Nesse ponto ressalta a Autoridade Fiscal "... que desde 2001 a Fundação Cesgranrio não possui o Registro e o Certificado de Entidade Beneficiária de Assistência Social - **CEBAS**, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social -CNAS, renovado a cada 3 anos. Fundamentou aquele conselho a sua decisão no descumprimento, pela Entidade, do contido no artigo 3, inciso VI, do Decreto 2.536/98, de comprovação da aplicação de, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta em gratuidade, nos exercícios 1998 a 2000".

A própria interessada admitiu, "... através de correspondência datada de 12 de julho de 2016, que não aplica, como não aplicava, o percentual mínimo de 20% em gratuidades" .

46. Outrossim, observa a Autoridade Fiscal "...que nos ano-calendário de 2011 o contribuinte nada aplicou em doações (conta contábil 32120101) e aplicou em contribuições o valor de R\$ 58.000,00 (conta contábil 32120201), representando 0,027% de suas receitas gerais no ano. No ano de 2012 o valor total de doações e contribuições somou o valor de R\$ 66.000,00, ou 0,029% de suas receitas gerais. Em relação às bolsas de estudo, a Fundação teve um gasto de R\$ 2.434.614,77 no ano-calendário de 2011 e de R\$ 2.848.748,60 no ano de 2012, tudo registrado à conta contábil nº 31111305 - Bolsa de Estudo. Parcela das bolsas de estudos distribuídas foram destinadas a empregados e seus parentes, caracterizando, na realidade, benefício, e não gratuidade ou assistencialismo. Não soube a Fundação Cesgranrio demonstrar quais as necessidades financeiras e sociais de cada bolsista para a concessão do benefício das bolsas de estudos, possivelmente porque não consiga em grande parte das concessões, talvez na maioria, comprovar qualquer carência por parte dos beneficiados" .

47. **Conclui a Fiscalização que** "... considerando que serviços de avaliação de exames não se referem à prestação de serviços da fiscalizada em atividades destinadas à educação, conforme exaustivamente relatado, o que se depreende, na verdade, é a utilização dos recursos correspondentes às suas receitas em atividades não educacionais, ficando configurada a não aplicação de recursos na manutenção de suas finalidades essenciais que visem à educação em desempenho à atividade supletiva a do Estado. Não há, portanto, de fazer jus à fruição do benefício da imunidade tributária de imposto, haja vista descumprimento do requisito disposto no art. 14, inciso II, §2º, c/c o artigo 9º, inciso IV, 'c', da Lei nº 5.172/66 (CTN), e artigo 150, inciso VI, 'c', e § 4º da Constituição Federal.

48. A pessoa jurídica teve ciência do referido termo em 22/07/2016 (fl. 1257), tendo apresentado manifestação de inconformidade ao mesmo em 23/08/2016 (fls. 1261 a 1361).

49. Com base no Termo de Notificação Fiscal e na defesa apresentada pela interessada (fls. 1261 a 1361), foram elaborados o Parecer Conclusivo (fls. 2293 a 2297), o Despacho Decisório (fl. 2298) e o Ato Declaratório Executivo DRF/RJ1 nº 819 (fls. 2300 a 2301), os quais determinaram a suspensão da imunidade tributária.

Do Parecer Conclusivo, do Despacho Decisório e do Ato Declaratório Executivo

50. A Divisão de Orientação e Análise Tributária (Diort), da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro (DRF/RJO I), elaborou o Parecer Conclusivo de folhas 2293 a 2297, no qual inicialmente relata que o regramento básico da matéria é o que estabelecem os artigos 12 e 13 da Lei 9.532/97.

51. Por intermédio da referida legislação, "... remanesce claro que para a manutenção da imunidade, o contribuinte deverá obedecer a todos os requisitos estabelecidos nos artigos acima transcritos. Une-se a esta as legislações, pormenorizadamente, descritas às fls. 13 a 19 do presente" .

52. Do exame dos autos pela Diort, concluiu-se "... que as alegações da interessada de fls. 1261 a 1361, não lograram êxito sequer em fragilizar o real e seguro convencimento fiscal da existência das irregularidades descritas no minucioso e abrangente Termo de NOTIFICAÇÃO FISCAL, anexado às fls. 02 a 28, especificamente os itens 3.1 e 4.0; do aludido Termo ".

53. Desse modo, o pleito da contribuinte foi indeferido e foi expedido ato declaratório suspensivo da imunidade tributária para os anos calendário de 2011 e 2012 (fl. 2298), no qual foi decidido por julgar improcedentes as alegações da pessoa jurídica e por expedir ADE suspensivo da imunidade tributária.

54. Por fim, foi emitido o Ato Declaratório Executivo DRF/RJ1 nº 819, de 25/10/2016 (fls. 2300 a 2301), publicado no DOU em 27/10/2016, o qual suspendeu a imunidade tributária da interessada.

55. Ressalte-se que a ciência do Parecer Conclusivo, do Despacho Decisório e do Ato Declaratório Executivo, ocorreu em 08/11/2016, conforme documento de folha 2452.

Manifestação de Inconformidade ao ADE

56. Em 07/12/2016, a pessoa jurídica apresentou manifestação de inconformidade ao Ato Declaratório Executivo DRF/RJ1 nº 819, de 25/10/2016 (fls. 2304 a 2361), na qual, após fazer um resumo dos fatos, a contribuinte apresenta suas razões de defesa.

As razões de direito e de fato pelas quais a Fundação Cesgranrio é instituição de educação.

57. Entende a contribuinte que a leitura mais atenta do art. 205 da Constituição da República e do art. 1º da Lei nº 9.394/1996 "... permite a constatação de que o conceito de educação abarca múltiplas atividades que visem '[...] ao desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e a sua qualificação para o trabalho.' (CF, art. 205). E mais, a educação abrange TODOS '[...] os processos formativos [...] desenvolvidos na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais, nas organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais.' (Lei nº9.394/1996, art. 1o)".

58. Nesse sentido explica que "A educação é o gênero e o ensino é a espécie. Ou seja, o ensino, que é a transmissão convencional de conhecimento, mediante aulas expositivas, inclusive em cursos de pós-graduação, é apenas uma das atividades pelas quais a educação se manifesta, sendo também educacionais todas as demais atividades desenvolvidas para o '[...] pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.'" Tal distinção também explicitada no artigo 24, IX, da Carta Magna.

59. Assim, são atividades educacionais as adiante especificadas, promovidas pela interessada para:

- estimular as artes plásticas, o teatro, a música, a literatura, pois são manifestações culturais;
- as pesquisas de interesse público, voltadas para o campo educacional;

- o curso de Mestrado em Avaliação;
- a edição das Revistas Ensaio e da Revista Meta: Avaliação;
- as avaliações educacionais em suas variadas vertentes: concursos pré-vestibulares ao ensino superior; avaliações em grande escala (ENEM, ENADE, Prova Brasil - ANRESC); e avaliações de projetos e programas educacionais;
- seminários sobre Avaliação Educacional.

60. Outrossim, é obvio que "... a atividade de Avaliação Educacional não se confunde com o ensino, mas está incindivelmente ligada ao ensino, por ser o principal instrumento para assegurar '[...] a garantia do padrão de qualidade do ensino [...]', eleita pelo art. 206, inciso VII, da Constituição Federal, como um dos princípios norteadores do ensino".

61. Com efeito, o art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.861/2004, "... além de aferir o desempenho escolar e acadêmico dos estudantes, a Avaliação Educacional propicia elementos e informações indispensáveis para orientar a expansão da oferta do ensino, aferir o aumento permanente da eficácia institucional do ensino e a efetividade acadêmica e social do ensino, bem como auxilia o Estado a definir os compromissos e as responsabilidades sociais a serem assumidas pelas instituições de ensino".

62. Assim, apesar de não se confundir "... com o ensino, a atividade de Avaliação Educacional faz parte da 'Organização da Educação Nacional', tal como definido na Constituição Federal e na Lei nº 9.394/1996, e, sem dúvida, a Avaliação Educacional contribui, sim, para a melhoria da qualidade do ensino" e, desse modo, sendo a pessoa jurídica entidade especializada em avaliação educacional, a mesma é instituição de educação.

63. Esclarece ainda que a avaliação educacional foi didaticamente explicada às folhas 1288 a 1290 e 1296 a 1326, "... de modo a permitir a compreensão da complexidade desse trabalho, cuja execução exige sofisticada tecnologia".

64. Nesse sentido, nas referidas folhas, "... foi descrito, em síntese, como se processaram as Avaliações Educacionais do ENADE 2011 e 2012, compostas de várias fases, para fins da aplicação da Teoria da Resposta ao Item - TRI, que permite construir uma escala de proficiência (desempenho escolar) em uma disciplina curricular, comum a todas as séries avaliadas (Educação Fundamental e Média) ao largo dos anos, mesmo que os itens de prova sejam diferentes e os alunos avaliados não sejam os mesmos".

65. Seus pontos e níveis podem ser interpretados em termos do que os alunos sabem e são capazes de fazer, cujas etapas são as seguintes:

- coleta de dados e logística de aplicação da prova;
- formação das bancas e da correção amostral;
- reuniões com as Comissões Assessoras de área (CAA);
- processo de correção definitiva das questões discursivas;
- Relatórios Técnicos;

- Relatório de Área, sendo um para cada área;
- Relatório de Desempenho da IES, sendo um para cada Instituição de Ensino Superior - IES;
- Relatório de Desempenho do Curso, sendo um para cada curso.

66. Destaca ainda que a avaliação educacional é um "... trabalho extremamente complexo e sofisticado, cuja execução somente raras instituições educacionais têm conhecimentos técnicos especializados para executar, tais como a Fundação Cesgranrio, o CEBRASP, antes denominado CESP, da Universidade de Brasília, e a Universidade Federal de Juiz de Fora " e "... que, mesmo sendo possível qualquer empresa adquirir o edital da licitação promovida pelo INEP e apresentar proposta, certamente tal empresa não passará da fase de habilitação, pois somente as instituições de educação com expertise em Avaliação Educacional acumularam conhecimentos especializados e experiências na área para prosseguir no certame" .

67. Com relação à alegação da Fiscalização de que o Estatuto da Fundação não prevê a criação de cursos de pós-graduação, argumenta a interessada que "O fato de o Curso de Mestrado em Avaliação proporcionar pequena receita à Fundação Cesgranrio, se comparada com as receitas dos serviços de Avaliação Educacional, de realização de concursos vestibulares ao ensino superior e das seleções de pessoal para fins de ingresso em empresa ou cargo, público e privado (pág. 18 da Notificação Fiscal), a toda evidência não descaracteriza ser a ora Impugnante instituição de educação, que também se dedica ao ensino. Negá-lo contraria o art. 44, inciso III, da Lei nº 9.394/1996, e diverge do senso comum" .

68. Ressalta também a declaração do Exmº Sr. Ministro de Estado da Educação, Dr. José Henrique Paim Fernandes, originária do Processo Administrativo nº 23123.003652/2010-95, do Ministério da Educação, a qual afirma que a Fundação CESGRANRIO é uma instituição de educação consoante os arts. 1º e 2º da Lei nº 9.394/1996.

69. Tal declaração foi baseada "... no Parecer nº 903/2014/CONJUR-MEC, exarado nos autos daquele Processo Administrativo nº 23123.003652/2010-95, do Ministério da Educação ", cujo teor está parcialmente transcrito às folhas 2314 a 2315.

70. A leitura do referido parecer "... evidencia ser equivocada a afirmação contida na Notificação Fiscal, de que o reconhecimento, pelo Ministério da Educação, de ser a Fundação Cesgranrio uma instituição de educação, teria se dado "[...] em razão de aspectos meramente formais, sem a análise dos serviços efetivamente prestados'. Ocorreu o contrário. O parecer jurídico foi embasado na análise das atividades realizadas pela Fundação Cesgranrio, comprovadas nos autos daquele processo administrativo" .

A realização de concursos vestibulares para o ingresso no ensino superior é atividade educacional

71. Argumenta a contribuinte que o "... concurso vestibular ao ensino superior é procedimento obrigatório de Avaliação Educacional para o ingresso no ensino superior, consoante a Lei nº 9.394/1996 ", art. 44, II.

72. Nos exames vestibulares ao ensino superior "... o objetivo é verificar os conhecimentos que o estudante adquiriu até a conclusão do Ensino Médio, cuidadosamente, propondo questões que articulem as competências e as habilidades previstas nos Parâmetros Curriculares Nacionais - PCN do Ensino Médio com os conteúdos aplicados e previstos em edital de cada vestibular".

73. Na "... perspectiva de um processo educativo, a confecção de um instrumento de avaliação utilizado num exame de vestibular exige o cuidado na realização dos seguintes procedimentos pedagógicos:"

- definir diferentes tipos de questões que comporão a prova do vestibular: apenas de múltipla escolha; com questões discursivas e de múltipla escolha; e só com questões discursivas;
- analisar técnica e pedagogicamente as questões elaboradas pelos professores.

74. A elaboração de uma prova de "... vestibular necessita de um trabalho prévio, desenvolvido com os professores das diferentes disciplinas que participarão da elaboração da prova, e confecção das questões a serem aplicadas. Exige formação, exercícios práticos de elaboração de questões e acompanhamento, práticas inerentes a atividades educacionais" .

75. Assim, "... os instrumentos de avaliação utilizados no vestibular são construídos como uma ferramenta básica eficiente e eficaz no alcance dos melhores resultados, capaz de assegurar um processo seletivo de qualidade, sendo seu processo de construção uma atividade característica de uma instituição de educação" .

76. A cada "... processo de exame vestibular, a equipe técnico-pedagógica revê a avaliação do processo anterior, visando a aperfeiçoar seu trabalho, a partir das reflexões feitas da análise dos instrumentos utilizados e dos resultados obtidos, práticas claramente reconhecidas como práticas de instituições de educação" .

77. Resumidamente, ao promover concursos vestibulares ao ensino superior, a contribuinte está implementando atividade educacional típica.

As atividades típicas de instituição educacional realizadas pela Fundação Cesgranrio em 2011 e 2012

78. Pelo que foi demonstrado, "... as atividades de Avaliação Educacional, o Curso de Mestrado em Avaliação e a realização de concursos vestibulares ao ensino superior são típicas atividades educacionais realizadas pela Fundação Cesgranrio" .

79. Nesse sentido, destaca o seguinte:

- Avaliações Educacionais: os trabalhos de Avaliação Educacional remunerados realizados pela Fundação Cesgranrio nos exercícios de 2011 e 2012 foram os listados às folhas 2320 a 2321;
- Concursos vestibulares ao ensino superior: os trabalhos remunerados de realização de vestibulares ao Ensino Superior foram os listados às folhas 2322 a 2323;

- Pesquisa em Avaliação Educacional: em 2012, foi realizada a pesquisa "Boas Práticas no Ensino da Matemática" com os recursos da Fundação Victor Civita e da Fundação Cesgranrio, a qual investigou os professores de matemática aprovados em processos de promoção por merecimento.
- Trabalhos científicos desenvolvidos pelos pesquisadores da Fundação Cesgranrio:
 - a) trabalhos publicados em anais de eventos (fls. 2324);
 - b) artes visuais (fls. 2324 a 2325);
 - c) minicursos ABAVE 2011 (fl. 2325);
 - d) demais produções bibliográficas (fl. 2325);
 - e) artigos (fl. 2326);
 - f) produções técnicas (fls. 2326 a 2330).
- Atividades Culturais desenvolvidas pela Fundação Cesgranrio em 2011 e 2012:
 - a) Formação de Plateias (público adulto) (fl. 2330);
 - b) Formação de Plateias (público infantil) (fl. 2331);
 - c) Fomento ao teatro universitário (fl. 2331);
 - d) Simpósio em homenagem ao centenário de Nelson Rodrigues (fl. 2332);
 - e) Formação de plateia (público infantil) (fls. 2332 a 2333);
 - f) Concurso de "Novos Talentos da Poesia" (fl. 2333);
 - g) Formação de plateias (público adulto) (fls. 2333 a 2334);
 - h) Prêmio Cesgranrio no Teatro (fl. 2334);
 - i) Concurso "Novos Talentos da Pintura Cesgranrio" (fls. 2334 a 2335);
 - j) Informações adicionais sobre atividades culturais (fl. 2335);
 - k) A gratuidade das atividades culturais (fl. 2335 a 2337).
- As publicações da Fundação Cesgranrio:
 - a) Revista Ensaio (fl. 2337 a 2338);
 - b) Revista Meta: Avaliação (fl. 2338);
 - c) Revista Cesgranrio (fl. 2338).
 - Seminários Internacionais:

- a) Avaliação de Professores: um Modelo de Discussão;
- b) Avaliação de Professores em Diferentes Países;
- c) A Experiência Brasileira: Iniciativas Recentes.
 - Atividades assistenciais de natureza educacional realizadas em 2011 e 2012:
 - a) Apostando no Futuro (fls. 2339 a 2343);
 - b) Bolsas de Estudo (fls. 2343 a 2344);
 - c) Apoio financeiro a projetos de outras instituições (fl. 2344);
 - d) RIOVOLUNTÁRIO - Projeto Brasileirinho (fls. 2344 a 2345);
 - e) Associação Cultural N. Sra de Fátima - Projeto Futuro e Vida (fls. 2345 a 2346);
 - f) Sociedade Providência (fl. 2346);
 - g) REFAZER - Grupo de Apoio à Criança e ao Adolescente (fls. 2346 a 2347);
 - h) Comunicação e Vida (fl. 2347);
 - i) Outras doações (fls. 2347 a 2348).

80. Segundo a contribuinte, "Todas as atividades assistenciais retro foram realizadas com os recursos financeiros advindos dos superávits obtidos pela Fundação Cesgranrio com prestações de serviços de natureza educacional, pois a Fundação Cesgranrio não tem entidade mantenedora e tampouco recebe subvenções ou contribuições de pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado".

A gratuidade na prestação de serviços educacionais não é requisito para a fruição da imunidade de impostos

81. De acordo com a entidade, a leitura "... do § 4º do artigo 150 da Constituição Federal permite a constatação de que, se o legislador constituinte concedeu imunidade de impostos aos serviços e às rendas relacionadas às finalidades sociais das instituições de educação, é porque pressupôs que elas prestariam serviços relacionados com suas finalidades estatutárias a terceiros mediante remuneração e, em consequência, aufeririam renda. Não fosse esta a presunção constitucional, não existiria razão plausível para conceder imunidade para os serviços e as rendas das instituições de educação".

82. Sobre o tema, a interessada traz respeitável jurisprudência do STF.

83. Continua a contribuinte argumentando que a comparação dos §§ 3º e 4º do artigo 150, da Constituição Federal, traz a constatação de "... ter sido dado tratamento completamente diferente, quanto à amplitude da imunidade de impostos, aos serviços prestados por autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público e aos serviços prestados por instituições de educação, de assistência social, partidos políticos e entidades sindicais".

84. Ao passo que "... o § 3º definiu ser inaplicável a imunidade ao patrimônio, às rendas e aos serviços das autarquias e fundações instituídas pelo Poder Público, "[...] relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.[...]", tal restrição não foi imposta às instituições de educação e demais pessoas jurídicas mencionadas no § 4º ", ou seja, "... a imunidade de impostos abrange o patrimônio, as rendas e os serviços, sendo exigido tão somente que essas entidades não tenham finalidade lucrativa e que apliquem os resultados dos serviços prestados onerosamente em suas finalidades essenciais, que são os objetivos institucionais expressamente mencionados nos atos constitutivos e estatutos sociais" .

85. Dessa forma, entende a interessada que "... a prestação de serviços remunerados a terceiros e a aplicação dos superávits obtidos na realização das finalidades estatutárias da Fundação Cesgranrio não é obstáculo à fruição da imunidade de impostos" .

A remuneração dos serviços prestados pela Fundação CESGRANRIO

86. Argumenta a interessada que utilizou de sua expertise em Avaliação Educacional na geração de "... recursos necessários à consecução dos seus objetivos estatutários educacionais, culturais e de assistência social, mediante a prestação de serviços a pessoas jurídicas públicas e privadas, sendo os superávits obtidos com a prestação desses serviços totalmente aplicados na realização dos seus objetivos institucionais, de natureza educacional" .

87. Não fossem por tais receitas, a CESGRANRIO não poderia realizar suas atividades educacionais, culturais e de assistência social, sendo tal procedimento de autossustentabilidade não vedado pela legislação. Ao contrário, o § 3º, artigo 12, da Lei nº 9.532/1997, expressamente o autoriza.

88. Ademais, alega que "A recente Súmula 724 do Supremo Tribunal Federal confirmou o entendimento de que quaisquer rendas obtidas por instituição de educação e pelas demais pessoas jurídicas mencionadas na alínea 'c', inciso VI, art. 150, da Constituição Federal, estão abrangidas pela imunidade de impostos, mesmo que não estejam direta ou indiretamente vinculadas aos objetivos sociais dessas entidades, pois o importante é propiciar-lhes recursos para atingir seus fins sociais" .

89. De acordo com a referida súmula e outros julgados mencionados pela contribuinte, "... resulta a inexorável conclusão de que a imunidade de impostos alcança qualquer renda auferida pelas instituições de educação, desde que os resultados sejam aplicados nos seus objetivos sociais, mesmo que os resultados não sejam originários de serviços ou de patrimônio vinculados aos seus objetivos sociais, porque a educação foi eleita pelo legislador constituinte uma das atividades a serem estimuladas em prol da sociedade, sendo relevante proporcionar-lhes os recursos necessários para a implementação dos seus fins estatutários, de natureza educacional" .

90. Desse modo, o "... autofinanciamento das instituições de educação não as transforma em empresas comerciais e tampouco torna inaplicável a imunidade" .

91. No presente caso, alega a Fundação Cesgranrio que "... presta serviços educacionais, como avaliações educacionais e concursos vestibulares ao ensino superior e serviços não-educacionais, como a prestação de serviços de realização de concursos para seleção de candidatos a empregos ou cargos públicos e privados,

com os quais obtêm superávits que são aplicados na realização das atividades educacionais, culturais e de assistência social retro expostas ".

92. Neste ponto, traz definições e diferenciações entre a instituição de educação beneficiada com a imunidade de impostos e as empresas comerciais, esclarecendo, resumidamente, que a diferença entre as duas "... não é a prestação de serviços remunerados, como equivocadamente mencionado na Notificação Fiscal, mas o fato de a primeira não ter fins lucrativos nem distribuir qualquer parcela do seu patrimônio e de suas rendas a qualquer título, estando obrigada a aplicar os seus resultados e as suas rendas na consecução dos seus fins estatutários, enquanto a empresa comercial tem fins lucrativos, podendo distribuir seus lucros e suas rendas aos seus sócios e/ou associados, bem como aplicá-los onde e como bem lhe aprouver".

93. Por fim, afirma que, "... por força de suas disposições estatutárias, é entidade de fins educacionais, culturais, assistenciais e de saúde sem fins lucrativos (art. 1º), não remunera nem concede vantagens e benefícios, lucros ou dividendos aos seus dirigentes e instituidores (art. 3º, § 2º) e aplica suas rendas, recursos e eventuais superávits em território nacional e na manutenção e no desenvolvimento dos seus objetivos institucionais (art. 3º, § 1º). E, por consequência, a ora Impugnante não tem as características de empresa privada. A obviedade, é equivocada a equiparação da ora Impugnante à empresa privada, feita na Notificação Fiscal".

A Fundação Cesgranrio aplicou e aplica os superávits obtidos com as prestações de serviços onerosas nas suas finalidades estatutárias

94. Argumenta a entidade que na Notificação Fiscal, foi colocado expressamente que a mesma "... não recebe doações, anuidades, mensalidades de mantenedores, subsídios ou subvenções, e custeia e desenvolve seus serviços objetivos sociais com recursos oriundos das prestações de serviços onerosos a terceiros ".

95. Por outro lado, na mesma notificação consta "... afirmação oposta, no sentido de as receitas obtidas com as prestações de serviços não terem sido aplicadas em finalidades educacionais".

96. Entende que a contradição é manifesta, pois, não foram "... explicitadas, na Notificação Fiscal, as razões pelas quais foi afirmado não ter a Fundação Cesgranrio aplicado os superávits obtidos com as prestações de serviço "[...] na finalidade [...] essencial que vise a educação em desempenho à atividade supletiva à do Estado [...]".

97. Na verdade, se a contribuinte não recebe doações, subsídios, subvenções ou contribuições de mantenedores, tal como identificado na Notificação Fiscal, à obviedade custeia suas atividades assistenciais na área de educação, as ações culturais, as pesquisas e demais realizações na área educacional com os resultados e as rendas advindas das prestações de serviços onerosos.

98. Desse modo, tendo "... sido comprovada a realização de todas as atividades mencionadas no parágrafo anterior, cuja execução demandou recursos humanos e financeiros da Fundação Cesgranrio, resta claro terem sido aplicadas as rendas obtidas com as prestações de serviço nas suas finalidades estatutárias ".

Do Pedido

99. Face a todo o exposto, a Fundação Cesgranrio pede e espera seja dado provimento à presente manifestação de inconformidade para determinar a anulação do Ato Declaratório Executivo DRF RJI nº 819, de 25/10/2016.

Da Continuidade do Procedimento Fiscal

100. Após a ciência da Notificação Fiscal (fls. 002 a 028 e 1257), a Fiscalização deu seguimento ao procedimento o qual redundou na apuração de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário de 2011 e 2012, conforme descrito no Termo de Verificação de folhas 7282 a 7332.

101. Nesse sentido, mediante Termos de Intimação (fls. 2413 a 2415, 2427 a 2428, 2437 e 2440 a 2441), a contribuinte foi cientificada a apresentar elementos e esclarecimentos a fim de se apurar os tributos com base no Lucro Real, tendo em vista a suspensão de sua imunidade.

Das Apurações das Infrações

102. Inicialmente, a Autoridade Fiscal traz a definição de bolsa de estudos, segundo o Parecer CST nº 326/1971, qual seja "... a quantia despendida por determinada pessoa, física ou jurídica, destinada ao custeio do aprimoramento cultural, técnico ou profissional, de terceiros, sem beneficiar diretamente a pessoa concedente" .

103. Por "... força da Lei 9.249/95, artigo 13, inciso VI, os gastos com bolsas de estudo, caracterizadas como doações, passaram a ser consideradas não dedutíveis na sua totalidade, tanto para efeito de determinação do lucro real quanto da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido" .

104. De outra banda, o "... Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 368, estabelece que podem ser deduzidos, como despesa operacional, os gastos realizados com a formação profissional de empregados, ou seja, com o aperfeiçoamento técnico dos mesmos em matéria que tenha estreita vinculação com a atividade da empresa e deva, por consequência, reverter em benefício desta. As quantias despendidas dessa forma não se caracterizam como doações, sendo integralmente dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica concedente" .

105. Nesse ponto, a Autoridade Fiscal reproduz "... texto escrito pela fiscalizada, à página 5 da resposta ao termo de intimação lavrado em 26 de julho de 2016, e não destacada anteriormente, referente à concessão de bolsas de estudos para funcionários e/ou seus dependentes: Outrossim, O Imposto de Renda Pessoa Física não incide sobre o valor das bolsas de estudos recebidas, porquanto essas caracterizam-se como doação, na medida em que tais bolsas não trouxeram qualquer vantagem para a FUNDAÇÃO CESGRANRIO, que as doou, nem os seus valores correspondem à contraprestação de qualquer serviço, consoante o artigo 26 da Lei nº 9.250, de 26.12.1995, e o artigo 39 do Decreto nº3.000/1999 - RIR/1999."

106. Segundo a Fiscalização, a contribuinte "... entende que são rendimentos isentos as bolsas de estudo e pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem econômica para o doador, nem importem contraprestação de serviços. Assim, as importâncias recebidas a título de

bolsa de estudos escapam à incidência do imposto de renda, quer na fonte, quer na declaração pessoal do beneficiado".

107. Entretanto, a mesma desconhece a impossibilidade da dedução de tais doações serem consideradas como despesa na apuração de seu lucro real.

108. De acordo com o "... artigo 365 do RIR/99, as doações em forma de bolsas de estudos não estão contempladas pela legislação como possíveis de serem consideradas dedutíveis pela pessoa jurídica doadora, no presente caso a Cesgranrio".

109. Ou seja, as "... mesmas considerações levantadas para a indedutibilidade das doações em forma de bolsas de estudo para empregados da Cesgranrio e seus dependentes, familiares, valem para as doações no formato de bolsas de estudos doadas a estranhos à Fundação, pois, do mesmo modo, tais doações têm vedada sua dedutibilidade pelo artigo 365 do RIR/99".

110. Nesse sentido, foram contabilizadas à conta contábil nº 31111305 (BOLSA DE ESTUDO) despesas nos valores de R\$ 2.430.716,76 (2011) e R\$ 2.848.748,60 (2012) e com doação escrituradas à conta contábil nº 31111307 (DOAÇÕES), nos valores de R\$ 128.056,72 (2011) e R\$ 170.707,01 (2012).

111. Nessa última conta contábil (DOAÇÕES) os lançamentos em 2011 referem-se a, por exemplo:

- Doação de camisas para festa de natal da Paróquia Ressureição;
- Para a Associação Brasileira dos Cavaleiros da Ordem de Malta;
- Para Associação de Auxílio de moradores da Paula Ramos;
- Pagamento de 150 taxas de inscrição vestibular da PUC.

112. Em 2012 as doações foram para, por exemplo:

- Aquisição de diversas cestas básicas;
- Para a Academia Nacional de Engenharia.

113. Outrossim, conforme informado pela fiscalizada:

- "Na conta contábil 3.1.1.1.13.02 foram registradas as despesas realizadas pela Fundação Cesgranrio com atividades de assistência social, em atendimento a um dos seus objetivos estatutários."

- "As atividades assistenciais são desenvolvidas diretamente pela CESGRANRIO, com o gerenciamento do projeto próprio denominado Apostando no Futuro, ou mediante apoio financeiro a outras instituições assistenciais. "

- "Para desenvolver as atividades, a Fundação Cesgranrio criou uma rede social com instituições não governamentais de renome e reconhecida experiência. Com elas estabeleceu convênios, repassando, mensalmente, recursos financeiros para que elas contratem profissionais, adquiram recursos materiais necessários, ofereçam complementação alimentar a todos os participantes. "

114. Juntou, listagem de beneficiários do projeto "Apostando no Futuro", sem nenhum outro documento que comprovasse a listagem.

115. Por meio de transferências, doações de recursos financeiros, a contribuinte apoia projetos de outras instituições, tais como:

- Fundação Assistencial Santa Bárbara;
- Rio Voluntário - Projeto Brasileirinho;
- Associação Cultural N. Sra de Fátima - Projeto Futuro e Vida;
- Sociedade Providência;
- Refazer - Grupo de Apoio à Criança e ao Adolescente;
- Comunicação e Vida;
- Arquidiocese do Rio de Janeiro;

116. Assim, "...nas transferências de recursos financeiros para o funcionamento do projeto 'Apostando no Futuro', bem como para os demais projetos apoiados pela Cesgranrio, todos os elementos caracterizadores da doação, segundo diz a Dra. Maria Helena Diniz... ", quais sejam, a contratualidade, o *animus donandi* (termo latino que significa vontade de doar), a transferência de bens ou de direitos do patrimônio do doador para o do donatário, e por fim, a aceitação do donatário.

117. Conclui a Autoridade Fiscal que há a presença de tais elementos caracterizadores nas doações referentes ao pagamento de bolsas de estudos, citado anteriormente.

Apuração do IRPJ e da CSLL

118. Segundo a Fiscalização, em virtude da suspensão da imunidade tributária, a entidade está obrigada a apurar o imposto de renda conforme as demais pessoas jurídicas, com base no art. 146 do RIR/99.

119. Quanto à CSLL, a fiscalizada "... se disse desobrigada da apuração da contribuição. Ainda, conforme DIPJs 2012 e 2013, Ficha 70, a Fundação informa não ser imune à contribuição previdenciária. Todavia, durante a ação fiscal, declara a sua imunidade às contribuições sociais previstas no art. 195, § 7o, da Constituição Federal, por acreditar ser uma entidade beneficente de assistência social" .

120. No entanto, para usufruir desse benefício, as entidades devem cumprir as exigências estabelecidas em lei, conforme estabelecido no referido dispositivo constitucional.

Tais "... exigências estão previstas em lei e desde o ano de 2009, conforme art. 29 da Lei nº 12.101/2009 a principal exigência é obter o certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS) para fazer jus à isenção das contribuições. Para tal, tem que cumprir uma série de requisitos dispostos naquela lei. E a Fundação não possui esta certificação, até porque não tem interesse de cumprir as condições impostas" .

121. Sobre "... a obtenção do CEBAS, faz-se necessário esclarecer que não é uma novidade introduzida pela Lei 12.101/2009. O art. 55, II, da Lei nº 8.212/91 (com redação dada MP nº 2.187-13, de 2001) já previa tal certificação para uma entidade usufruir a imunidade das contribuições sociais" .

122. Porém, antes "... da exigência do CEBAS, houve a exigência de um outro certificado - Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (CEFF), a qual foi introduzida pela Lei nº 9.429/96 ", do qual a entidade era detentora, todavia veio a perder a certificação por não cumprir as exigências impostas pela lei.

123. Nesse sentido, conforme "... a DECISÃO - NOTIFICAÇÃO 17.003/004/2002, do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a Fundação Cesgranrio teve indeferido, pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, o seu pedido de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, antigo Certificado de Fins Filantrópicos, cuja validade expirou em 31/12/2000, conforme Resolução CNAS 090/2001 publicada no DOU de 13/06/2001 ".

124. Consta no referido "... documento que as condições elencadas no Art.55, da Lei 8.212/91, deviam ser atendidas cumulativamente e permanentemente, e o não preenchimento de uma delas seria motivo suficiente para o cancelamento da isenção das contribuições sociais. Fundamentou aquele Conselho a sua decisão no descumprimento, pela Entidade, do contido no artigo 3º, inciso VI, do Decreto 2.536/98, de comprovação da aplicação de pelo menos 20% (vinte por cento) da Receita Bruta em gratuidade, nos exercícios 1998 a 2000".

125. Com base na "... prerrogativa prevista no artigo 9º, da Resolução CNAS nº 177, de 10/08/2000, a Fundação Cesgranrio dirigiu ao próprio CNAS um pedido de reconsideração, através do processo nº 44006.002001/2001-01, vindo posteriormente solicitar o arquivamento do pedido, conforme Certidão emitida por aquele órgão. Em seguida, foi promovido o ato de cancelamento do benefício previdenciário pelo Ministério da Previdência e Assistência Social - MPAS, através do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ao expedir, em 27 de dezembro de 2002, Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais' número 17.403.4/002/2002 de 27/12/2002".

126. Assim, "... para que uma entidade possa ser imune às contribuições sociais é necessário que ela seja portadora do CEBAS. Em 16/04/2014, foi lavrado o Termo de Intimação (Início), intimando a Fundação, dentre outros elementos, a apresentar o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) relativos aos anos-calendário de 2010 a 2012. Em 08/05/2014, o contribuinte apresentou sua resposta declarando não possuir mais o certificado que um dia havia obtido, tendo em vista que não houve a sua renovação" .

127. Dessa forma, concluiu a Fiscalização que, nos anos-calendário de 2011 e 2012, a fiscalizada "... não teve direito à imunidade das contribuições sociais da COFINS (auto de infração lavrado em processo distinto) e da CSLL definida no art. 195, §7º, da Constituição Federal".

128. Com base nas informações prestadas pela contribuinte, juntamente com a sua contabilidade, foi apurado o lucro real trimestral "... dos anos-calendário de 2011 e 2012. No campo "Demonstração do Lucro Real (Adições) ", da ficha 09A, adicionamos os valores das doações indedutíveis, dissertadas anteriormente, escrituradas às contas contábeis nº 31111305 (BOLSA DE ESTUDO), 31111307 (DOAÇÕES) e 31111302 (ASSISTÊNCIA SOCIAL/PROMOCIONAL) ", conforme quadros das folhas 7326 a 7328.

129. Ressalte-se que na "... apuração do lucro real e na apuração da base de cálculo da CSLL, houve prejuízo e base negativa nos dois primeiros trimestres de 2011 e no último trimestre de 2012, conforme demonstrativos constantes no presente termo. Nos demais trimestres dos dois anos-calendário, compensamos os valores

apurados com o saldo de prejuízos acumulados (lucro real) e com a base negativa acumulada da CSLL, respeitando o limite de 30%, como dispõe o art. 58, da Lei nº 8.981/95", tendo sido apurados o IRPJ e a CSLL devidos, conforme cálculos abaixo:

	Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL	IRPJ			CSLL
		Alíquota 15%	Adicional 10%	Total	Alíquota 9%
3º Trimestre/2011	7.938.295,15	1.190.744,27	787.829,51	1.978.573,78	714.446,56
4º Trimestre/2011	24.236.234,14	3.635.435,12	2.417.623,41	6.053.058,53	2.181.261,07
1º Trimestre/2012	930.716,42	139.607,46	87.071,64	226.679,10	83.764,47
2º Trimestre/2012	13.670.168,80	2.050.525,32	1.361.016,88	3.411.542,20	1.230.315,19
3º Trimestre/2012	55.707.610,18	8.356.141,52	5.564.761,01	13.920.902,53	5.013.684,91

Ciência e Impugnação

130. Em 16/12/2016, a contribuinte foi cientificada, pessoalmente, do resultado da fiscalização (fls. 7948 a 7949) e, em 11/01/2017, apresentou impugnações contra o auto de infração de IRPJ (fls. 7855 a 7924) e contra a CSLL (7969 a 7981).

Da Impugnação ao IRPJ

131. Das defesas trazidas pela pessoa jurídica, verifiquei que os seguintes temas já foram abordados pela mesma na manifestação de inconformidade ao ADE nº 819/2016:

- Os conceitos de educação e de ensino (fls. 2307 a 2316 e 7859 a 7868);
- A realização de concursos vestibulares para o ingresso no ensino superior é atividade educacional (fls. 2316 a 2319 e 7868 a 7870,);
- As atividades típicas de instituição educacional realizadas pela Fundação Cesgranrio em 2011 e 2012 (fls. 2319 a 2349 e 7870 a 7895);
- A gratuidade na prestação de serviços educacionais não é requisito para fruição da imunidade de impostos, razão pela qual o recebimento de contraprestação financeira pelos serviços educacionais prestados não impede a fruição da imunidade (fls. 2349 a 2353 e 7896 a 7900);
- O fato de a Fundação Cesgranrio prestar serviços remunerados e usar os superávits obtidos para custear a implementação dos seus objetivos institucionais não a desqualifica como instituição de educação e tampouco a equipara a empresa comercial (fls. 2354 a 2359 e 7900 a 7905);
- A Fundação Cesgranrio aplicou e aplica os superávits obtidos com as prestações de serviços onerosas nas suas finalidades estatutárias (fls. 2359 a 2361 e 7911 a 7912).

132. Por esse motivo, não relatarei tais temas novamente.

A Imunidade de Impostos não Prejudica a Livre Concorrência

133. Argumenta a interessada que considerando que a fruição da imunidade está "... condicionada à aplicação das rendas obtidas nas atividades econômicas exclusivamente nos fins institucionais das entidades de educação, é consequência lógica concluir que a imunidade alcança todos os recursos aplicados nas finalidades

institucionais das instituições de educação e de assistência social, independentemente de terem tais rendas sido auferidas nas finalidades essenciais ou não das instituições".

134. Tal interpretação vai ao encontro do "... objetivo constitucional de contemplar com imunidade as instituições de educação, para incentivar os particulares a atuar supletivamente ao Estado, no dever de proporcionar educação a todos os cidadãos".

135. Cita respeitável doutrina e jurisprudência do STF, a qual, segundo a entidade, "... fixou-se no sentido de relacionar a fruição da imunidade com a destinação dada pela entidade ao seu patrimônio, suas rendas e receitas advindas das vendas e/ou prestações de serviços e, sendo assim, desde que o total das receitas advindas das atividades onerosas por elas exercidas venham a reverter para a consecução das suas atividades essenciais (finalidades institucionais), estarão elas abarcadas pela imunidade. E, a contrário senso, somente não estarão abrangidas pela imunidade as receitas auferidas se a instituição visar lucro e as rendas não forem integralmente aplicadas nas suas finalidades essenciais".

136. Traz também jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

137. Desse modo, conclui a fiscalizada que a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do "... Conselho Administrativo de Recursos Fiscais são no sentido de que a imunidade de imposto abrange todas as rendas auferidas pelas instituições de educação, desde que sejam elas aplicadas nas finalidades institucionais da entidade, independentemente de terem origem na atividade comercial de prestação de serviços onerosos".

138. Assim, "... considerando inexistir conflito entre preceitos constitucionais, cuja interpretação deve ser integradora, não há possibilidade de a fruição da imunidade de impostos vir a conflitar com o princípio da livre concorrência (CF, art. 170, IV) e que vise à dominação dos mercados, a eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário de lucros (CF, art. 173, § 4o)".

Considerando a Imunidade de Impostos, são Irrelevantes os Argumentos Sobre se as Doações são Indedutíveis Para Fins de Apuração do Lucro Real

139. Alega a contribuinte que os óbices apontados à fruição da imunidade de impostos "... informados no Termo de Verificação, decorrem de evidentes equívocos quanto à interpretação das normas constitucionais e legais, bem como de erros e omissões flagrantes a respeito da matéria fática. E a Fundação Cesgranrio cumpre efetivamente todos os requisitos constitucionais e legais para a fruição da imunidade de impostos".

140. Nesse sentido, entende a contribuinte que "... está desobrigada a apurar lucro real e a recolher o IRPJ. Em consequência, são irrelevantes as considerações feitas no Termo de Verificação a respeito de serem indedutíveis os dispêndios com as ditas 'doações', para fins de apuração do lucro real".

141. Ressalta ainda "... que todas as despesas com as chamadas 'doações' foram realizadas para o fim de dar cumprimento às finalidades educacionais, culturais, assistenciais e de saúde da Fundação Cesgranrio, especificadas em seu Estatuto Social, art. 1º.

As Doações e Gratuidades Concedidas Pela Entidade não Refletem o Montante de Despendido com Todas as Atividades Educacionais, Culturais e de Assistência Social Realizadas

142. No Termo de Verificação foram indicados os valores despendidos pela contribuinte com doações e gratuidades e os comparados com as receitas auferidas.

143. Apesar de tais informações terem sido dadas pela interessada, afirma a mesma que "... à toda evidência, tais dispêndios não refletem os dispêndios da Fundação Cesgranrio com todas as atividades educacionais, culturais e de assistência social descritas às páginas 20 a 41 desta impugnação, cuja execução foi devidamente cumprida".

Conclusão Sobre os Equívocos do Termo de Verificação

144. Argumenta a contribuinte que são "... equivocadas as premissas adotadas no Termo de Verificação para a lavratura do Auto de Infração, no qual foi exigido o pagamento do IRPJ e acréscimos legais, porque: "

- i) "as prestações de serviços de avaliação educacional e de realização de concursos vestibulares ao ensino superior são típicas atividades educacionais, especializadas, conforme demonstrado nos itens 3.1 e 3.2 retos, e por si só caracterizam a Fundação Cesgranrio como instituição de educação";
- ii) "o Curso de Mestrado, em Avaliação, ministrado pela Fundação Cesgranrio, também a caracteriza como instituição de ensino, que é uma das formas de executar atividade educacional; sendo por mais esta razão a Fundação Cesgranrio uma instituição de educação";
- iii) "em 2011 e 2012, além de ter realizado as atividades tipicamente educacionais supra (itens 3.3), a Fundação Cesgranrio também se dedicou a pesquisas (item 3.3.3), a trabalhos científicos (item 3.3.4), a atividades culturais (item 3.3.5), a publicações (item 3.3.6), a seminários (item 3.3.7) e a atividades de assistência social voltadas para a área educacional (3.3.8), todas custeadas com os superávits obtidos com as prestações de serviços educacionais e não educacionais onerosas a terceiros; por mais este motivo, a Fundação Cesgranrio é uma instituição de educação";
- iv) "em 2011 e 2012, a Fundação Cesgranrio colaborou com a educação nacional ao prestar serviços de Avaliação Educacional e de realização de concursos vestibulares ao ensino superior, bem como ensinou no Curso de Mestrado e educou e formou a população com suas ações educacionais, culturais e assistenciais retro expostas";
- v) "o fato de a Fundação Cesgranrio manter suas atividades educacionais, culturais e assistenciais com os recursos advindos da prestação de serviços educacionais ou não, não a converteu em instituição empresarial e tampouco caracterizou desvio de forma ou prejudicou a concorrência, pois tal prática tem o respaldo da Constituição Federal, art. 155, § 3º e da Lei nº 1.532/1997, art. 12, § 3º";
- vi) "todos os superávits obtidos pela Cesgranrio foram aplicados na consecução dos seus objetivos estatutários, não tendo o Termo de Verificação apontado objetivamente a ocorrência de qualquer desvio na aplicação dos recursos";

vii) "a Fundação Cesgranrio atua preponderantemente na área educacional, seja porque obtém recursos mediante a prestação de serviços educacionais de Avaliação Educacional e de realização de concursos vestibulares ao ensino superior, seja porque aplica a totalidade dos recursos e das suas rendas em atividades educacionais, culturais e assistenciais de natureza educacional";

viii) "os dispêndios totais com atividades educacionais, culturais, e de assistência social de natureza educacional superam em muito os valores das doações e gratuidades concedidas pela Fundação Cesgranrio".

145. Por isso, é fácil concluir que a fiscalizada é uma instituição de educação.

Os Demais Requisitos Para a Fruição da Imunidade

146. Segundo a fiscalizada, "... da ampla fiscalização, iniciada em 16.04.2014 e concluída em 16.12.2016, resultou tão somente a infundada alegação de a Fundação Cesgranrio não ser uma instituição de educação, valendo o Auto de Infração ora impugnado como um atestado de que a ora Impugnante atendeu aos demais requisitos a que está condicionada a fruição da imunidade de impostos".

147. Contudo, a interessada considerou conveniente prestar os seguintes esclarecimentos.

- 1) por determinação estatutária, a Fundação Cesgranrio é instituição de fins educacionais, culturais e assistenciais não lucrativos;
- 2) o Estatuto da Fundação Cesgranrio contém disposições vedando a remuneração e a distribuição de vantagens ou benefícios, a qualquer título, aos seus dirigentes e instituidores;
- 3) o Estatuto da ora Impugnante a obriga a aplicar integralmente no Brasil os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- 4) os serviços onerosos prestados a terceiros, pela Fundação Cesgranrio, estão previstos nas suas finalidades estatutárias:
 - realização de concursos públicos de seleção de pessoal;
 - realização de concursos vestibulares ao ensino superior;
 - serviços de avaliação educacional;
 - curso de mestrado em avaliação.
- 5) Por força do Código Civil, a contribuinte "... está submetida à fiscalização do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, que zela pelo fiel cumprimento das disposições estatutárias e anualmente lhe audita as contas. Especificamente em relação aos anos calendários 2011 e 2012, as contas da Fundação Cesgranrio foram aprovadas pela Portaria PJF-SFC nº 55/2013, de 31.07.2013 (doc. 07) e pela Portaria PJF-SFC nº 12/2014, de 26.02.2014 (doc. 08)". Tal fiscalização, segundo a fiscalizada, "... é mais um elemento probatório de que a Fundação Cesgranrio cumpre rigidamente suas disposições estatutárias, que, *mutatis mutandis*, repetem os requisitos exigidos para a fruição da imunidade de impostos, pela Constituição Federal, pelo CTN e pela Lei n.º 9.532/1997".

A Imunidade de Impostos Decorre por ser a Contribuinte uma Instituição de Educação, e não uma Instituição de Assistência Social

148. Afirma a contribuinte que "... não frui a imunidade de impostos na qualidade de instituição de assistência social, embora implemente diversas ações assistenciais de natureza educacional, expostas no item retro, em atendimento às determinações de seu Estatuto (art. 1o)". Por isso, "... são irrelevantes as afirmações constantes do Termo de Verificação, páginas 30 e 31, a respeito de a Fundação Cesgranrio não cumprir os requisitos legais para fruir a imunidade de impostos na qualidade de instituição de assistência social".

A Lei Nº 9.430/1996 não Veda a Opção Pelo Pagamento Do IRPJ em Bases Anuais, na Hipótese de o IRPJ ser Exigido em Auto de Infração Referente a Exercícios Anteriores

149. O IRPJ foi apurado trimestralmente, tendo sido "... justificada a impossibilidade de a ora Impugnante optar pela apuração anual do IRPJ, com o pagamento mensal estimado, após a lavratura do Auto de Infração".

150. Assim, considerou-se "... que a Fundação Cesgranrio já teria feito opção pela apuração trimestral do imposto, e excluído a opção da apuração anual, por não haver pago a parcela do imposto estimado nos meses de janeiro de 2011 e 2012. E tal opção seria definitiva, não podendo ser alterada".

151. No entanto, entende a interessada que "... este raciocínio é incompatível com a realidade fática, pois a Fundação Cesgranrio não fez qualquer opção quanto ao regime de apuração trimestral ou anual. Com efeito, pelas fundadas razões retro expostas, a Fundação Cesgranrio estava ao abrigo da imunidade de impostos em 2011 e 2012, e sequer imaginava que o IRPJ viesse a lhe ser exigido, tal como ocorreu com o Auto de Infração".

152. Outrossim, "... ainda que se cogite ser a apuração trimestral o regime ordinário de tributação e que a opção pelo regime de apuração deveria ter sido manifestada com o pagamento do imposto no mês de janeiro, a Lei nº 9430/1996 nada dispôs a respeito da singular situação em que se encontra a Fundação Cesgranrio - ser o IRPJ referente a 2011 e 2012 exigido em 2016 por meio do Auto de Infração - e tampouco vedou que a opção pela apuração anual do imposto seja feita após o lançamento do imposto em Auto de Infração".

153. Tais preceitos "... referem-se sempre à opção pelo regime de tributação, o que, no caso dos autos, não ocorreu, seja pela apuração trimestral, seja pela apuração anual.

E tampouco vedam a opção de apuração anual, na situação especialíssima em que se encontra a ora Impugnante".

154. No presente caso, a apuração anual do IRPJ "... resultaria em exigência do imposto de R\$ 7.605.550,09, aproximadamente 30% dos R\$ 25.590.756,14 de IRPJ cobrados no Auto de Infração".

155. Afirma ainda que "... não está ao arbítrio da autoridade fiscal escolher e impor ao contribuinte a forma mais onerosa de apuração do imposto, em manifesta contrariedade às disposições da Lei 9.430/1996", pois, "... se pudesse fazê-lo, estaria impondo dupla penalidade ao contribuinte pelo não recolhimento do imposto no vencimento, sendo uma a multa de 75% e a outra o cálculo mais oneroso do IRPJ,

que, no caso, enseja a majoração do imposto em mais de 300% daquele apurado na sistemática anual".

156. Por estas razões, a fiscalizada "... pede que, na improvável hipótese de o órgão julgador não a reconhecer como entidade educacional imune a impostos nos exercícios de 2011 e 2012, seja julgado parcialmente improcedente o Auto de Infração, determinando-se a apuração anual do IRPJ devido".

Do Pedido

157. Face a todo o exposto, a pessoa jurídica pede e espera seja julgada procedente a presente impugnação ou, caso assim não entenda o egrégio órgão julgador, pede seja dado provimento parcial à presente impugnação, para o fim de determinar seja o IRPJ apurado anualmente.

Da Impugnação à CSLL

158. A impugnante inicia esta parte da defesa afirmando que a mesma é tempestiva, fazendo um resumo dos fatos e trazendo as alegações/argumentações conforme segue.

As Razões de Fato e de Direito Pelas Quais a Fundação Cesgranrio não se Sujeita à Incidência da CSLL

A Fundação Cesgranrio comprovou ser uma instituição de educação sem fins lucrativos, com direito à imunidade de impostos prevista no artigo 150, VI, 'c', da Carta Magna

159. No Termo de Verificação consta a afirmação de que "... a Fundação Cesgranrio declarou sua imunidade às contribuições sociais prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, por acreditar ser uma entidade beneficente de assistência social", porém, diz a interessada nunca ter feito tal afirmação.

160. Tanto é assim, "... que, desde 01.01.2001, a Fundação Cesgranrio optou por não renovar o seu Certificado de Entidade de Assistência Social - CEBAS, passando então a regularmente recolher ao INSS a quota patronal previdenciária".

161. Mais de uma vez durante o procedimento fiscal, a contribuinte "... esclareceu ser uma instituição de educação sem fins lucrativos que goza da imunidade de impostos prevista no artigo 150, VI, 'c', da Carta Magna, e atende aos requisitos da fruição da imunidade contidos no artigo 14, incisos I, II e III, do Código Tributário Nacional. Jamais pretendeu fruir da imunidade de impostos e contribuições na qualidade de entidade beneficente de assistência social".

162. Desse modo, "... não prospera a afirmação do Termo de Verificação de ter a Fundação Cesgranrio declarado ser uma entidade beneficente de assistência social".

Impossibilidade de exigência da CSLL, por não ocorrer o seu fato gerador

163. A Autoridade Fiscal adotou "... o entendimento de que seria devida a CSLL nos exercícios de 2011 e 2012, porquanto a Fundação Cesgranrio não era detentora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, naquele período, sendo o referido documento indispensável para fruição da imunidade das contribuições sociais prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal".

164. Segundo a interessada tal entendimento é equivocado, pois, não há necessidade de a mesma "... ser entidade beneficente de assistência social e possuir o CEBAS para estar desobrigada ao pagamento da CSLL, tal como afirmado no Termo de Verificação".

165. Reafirma que "... é instituição de educação sem fins lucrativos, ou seja, não aufera lucro, e, portanto, está fora do campo de incidência da CSLL, por não se configurar o seu fato gerador (lucro)".

166. A Lei Federal nº 7.689/1988 "... definiu o lucro como seu fato gerador e, para a base de cálculo, estabeleceu o 'valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda'".

167. Posteriormente, a RFB adotou "... o entendimento de que "... a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolverem atividades sem fins lucrativos, tais como fundações e sindicatos', conforme explicitado no Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30.11.1990".

168. Assim, sendo a pessoa jurídica sem fins lucrativos, "... tal como a Fundação Cesgranrio, não há a incidência da referida contribuição social, pois a mesma recai justamente sobre o lucro".

169. Neste ponto traz respeitável doutrina de Luciano Amaro e jurisprudência do CARF.

170. Conclui a interessada que "... a lavratura de Auto de Infração exigindo o pagamento da CSLL e acréscimos legais da Fundação Cesgranrio, referente aos anos-calendários de 2011 e 2012, violou não só a legislação de regência daquela contribuição, como também contrariou a pacífica jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que não admite a exigência de CSLL sobre o superávit de entidades sem fins lucrativos. E mais, desrespeitou a orientação emanada da Receita Federal do Brasil, objeto do Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90, editado pela Coordenação do Sistema de Tributação - COSIT".

Conclusão Sobre os Equívocos do Termo de Verificação

171. Argumenta a contribuinte que são "... equivocados os fundamentos adotados no Termo de Verificação para a lavratura do Auto de Infração, ora impugnado, no qual foi exigido o pagamento da CSLL e acréscimos legais referentes aos anos-calendários de 2011 e 2012, porque:"

- i) "a Fundação Cesgranrio é instituição de educação sem fins lucrativos e jamais pretendeu fruir da imunidade de impostos e contribuições na qualidade de entidade beneficente de assistência social";
- ii) "é irrelevante o fato de a Fundação Cesgranrio não possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, para fins da não incidência da CSLL";
- iii) "a Fundação Cesgranrio é instituição de educação sem fins lucrativos e, portanto, não aufera lucro, apenas superávit, não se configurando o fato gerador para a incidência da CSLL";
- iv) "existe norma editada pela Receita Federal do Brasil afastando a incidência da CSLL sobre o superávit das entidades sem fins lucrativos: o Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30.11.1990";

v) "a jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de não incidir a CSLL sobre o superávit das entidades sem fins lucrativos, por não ocorrer o seu fato gerador em tal situação".

172. Portanto, conclui a interessada que não está "... obrigada ao pagamento da CSLL e aos acréscimos legais referentes aos anos-calendários de 2011 e 2012, sendo manifestamente inconstitucional, ilegal e contrário à orientação emanada da Receita Federal do Brasil, o Auto de Infração ora impugnado" .

Do Pedido

173. Em face de todo o exposto, a contribuinte pede e espera seja julgada procedente a presente impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Conheço do recurso voluntário à vista de sua interposição tempestiva e do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

Da Suspensão da Imunidade Tributária

Sobre a declaração de suspensão da imunidade tributária da recorrente (ADE nº 819/2016), destacam-se as seguintes razões do recurso voluntário:

- a) o acórdão recorrido decidiu não ter a Fundação Cesgranrio direito a fruir a imunidade de impostos, por entender que a ora recorrente não seria uma instituição de educação;
- b) encontram-se dentro do escopo da educação todas as atividades promovidas pela Fundação Cesgranrio para estimular as artes plásticas, o teatro, a música, a literatura, pois são manifestações culturais, todas adiante especificadas;
- c) são atividades educacionais as pesquisas de interesse público promovidas pela CESGRANRIO, notadamente no campo da avaliação educacional, adiante especificadas;
- d) é atividade educacional de ensino o curso de Mestrado em Avaliação Educacional ministrado pela Fundação Cesgranrio, adiante especificado;
- e) são atividades educacionais de natureza cultural as edições da Revista Ensaio e da Revista Meta: Avaliação, adiante especificadas, ambas especializadas em Avaliação Educacional;
- f) são também atividades educacionais as Avaliações Educacionais, tais como os concursos pré-vestibulares ao ensino superior, as avaliações em larga escala (ENEM, ENADE, Prova Brasil-ANRESC) e as avaliações de projetos e programas educacionais, adiante especificadas;
- g) o acórdão recorrido ignorou normas constitucionais e ordinárias (reproduzidas no recurso voluntário) definidoras dos conceitos de educação e de ensino, que permitem

a constatação de ser a **educação o gênero e o ensino a espécie**, sendo o ensino praticado nas escolas e faculdades apenas uma das atividades pela qual a educação se manifesta. E são também educacionais as demais atividades desenvolvidas para (...) "o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e a sua qualificação para o trabalho (CF, art. 205), tal como as atividades desenvolvidas pela Fundação Cesgranrio adiante especificadas e já comprovadas nos autos;

h) a avaliação educacional é atividade integrante da educação;

i) a avaliação educacional é totalmente diferente da aferição de conhecimento dos avaliados, para o fim de hierarquizá-los por nível de acerto no exame, tal como ocorre nas seleções de pessoal para fins de habilitação a cargos e empregos públicos e privados;

j) somente as instituições de educação especializadas detêm os conhecimentos indispensáveis para realizar atividades de avaliação educacional;

k) a Fundação Cesgranrio atua, participa e executa procedimentos para a melhoria da qualidade do ensino, com como educa e forma;

l) avaliação educacional é procedimentos de melhoria da qualidade do ensino;

m) pesquisas e outros trabalhos desenvolvidos pelos pesquisadores da Fundação Cesgranrio contribuem para a melhoria da qualidade do ensino;

n) as publicações da Fundação Cesgranrio contribuem para a melhoria do ensino;

o) a Fundação Cesgranrio ensina;

p) a Fundação Cesgranrio tem atuação destacada no fomento à educação e à formação de jovens e adultos; atividades culturais; atividades assistenciais de natureza educacional;

Em suas **conclusões** sobre esse tópico, a recorrente apresentou as seguintes razões:

a) são equivocados todos os fundamentos adotados pelo r. Aresto recorrido para negar à Fundação Cesgranrio a qualidade de instituição de educação e, por consequência, negar à ora recorrente o direito a fruir a imunidade de impostos;

b) configura inegável erro de direito ignorar o conceito constitucional de educação tal como fez o aresto recorrido, para desqualificar a avaliação educacional como atividade própria das instituições de educação;

c) o acórdão recorrido omitiu-se a respeito das diversas atividades desenvolvidas pela ora recorrente, todas comprovadas nos autos, voltadas para o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da soberania e sua qualificação;

d) sendo instituição de educação, conforme demonstrado e comprovado, a Fundação Cesgranrio faz jus a fruição da imunidade de impostos, devendo, por isto, ser julgado procedente o presente recurso voluntário, para desconstituir o Auto de Infração, no pertinente à exigência de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e acréscimos legais;

O **acórdão recorrido** apresenta as seguintes conclusões a respeito:

179. (...) o presente processo trata da suspensão da imunidade tributária por ter, em apertada síntese, a autoridade fiscal concluído pelo não enquadramento da instituição como de educação ou assistencial beneficente, ante a constatação de ser sua atividade principal a avaliação de alunos e candidatos, sem a prestação de serviços de ensino.

180. Por seu turno, a interessada alega ser alcançada pela imunidade referida no art. 150, VI, c, da CF. Traz várias informações que em seu entendimento comprovariam que sua natureza é educacional e cultural.

181. Início as análises pela citação do dispositivo constitucional mencionado:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, 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, atendidos os requisitos da lei;

(...)

182. Veja-se que em relação aos impostos, a isenção (ou **imunidade**) **está condicionada a que as instituições de educação e de assistência social devam atender determinadas exigências/requisitos estipulados em lei.**

183. No mesmo sentido o CTN dispõe o seguinte:

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)

(...)

184. **Cabe ainda citar a Lei nº 9.532/1997:**

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em

caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...)

§ 2º *Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:*

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

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;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo. (...)

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º *A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.*

(...)

§ 3º *Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14. (grifou-se)*

(...)

186. Segundo a Fiscalização, a interessada **executa atividades relacionadas à preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar, tais como: ENEM, ENADE, PROVA BRASIL e outros.**

187. (...) consistiu o procedimento fiscal na **verificação do cumprimento dos requisitos legais para o gozo da imunidade**, vale dizer, aqueles apostos no § 1º do art. 9º e no art. 14, ambos do Código Tributário Nacional (CTN).

188. O § 1º do art. 32 da Lei nº 9.430/1996 é claro a esse respeito:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

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

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

(...)

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

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

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

(...)

189. Neste ponto, mister se faz conhecer os **requisitos ao gozo da imunidade** estampados no art. 14 do CTN, que assim dispõe:

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.

§ 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. (grifou-se)

190. Tal dispositivo vincula os requisitos que relaciona ao inciso IV do artigo 9º do mesmo Código, norma que trata da vedação da cobrança de impostos sobre patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos, dos sindicatos de trabalhadores e das instituições de educação ou assistência social sem fins lucrativos.

191. Ou seja, **o enquadramento na imunidade pretendida pela interessada pressupõe, cumulativamente**, que o sujeito passivo: (a) esteja entre uma das espécies de pessoas jurídicas acima mencionadas; (b) caso seja instituição de educação ou de assistência social, não tenha fins lucrativos; (c) não efetue distribuição de lucros; (d) aplique integralmente seus recursos no país e para os fins institucionais; e (e) mantenha hígida escrituração contábil. Faltando um destes requisitos, frustra-se a pretensa imunidade.

192. A interessada **afirma ser instituição de ensino, deduzindo que educação é gênero do qual o ensino é espécie. Confirma que realiza avaliações e diz que tal atividade está contida no escopo do ensino.**

193. Nesse ponto, trago trechos da Lei nº 9.394/1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional:

TÍTULO V

Dos Níveis e das Modalidades de Educação e Ensino

CAPÍTULO I

Da Composição dos Níveis Escolares Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;

II - educação superior.

CAPÍTULO II

DA EDUCAÇÃO BÁSICA Seção I Das Disposições Gerais

Art. 22. A educação básica tem por finalidades desenvolver o educando, assegurar-lhe a formação comum indispensável para o exercício da cidadania e fornecer-lhe meios para progredir no trabalho e em estudos posteriores.

(...)

Seção II

Da Educação Infantil

Art. 29. A educação infantil, primeira etapa da educação básica, tem como finalidade o desenvolvimento integral da criança de até 5 (cinco) anos, em seus aspectos físico, psicológico, intelectual e social, complementando a ação da família e da comunidade. (Redação dada pela Lei nº 12.796, de 2013)

Art. 30. A educação infantil será oferecida em:

I - creches, ou entidades equivalentes, para crianças de até três anos de idade;

II - pré-escolas, para as crianças de quatro a seis anos de idade.

II - pré-escolas, para as crianças de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos de idade. (Redação dada pela Lei nº 12.796, de 2013)

(...)

Seção III

Do Ensino Fundamental

Art. 32. O ensino fundamental obrigatório, com duração de 9 (nove) anos, gratuito na escola pública, iniciando-se aos 6 (seis) anos de idade, terá por objetivo a formação básica do cidadão, mediante: (Redação dada pela Lei nº

11.274, de 2006)

I - o desenvolvimento da capacidade de aprender, tendo como meios básicos o pleno domínio da leitura, da escrita e do cálculo;

II - a compreensão do ambiente natural e social, do sistema político, da tecnologia, das artes e dos valores em que se fundamenta a sociedade;

III - o desenvolvimento da capacidade de aprendizagem, tendo em vista a aquisição de conhecimentos e habilidades e a formação de atitudes e valores;

IV - o fortalecimento dos vínculos de família, dos laços de solidariedade

humana e de tolerância recíproca em que se assenta a vida social.

(...)

Seção IV Do Ensino Médio

Art. 35. O ensino médio, etapa final da educação básica, com duração mínima de três anos, terá como finalidades:

I - a consolidação e o aprofundamento dos conhecimentos adquiridos no ensino fundamental, possibilitando o prosseguimento de estudos;

II - a preparação básica para o trabalho e a cidadania do educando, para continuar aprendendo, de modo a ser capaz de se adaptar com flexibilidade a novas condições de ocupação ou aperfeiçoamento posteriores;

III - o aprimoramento do educando como pessoa humana, incluindo a

formação ética e o desenvolvimento da autonomia intelectual e do

pensamento crítico;

IV - a compreensão dos fundamentos científico-tecnológicos dos processos produtivos, relacionando a teoria com a prática, no ensino de cada disciplina.

(...)

Seção IV-A

Da Educação Profissional Técnica de Nível Médio

(Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 36-A. Sem prejuízo do disposto na Seção IV deste Capítulo, o ensino médio, atendida a formação geral do educando, poderá prepará-lo para o exercício de profissões técnicas. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Parágrafo único. A preparação geral para o trabalho e, facultativamente, a habilitação profissional poderão ser

desenvolvidas nos próprios estabelecimentos de ensino médio ou em cooperação com instituições especializadas em educação profissional. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 36-B. A educação profissional técnica de nível médio será desenvolvida nas seguintes formas: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

I - articulada com o ensino médio; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II - subsequente, em cursos destinados a quem já tenha concluído o ensino

médio. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

(...)

Seção V

Da Educação de Jovens e Adultos

Art. 37. A educação de jovens e adultos será destinada àqueles que não tiveram acesso ou continuidade de estudos no ensino fundamental e médio na idade própria.

(...)

CAPÍTULO III

DA EDUCAÇÃO PROFISSIONAL

Da Educação Profissional e Tecnológica

(Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia. (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 1º Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

I - de formação inicial e continuada ou qualificação profissional; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II - de educação profissional técnica de nível médio; (Incluído pela Lei nº

11.741, de 2008)

III - de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

(...)

CAPÍTULO IV

DA EDUCAÇÃO SUPERIOR

Art. 44. A educação superior abrangerá os seguintes cursos e programas: (Regulamento)

I - cursos seqüenciais por campo de saber, de diferentes níveis de abrangência, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelas instituições de ensino, desde que tenham concluído o ensino médio ou equivalente; (Redação dada pela Lei nº 11.632, de 2007).

II - de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio

ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo;

III - de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado,

cursos de especialização, aperfeiçoamento e outros, abertos a candidatos

diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das

instituições de ensino;

IV - de extensão, abertos a candidatos que atendam aos requisitos

estabelecidos em cada caso pelas instituições de ensino.

(...)

CAPÍTULO V DA EDUCAÇÃO ESPECIAL

Art. 58. Entende-se por educação especial, para os efeitos desta Lei, a modalidade de educação escolar oferecida preferencialmente na rede regular de ensino, para educandos com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação. (Redação dada pela Lei nº 12.796, de 2013)

(...)

194. Dos referidos dispositivos conclui-se que **instituição de educação é a pessoa jurídica que exerce atividade nas seguintes áreas da educação básica (formada**

pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e da educação superior.

195. Sendo que:

- educação infantil é a primeira etapa da educação básica e tem como finalidade o desenvolvimento integral da criança de até cinco anos;
- ensino fundamental se inicia para as crianças de seis anos de idade e tem a duração de nove anos;
- ensino médio é a etapa final da educação básica e tem a duração mínima de três anos; e
- educação superior é área que abrange cursos sequenciais por campo de saber, de graduação, de pós-graduação e de extensão.

196. Considerando os dispositivos da Lei nº 9.394/1996, acima mencionados, apesar de a impugnante listar diversos conceitos em relação à educação e também diversas atividades as quais ela considera como educacionais, **entendo que não é possível considerá-la como uma entidade educacional**, em consonância com o que foi apurado pela Autoridade Fiscal.

197. Nesse sentido, a análise da escrituração contábil da contribuinte mostrou que, no período fiscalizado, **quase toda a receita operacional** auferida pela pessoa jurídica foi **proveniente de atividades de aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar**:

Conta Contábil		2011		2012	
Código	Nome	Valor	Distribuição	Valor	Distribuição
41110104	Contratos e Serviços	185.891.288,44	97,60%	210.065.654,89	97,94%
41110101	Taxa de Inscrição Vestibular	3.683.856,91	1,93%	3.128.217,20	1,46%
41110103	Convênio e Projetos	135.000,00	0,07%	45.000,00	0,02%
41110102	Taxa de Habilidade Específica	55.780,00	0,03%	51.520,00	0,02%
41110205	Ressarcimento de Despesas	216.099,92	0,11%	1.129,77	0,00%
41110201	Outras Receitas	16.232,70	0,01%	708.563,56	0,33%
41110203	Taxa de Expediente	50,00	0,00%	0,00	0,00%
41110204	Ressarcimento de Serviços	-	0,00%	65.365,52	0,03%
411103	Mestrado	457.261,22	0,24%	426.466,67	0,20%
	Total	190.455.569,19		214.491.917,61	

199. Uma consulta ao sítio da interessada (<http://www.cesgranrio.org.br/institucional/atuacao.aspx>) confirma suas **principais atividades**:

Atividades Principais

A FUNDAÇÃO CESGRANRIO tem como atividades principais:

- Concursos públicos e/ou processos seletivos públicos.
- Avaliação.
- Vestibulares.
- Mestrado em Avaliação.
- Capacitação de Professores.
- Certificação.
- Pesquisa.
- Projetos sociais.
- Projetos culturais.
- Projetos na Área de Saúde.
- Fóruns.
- Publicações.

200. Veja-se que, à exceção do "Mestrado em Avaliação", **nenhuma das outras atividades se encontram no rol descrito pela Lei nº 9.394/1996**, ou seja, **não há atividades na área de educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) ou de ensino superior.**

201. Outrossim, de acordo com a Fiscalização, **da análise dos contratos de prestação de serviço** firmados pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP (contratante) e a impugnante (contratada) **depreende-se que os serviços são remunerados, e é a contratante que estabelece as diretrizes e supervisiona os trabalhos da contratada.** A Fundação Cesgranrio não atua, participa ou executa qualquer procedimento de melhoria da qualidade do ensino. **Sua única função é elaborar e aplicar exames a fim de que a entidade contratante, de posse de dados avaliativos, empreendam ações visando à melhoria da qualidade do ensino e aprendizado.**

202. Conclui-se que **a interessada não educa, não ensina e não forma.** Apenas **presta um serviço oneroso de preparação, avaliação e correção de provas**, até porque não é necessário ser uma instituição de educação, na definição da Constituição, para realizar avaliações.

203. Restando caracterizada como **principal atividade a avaliação em processos seletivos**, frise-se que tal atividade não equivale a transmitir conhecimentos para educar, mas apenas aferir o conteúdo ensinado por outrem, de forma a hierarquizar os avaliados por nível de acerto no exame.

204. Deve-se observar, também, que a mera **autoqualificação em estatuto como instituição de ensino sem fins lucrativos não garante a natureza das atividades realizadas pela interessada**, o que só se pode perquirir pela análise direta de suas práticas, como o fez a fiscalização.

205. Outrossim, não é demais assinalar a particularidade de interpretação das normas no Direito Tributário de que, as de natureza excepcional, ou seja, as que constituam exceção à regra geral de tributação (o pagamento de tributos) ou de estabelecimento de obrigações acessórias, **não podem ser interpretadas extensivamente.**

206. Daí, o método a ser utilizado no presente caso deve ser o literal, em face do comando expresso contido inciso II do artigo 111 do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...)

II - outorga de isenção; (...)

207. Dessa forma, o disposto nos art. 9º do CTN e art. 12 e 15 da Lei nº 9.532/1997, por se referirem a requisitos para o gozo da **imunidade tributária** (não pagamento de imposto) correspondem à **norma excepcional**. Por essa razão, na qualidade de intérprete, quando tais dispositivos dizem "**instituições de educação**", conclui-se **não haver margem a qualquer desvio de interpretação, como defendeu a impugnante ao querer incluir nas atividades educacionais um universo de outras atividades**. Há que se interpretar de forma restritiva.

208. Nesse sentido, ao comentar o artigo 111 do CTN, Aliomar Baleeiro, in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 11a edição, atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi, assim ensina:

"INTERPRETAÇÃO LITERAL

Estabelecendo a interpretação literal, para os dispositivos que concedam suspensão ou exclusão do crédito tributário, isenções e dispensa de obrigações acessórias, o CTN afasta, nesses casos, e só neles, os incisos I e II do art. 108.

Tais dispositivos são taxativos: só abrangem os casos especificados, sem ampliações.

A regra é que todos devem contribuir para os serviços públicos, segundo sua capacidade econômica, nos casos estabelecidos em lei. As isenções são restritas, por isso se afastam dessa regra geral.

A isenção não se estende ao cumprimento das obrigações acessórias, nem estas àquela. Nem a exclusão ou suspensão do crédito tributário induz dispensa das obrigações acessórias.

A relevação de uma destas não importa a das demais. Nesses casos, a dívida se resolve em favor do Fisco, porque assim o preceitua o CTN". (grifou-se)

209. Assim, **o não enquadramento como instituição de educação implica impedimento à imunidade** defendida, pois **retira a interessada do rol de elegíveis a tal benefício fiscal**, afinal tal fato colide, a um só tempo, com o art. 150, VI, c, da CF, com o art. 9º, IV, do CTN e com o art. 15 da Lei n.º 9.532/97, sendo este dispositivo o que poderia socorrer a interessada para fins de isenção.

210. Além disso, não se pode olvidar o comando do art. 12 da Lei n.º 9.532/97 que, em sua redação dada pela MP n.º 2.158-35/01, fulmina por completo a pretensão da interessada, afinal **a atividade desempenhada por ela é sempre direcionada a público determinado e em nada guarda complementariedade com as atividades do Estado**. Vejamos:

*Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, **considera-se imune a instituição de educação** ou de assistência social que preste os serviços*

para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

Analisando-se os fatos e fundamentos consignados pela fiscalização, entendo, assim como a DRJ, que as atividades realizadas pela recorrente, por meio das quais auferiu mais de 90% de suas receitas, **não podem ser consideradas** como atividades próprias das referidas instituições abrangidas pelo benefício da imunidade tributária. Não há como negar que tais instituições necessitam de receitas para o exercício de suas atividades. Todavia, as receitas em questão, auferidas pela recorrente, caracterizam preço (valor a pagar) pela prestação de serviços contratados por terceiros, em nada se assemelham com as atividades esperadas por entes educacionais ou de ensino beneficiados pela imunidade tributária. Dessa forma, entendo que deve ser mantida a decisão recorrida, por seus próprios fundamentos e pelo fato de que, independentemente de destinar suas receitas para a manutenção de suas próprias atividades, é necessário que suas receitas de prestação de serviços a terceiros, sejam oferecidas à respectiva tributação.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, nesse ponto.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Com o intuito de afastar a incidência da CSLL sobre as receitas objeto da autuação referente ao IRPJ, a recorrente apresenta as seguintes razões:

- a) o acórdão recorrido incorreu em erro ao registrar que a Fundação Cesgranrio não seria uma instituição de assistência social; sustenta que estão comprovadas nos autos as atividades de assistência social realizadas em 2011 e 2012, conforme anexo IV do recurso voluntário, em consonância com suas atividades estatutárias;
- b) defendeu que fruía a imunidade de impostos, por ser uma instituição de educação, e não por ser entidade beneficente de assistência social, por lhe faltar o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS). Entretanto, isto não teria impedido a Fundação Cesgranrio de prosseguir nas suas ações de assistência social de natureza educacional, especificadas no item "B" do anexo IV do recurso voluntário;
- c) seria indevida a CSLL pelas instituições sem fins lucrativos, pelo fato de que não auferem lucro, e sim superávit, portanto, não haveria fato gerador da CSLL;
- d) o acórdão recorrido teria desrespeitado o Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90, da COSIT.

Em relação a esse tópico o acórdão recorrido apresenta os seguintes fundamentos:

225. Inicialmente, ressalte-se que a imunidade a que se refere o artigo 150, VI, 'c', da Carta Magna, é relativa somente a impostos, não abrangendo as contribuições:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, 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, atendidos os requisitos da lei;

(...)

226. Além disso, mesmo que tal dispositivo abrangesse as contribuições, conforme já analisado em tópico específico, **a contribuinte não é uma instituição de educação.**

227. Para se obter a isenção de contribuições, a impugnante **deveria ser uma entidade beneficente de assistência social**, conforme o § 7º do art. 195 da Constituição da República:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em

lei,

(...)

228. Para tanto, a principal exigência é obter o certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS) para fazer jus à isenção das contribuições.

229. Nesse sentido, em 06/05/2014, a contribuinte informou, em resposta a um termo de intimação, não possuir mais o certificado que um dia havia obtido, tendo em vista que não houve a sua renovação, conforme abaixo:

5 – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social;

A Fundação Cesgranrio possui o registro no CNAS deferido em 20/07/1999, não tendo sido renovado o seu Certificado. Entretanto, é uma instituição de Utilidade Pública Federal, conforme previsto no Decreto nº 91.526 de 12/08/1985 e a Certidão com validade até 30/09/2014; é uma instituição de Assistência Social inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do Rio de Janeiro – inscrição nº 08/008261/00, com Certidão de Regularidade válida até 30/04/2014 e é registrada no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do

230. De outra banda, a própria interessada afirma em sua impugnação que não é entidade de assistência social, situação a qual foi analisada em tópico próprio.

231. Desse modo, considerando que a imunidade prevista no art. 150, VI, 'c', da Constituição da República é relativa somente a impostos e que a contribuinte não se considera uma instituição de assistência social (confirmando a conclusão da

Autoridade Fiscal demonstrada nos autos), situação esta que afasta a isenção de contribuições prevista no § 7º do art. 195 da Carta Magna, não há outra alternativa legal que mantenha o "status" da interessada de isenta/imune à apuração da CSLL.

232. Desse modo, para efeitos da apuração da CSLL, há que se apurar o lucro da pessoa jurídica, conforme efetuado pela Fiscalização no presente caso, a qual se utilizou da escrituração contábil regular mantida pela contribuinte, a extração das informações para a composição da base de cálculo da referida contribuição.

Analisando-se as razões da recorrente e da DRJ, verifica-se que não há como acolher as alegações da recorrente de que constitui-se em entidade isenta da CSLL, pelo fato de não auferir lucro, mas superávit. Da mesma forma, o fato de eventualmente realizar atividades assistenciais de caráter educacional, não lhe confere tal isenção. Assim sendo, entendo como corretos os fundamentos da DRJ para manter a conclusão da fiscalização, quanto à incidência de CSLL sobre as receitas da recorrente.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, também nesse ponto.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se (i) o Ato Declaratório Executivo DRF/RJ1 nº 819, sobre a suspensão da imunidade tributária da recorrente; e (ii) os autos de infração de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Voto Vencedor

Flávio Machado Vilhena Dias - Redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto do ilustre relator, quando do julgamento do Recurso Voluntário apresentado pela ora Recorrente, Fundação Cesgranrio, o entendimento que prevaleceu no colegiado, por voto de qualidade, foi no sentido de se dar provimento ao apelo do contribuinte. Assim, coube a esta julgador a elaboração do voto vencedor, o que se passa a fazer.

DO IRPJ

No que tange ao IRPJ, a discussão posta no presente caso, em apertada e necessária síntese, é se a Recorrente, nos termos do seu objeto social, presta serviços educacionais sem fins lucrativos, para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, c) da Constituição Federal de 1988.

Como bem colocado no acórdão proferido pela DRJ de Curitiba (PR), a fiscalização constatou que a Recorrente "executa atividades relacionadas à preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar, tais como: ENEM, ENADE, PROVA BRASIL e outros."

E, com base nesta constatação, o agente fiscal entendeu que a Recorrente não cumpria todos os requisitos exigidos pela legislação para fins de concessão da imunidade prevista no Texto Constitucional, uma vez que supostamente não prestava serviços educacionais. Com essa constatação, entendeu-se pela suspensão da imunidade prevista naquele dispositivo da CF/88, além de terem sido constituídos créditos tributários com base neste entendimento.

Ratificando as conclusões da fiscalização, a DRJ de Curitiba concluiu que a Recorrente "não educa, não ensina e não forma. Apenas presta um serviço oneroso de preparação, avaliação e correção de provas, até porque não é necessário ser uma instituição de educação, na definição da Constituição, para realizar avaliações".

Para chegar nesta conclusão, os julgadores da instância a quo afirmaram que "à exceção do "Mestrado em Avaliação", nenhuma das outras atividades se encontram no rol descrito pela Lei nº 9.394/1996, ou seja, não há atividades na área de educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) ou de ensino superior". Aduziu ainda que:

"Outrossim, de acordo com a Fiscalização, da análise dos contratos de prestação de serviço firmados pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP (contratante) e a impugnante (contratada) depreende-se que os serviços são remunerados, e é a contratante que estabelece as diretrizes e supervisiona os trabalhos da contratada. A Fundação Cesgranrio não atua, participa ou executa qualquer procedimento de melhoria da qualidade do ensino. Sua única função é elaborar e aplicar exames a fim de que a entidade contratante, de posse de dados avaliativos, empreendam ações visando à melhoria da qualidade do ensino e aprendizado". (destaque no original)

A Recorrente, por sua vez, em seu longo arrazoado, demonstra que a atividade de educação, para fins de concessão da imunidade, deve ser entendida de forma mais abrangente, e que não se deve buscar o conceito de educação somente na legislação, notadamente na Lei nº 9.394/96, que foi utilizada para fundamentar o acórdão recorrido.

Neste sentido, cita dispositivos da própria Constituição Federal de 1988 (artigo 205 e 206), defendendo "ser a educação o gênero e o ensino a espécie" e que, aquela, "abrange toda e qualquer forma de acesso a cultura e à ciência", como preconiza o artigo 23, V da Constituição Federal de 1988.

Para demonstrar que presta serviços educacionais, nos termos preconizados pelo artigo 150, VI, c da Constituição Federal, a Recorrente demonstra as diversas atividades que desenvolve, tais como o estímulo que promove às artes plásticas, ao teatro, à música, à literatura. Alega ainda que promove pesquisas no campo da avaliação educacional, oferece Curso de Mestrado em Avaliação, além das Avaliações Educacionais desenvolvidas junto às instituições de ensino e em larga escala (ENEN, ENADE, Prova-Brasil-ANRESC), dentre outros.

Pois bem.

Pedindo-se vênia ao ilustre relator, que negou provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão proferida pela DRJ de Curitiba, entende-se que assiste razão à Recorrente.

De pronto, na análise do presente caso, são de grande valia as colocações do Professor Roque Antonio Carrazza, que, ao analisar a imunidade das instituições de educação, leciona que:

"Impede notar que a educação de que aqui se cogita, longe de circunscrever-se à convencional transmissão de conhecimento, mediante aulas expositivas, inclusive em cursos de pós-graduação (stricto e lato sensu), abrange toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como de resto, literalmente estipula o art. 23, V, da CF".

Vai daí que, além das atividades acadêmicas propriamente ditas, a educação compreende a pesquisa, a realização de perícias, a órgão e instituições públicas e privadas, a análise de áreas de risco, para fins de acionamento da defesa civil, a certificação da higidez, para fins de exportação, de produtos fabricados por micro e pequenas empresas, dentre outras atividades correlatas.

É o que fazem as instituições que, sem fins lucrativos, realizam programas de ações previstos nos acima citados dispositivos constitucionais, sem prejuízo de fomentarem a ciência e a tecnologia." (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª ed. São Paulo: Malheiros: 2004. Pag. 743 e 744) (destacou-se)

Assim, nos termos da lição do festejado professor, não há dúvidas de que as atividades educacionais desenvolvidas pela Recorrente, em que pese não ser "a convencional transmissão de conhecimento", estão abrangidas pela imunidade prevista no Texto Constitucional.

O entendimento que acaba de ser exposto está longe de ser inédito na ciência jurídica brasileira. Aliomar Baleeiro, jurista brasileiro que chegou à cadeira de Presidente do STF, ao tratar da imunidade em questão ainda sob a égide da Constituição de 1946, afirmou que instituição de educação "não significa apenas a de caráter estritamente didático" mas, diversamente, "toda aquela que aproveita à cultura em geral, como o laboratório, centro de pesquisa, o museu, o 'atelier' de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, as academias de letras, artes e ciências." "O importante", prosseguiu ele, "é que seja realmente 'instituição', acima e fora de espírito de lucro, e não simples 'empresa' econômica, sob o rótulo educacional ou de assistência social" (Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 314-315).

É com base justamente nessa leitura que Francisco de Assis Alves demonstra que as chamadas "fundações de apoio" – organizações privadas destinadas a apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional etc. das instituições públicas de ensino superior – merecem ser reconhecidas como instituições de educação, contempladas com a imunidade a impostos (Fundações, organizações sociais, agências executivas, organizações da sociedade civil de interesse público e demais modalidades de prestação de serviços públicos. São Paulo: LTr, 2000, p. 70).

Lamentavelmente, porém, há pouca literatura produzida a respeito do conceito de “instituição de educação” para fins de imunidade, muito embora, como assinalado acima, essa prerrogativa remonte à Constituição de 1946. No entanto, a doutrina mais especializada já se ocupou de abordá-lo — e o fez, no mais das vezes, em linha com a conclusão aqui defendida.

É o caso, por exemplo, de Leandro Marins de Souza:

A educação, para fins de enquadramento da instituição no conceito de imunidade previsto no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, deve ser considerada de forma ampla, em sua plena acepção.

[...]

Como instituição de educação, portanto, deve ser considerada toda aquela que volte suas atividades à promoção dos valores que engloba o conceito pleno de educação, nos termos aqui expostos. Não há, em nossa Constituição, qualquer dispositivo limitador deste conceito; ao contrário, o espírito constitucional propugna por uma acepção ampla de educação, a permitir o enquadramento de inúmeras categorias de instituições no albergue imunizante.

[...]

Desde as instituições particulares de ensino fundamental, ensino médio ou ensino superior, passando pelas instituições de ensino profissional, de difusão da cultura e do esporte, de educação ambiental, museus, teatros, entre outras, todas podem ser abarcadas pelo instituto da imunidade tributária aos impostos destinada às instituições de educação, previsto no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal. [Tributação do terceiro setor no Brasil. São Paulo: Dialética, 2004, p. 163-164, destaques acrescidos]

Confira-se, ainda, Maria Nazaré Lins Barbosa:

[...] entende-se que a imunidade assegurada pela Constituição às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, tem em vista um amplo escopo de fins sociais. Parece-me, pois, que a Constituição inclui no âmbito da promoção da educação não apenas o ensino formal curricular, mas um amplo leque de atividades, a serem desenvolvidas com a colaboração da sociedade, que visam ao desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e a qualificação para o trabalho.

Logo, não se pode restringir a expressão “instituições de educação”, constante do artigo 145 [sic; leia-se 150], inciso VI, c, da Constituição federal, à “instituições de ensino formal”, ou que promovam a educação strictu sensu – por não ser esse o sentido oferecido pelo próprio texto constitucional.

[...]

Entendo desse modo que as instituições privadas sem fins lucrativos, dedicadas à promoção da cultura, à formação para a cidadania, ao ambientalismo – para dar alguns exemplos –, são alcançadas pela imunidade a impostos estabelecida no artigo 150, inciso VI, c, da Constituição Federal, posto que tais finalidade se destinam à promoção da educação. [As “instituições de educação” e a imunidade a impostos. In: SZAZI, Eduardo (org.). Terceiro setor: temas polêmicos. N. 1. São Paulo: Peirópolis, 2004, p. 109-126, destaques acrescentados].

Noutra banda, o conceito de educação da LDB é ainda mais amplo do que aquele do art. 205 da Constituição. No entanto, qualquer intento de ir além disso e buscar na lei 9.394/1996 uma conceituação expressa de “instituição de educação” é fadado ao fracasso, por uma razão muito simples: a LDB limita-se a disciplinar a “educação escolar”, e não toda a educação, conforme expressamente estabelecido no § 1º de seu art. 1º. Coerentemente, ela apenas trata das “instituições de ensino” (arts. 19-20), espécie do gênero mais amplo das “instituições de educação”.

Algum intérprete mais apressado poderia continuar essa busca na legislação infralegal (decretos, portarias, instruções normativas etc.). No entanto, mesmo os que admitem que lei ordinária possa criar requisitos para o exercício da imunidade constitucional não chegam ao ponto de admitir que isso possa ser feito, legitimamente, por atos normativos daquela espécie. O próprio STF censura esse tipo de prática, como revela trecho de acórdão que, embora trate da imunidade às contribuições à seguridade social (art. 195, § 7º), e não da imunidade a impostos, é inteiramente pertinente para as considerações em curso:

[...] a garantia constitucional da imunidade pertinente à contribuição para a seguridade social só pode validamente sofrer limitações normativas, quando definidas estas em sede legal, como requisitos necessários ao gozo da especial prerrogativa de caráter jurídico-financeiro em questão. [STF, 1ª Turma, RMS 22.192-9, rel. min. Celso de Mello, decisão de 28/11/1995, destaques acrescentados]

Esse entendimento (que o Legislador teria deixado para o Poder Executivo regulamentar a expressão constitucional “instituições de educação”), entretanto, contraria a jurisprudência consolidada do STF no sentido de que, por se tratar de limitação constitucional ao poder de tributar, a demarcação do objeto material da imunidade das instituições de educação é matéria afeita à lei complementar. Sobre o tema: ADI 1.802-MC, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 13.02.2004.

Não compete, portanto, ao Poder Executivo traçar critérios a fim de definir quais entidades estão abrangidas pelo conceito de “entidade educacional” constante na alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. [STF, 2ª Turma, RE 354.988-AgR, rel. Min. Ellen Gracie, decisão de 21/3/2006, destaques acrescentados]

Não é lícito ao Executivo e a nenhum de seus órgãos ou entidades – aí incluída, naturalmente, a Secretaria da Receita Federal – pretender definir, autonomamente, o conceito de “instituição de educação” para fins da imunidade a impostos. É o que se encontra estampado na decisão acima referida.

Mas não é só. Consta dos autos Declaração emitida pelo Ministério da Educação (fls. 1644), em que o MEC reconhece a Recorrente como uma instituição de ensino "consoante arts. 1º e 2º da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996."

E esta declaração foi dada com base no que restou decidido nos autos do processo administrativo de nº 23123.003652/2010-95, que tramitou perante aquele Ministério. Processo este que teve origem em requerimento expresso da Recorrente para que fosse reconhecida como "instituição de Educação desde a sua criação em 04/01/1973". (processo administrativo acostado aos autos às fls. 1635 e seguintes).

Como se não bastasse, quando a discussão de a Recorrente ser caracterizada como instituição de ensino ou não, para fins de reconhecimento da imunidade, foi levada ao Poder Judiciário, o entendimento que prevaleceu nos Tribunais foi no sentido do que é aqui defendido. Confira-se, neste sentido, ementas de acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios:

APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ALEGAÇÃO DE INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA AFASTADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, III, "c", DA CF/88. FUNDAÇÃO CESGRANRIO. CONTRATAÇÃO PARA A REALIZAÇÃO DO ENADE. EXIGÊNCIAS DO ART. 14 DO CTN ATENDIDAS.

Os requisitos elencados no art. 14 do Código Tributário Nacional, exigidos para a caracterização da imunidade tributária das entidades de educação sem fins lucrativos, prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição, podem ser devidamente demonstrados por prova pré-constituída, mostrando-se adequada, portanto, a escolha da via mandamental para satisfação da pretensão autoral. Preliminar rejeitada.

Em se tratando de entidades educacionais, desde que preenchidos os requisitos exigidos na legislação pertinente (art. 150, III, "c" da CF/88 e art. 14, do CTN) e comprovado que os serviços contratados mantêm estreita relação com os objetivos das entidades, impõe-se reconhecer a imunidade tributária, sobrestando-se, em sede de liminar na via mandamental, a cobrança do ISS sobre os serviços a serem prestados. (Acórdão n.1021897, 20160110973169APC, Relator: CARMELITA BRASIL 2ª TURMA CÍVEL, Data de Julgamento: 31/05/2017, Publicado no DJE: 06/06/2017. Pág.: 711/732)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. CESGRANRIO. ORGANIZAÇÃO E REALIZAÇÃO DO ENADE/2015. ISSQN. IMUNIDADE. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. ATIVIDADE DE FOMENTO À EDUCAÇÃO, PESQUISA E TECNOLOGIA. CENSO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR NO BRASIL. PADRÃO DE QUALIDADE. ARTS. 206 E 214 DA CF.

1. Apelações contra a r. sentença que concedeu a segurança para determinar que o Distrito Federal se abstenha de cobrar da impetrante o ISSQN sobre os pagamentos referentes o contrato com o INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, autarquia federal, para a realização do ENADE - Exame Nacional de Desempenho de Estudantes.

2. O simples fato de uma instituição sem fins lucrativos atuar na área de educação não enseja o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, inc. VI, alínea "c", da Constituição Federal.

3. A aferição do atendimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN e 12 da Lei da Lei 9.532/97, em regra, requer dilação probatória, incompatível com o mandado de segurança. Na demanda, contudo, a impetrante logrou êxito em provar o atendimento dos requisitos requeridos pela legislação tributária.

4. A organização e realização de concursos públicos não se enquadram no conceito de serviços públicos sociais, que, segundo a CF/88, podem ser realizados pelo Estado e pela sociedade, mas sempre em benefício da coletividade. No entanto, a impetrante foi contratada pela autarquia federal para organizar e executar o ENADE - Exame Nacional de Desempenho de Estudantes, uma das principais avaliações e estudos do censo da Educação Superior no Brasil (<http://portal.mec.gov.br/enade>).

5. As atividades desenvolvidas pela Fundação Cesgranrio para a realização do ENADE estão direcionadas à concretização do direito fundamental à educação, pois objetivam avaliar a qualidade do ensino superior no país, possibilitar o acesso às informações sobre o desempenho das instituições de ensino e a definição de metas e estratégias pelo Poder Público para garantir padrões de qualidade conforme as diretrizes e os princípios dos arts. 206 e 214 da Constituição Federal.

6. Apelação do Distrito Federal desprovida e apelação da Fundação Cesgranrio provida. (Acórdão n.1011327, 20160110600446APC, Relator: CESAR LOYOLA 2ª TURMA CÍVEL, Data de Julgamento: 19/04/2017, Publicado no DJE: 26/04/2017. Pág.: 281/315) (destacou-se)

Veja-se que, como se depreende das ementas transcritas, o Distrito Federal, com o entendimento de que os serviços de aplicação de exames de avaliação não poderiam ser caracterizados como educacionais, entendeu que não existia a imunidade e, por isso, seria devido o ISSQN incidente sobre os serviços prestados.

Contudo, o TJDF entendeu que a aplicação daqueles exames estaria direcionada "à concretização do direito fundamental à educação", ou seja, o entendimento do Tribunal foi diametralmente oposto ao que restou consignado pelo agente fiscal e pelo acórdão proferido pela DRJ de Curitiba (PR).

Desta forma, pelo o que restou aqui exposto, pedindo-se, mais uma vez, venia ao ilustre relator, vota-se por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para se reconhecer o caráter educacional das atividades da Recorrente, para fins de enquadramento à regra de imunidade prevista no 150, VI, c) da Constituição Federal de 1988.

DA CSLL

No que tange à CSLL, ficou demonstrado nos autos que, por ser uma fundação, sem fins lucrativos, a Recorrente não auferem lucro e, por isso, não pratica o fato gerador daquela contribuição social que incide justamente sobre o lucro das entidades.

No termo de verificação fiscal, que parte da premissa de que a Recorrente não seria uma instituição de educação (argumento este desconstruído pelas razões acima expostas), não há qualquer apontamento ou acusação de que a Recorrente não seria uma entidade sem fins lucrativos.

Por outro lado, como restou demonstrado no Recurso Voluntário, sendo uma fundação com sede no Estado do Rio de Janeiro, a Recorrente necessariamente não pode ter fins lucrativos, sob pena de não serem constituídas pelos órgãos daquele Estado, notadamente o Ministério Público Estadual, que tem a função, dentre outras, de fiscalizar este tipo de sociedade.

Há que se ressaltar, ainda, que o Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90 é claro ao afirmar que "a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações e sindicatos".

E, como se não bastasse, a discussão quanto à incidência ou não da CSLL pelas entidades que não tem fins lucrativos, ou seja, que não auferem lucro, já foi enfrentada pela Câmara Superior deste Conselho, prevalecendo, no mesmo Norte, o entendimento da maioria dos julgadores, quando do julgamento do Recurso Voluntário da Recorrente. Veja-se:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

CSLL. NÃO INCIDÊNCIA, SOCIEDADE SEM FINS LUCRATIVOS. A CSLL tem como fato gerador a existência de lucro no período correspondente. Tendo em vista que as sociedades sem fins lucrativos auferem superávits e não lucro, não podem se sujeitar à incidência da CSLL. (acórdão nº 9101-001.978 - Sessão de 19/08/2014 - Processo nº 19740.720171/2009-60)

Por tudo aqui exposto, pedindo-se, mais uma vez, venia ao ilustre relator, vota-se por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar a cobrança dos créditos de CSLL constituídos no Auto de Infração combatido.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Em que pese o bem fundamentado voto do i. relator, no presente caso acompanhei o voto divergente que propugnou pelo provimento do recurso voluntário tendo em vista que a recorrente se desincumbiu demonstrar que exerce efetivamente suas atividades

voltadas para a educação e que, portanto, sendo uma instituição sem fins lucrativos, tem direito à imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, c da Constituição Federal de 1988.

A par dos fundamentos muito bem encadeados pelo i. conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, acrescento que a educação é um dos principais atributos e deveres do Estado que se desincumbe de seu mister de forma direta, por meio das instituições públicas, e de forma indireta, através das instituições de educação privadas.

Esta últimas, quando desempenham suas atividades sem cunho lucrativo encontram abrigo na imunidade constitucional referida. O legislador constituinte tratou tais instituições como realizadoras, por extensão, de parte da atividade precípua do Estado brasileiro de prover a educação dos seus cidadãos, em todos os seus níveis, de forma que vedou a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços por elas prestados, tal como se dá entre os próprios entes federativos.

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.

Nesse sentido a ementa do julgado colacionado pelo i. relator do voto vencedor, que tratou da não incidência do ISS sobre as receitas da Fundação Cesgranrio, *verbis*:

[...]

5. As atividades desenvolvidas pela Fundação Cesgranrio para a realização do ENADE estão direcionadas à concretização do direito fundamental à educação, pois objetivam avaliar a qualidade do ensino superior no país, possibilitar o acesso às informações sobre o desempenho das instituições de ensino e a definição de metas e estratégias pelo Poder Público para garantir padrões de qualidade conforme as diretrizes e os princípios dos arts. 206 e 214 da Constituição Federal.

6. *Apelação do Distrito Federal desprovida e apelação da Fundação Cesgranrio provida. (Acórdão n.1011327, 20160110600446APC, Relator: CESAR LOYOLA 2ª TURMA CÍVEL, Data de Julgamento: 19/04/2017, Publicado no DJE: 26/04/2017. Pág.: 281/315) (destacou-se)*

Não menos relevante é o reconhecimento pelo próprio Ministério da Educação que, de forma expressa, declarou que a Fundação Cesgranrio é uma "**instituição de educação**", consoante arts. 1º e 2º da Lei nº 9.394 de 20 e dezembro de 1.996" (vide Parecer - fls. 1635/1643 e Declaração do Ministro da Educação - fls. 1644).

Por fim, não se questiona nos autos o desatendimento por parte da recorrente de quaisquer das condições estabelecidas no art. 14 do CTN, de sorte que não vislumbro neste caso fundamento para o afastamento da imunidade tributária conferida às instituições de educação.

Com relação à exigência da CSLL, acompanho os fundamentos trazidos pelo redator do voto vencedor, no sentido de que não incide a contribuição sobre o superávit das instituições sem fins lucrativos, posto que o fato gerador deste tributo é o lucro.

Nesse sentido dispõe a IN.RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, *verbis*:

Art. 13. São isentas do IRPJ e da CSLL as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestam os serviços para os quais foram instituídas e os colocam à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Destarte, inexistindo nos autos quaisquer questionamentos quanto a ausência de finalidade lucrativa da recorrente, a exigência da CSLL também deve ser cancelada.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

Permissa venia a todas as considerações propostas, especialmente, pelo D. Conselheiro Relator e, outrossim, pelo Conselheiro Flávio Vilhena (com cujas conclusões concordo), mas situação dos autos assumiu uma complexidade teórica que, entendo, revelou-se desnecessária.

De fato, me pautando pelo princípio da verdade material, sempre defendi a absoluta impossibilidade de órgãos administrativos/fiscais/tributários avocarem para si o mister de decidir, ou adotar conceitos, sobre matéria em relação à qual não detém *expertise*. Afirmava, realmente, que diante de uma situação fática em que o lançamento dependa de um conhecimento técnico específico, não cabe à Fiscalização exprimir uma "opinião" sobre a questão¹; à míngua de um conceito legal que permita efetuar o lançamento, é mandatório, a luz o art. 142 do CTN, que autoridade lançadora busque meios para comprovar tais fatos.

Não nego que, no caso vertente, o direito arrogou para si o mister de, ainda que em parte, traçar conceitos tendentes à delimitação do objeto "educação". A legislação invocada, todavia, e como dito, centra-se na definição de um dos prismas da "entidade

¹ Parafrazeando um velho amigo (que, por dever profissional não posso dizer o seu nome), admitir o lançamento com base numa "opinião" atécnica da fiscalização sobre tema em relação ao qual não possui conhecimento teórico é o mesmo que admitir a validade de procedimento que culmine com uma qualificação absurda de determinado fato apenas por conta de um preconceito meta-jurídico; é de admitir que se chame "um urubu de meu louro", justificando tal admissão a partir de uma opinião leiga e não legal de que a predita ave de rapina necrofilica possui características próprias que permitiriam a qualificar como um pintacilgo.

educação" (no caso, a educação básica); mas não é possível, a partir deste regramento normativo, como posto pelo próprio Conselheiro Redator, extrair-se a compreensão ampla de todo espectro do núcleo típico da regra imunizante tratada pelo art. 150, § 4º, "b", da CRFB... porque semelhante apreensão depende, sim, de uma qualificação que ultrapassa a ciência jurídica.

Mesmo que aos operadores do direito seja factível, e imposta, a atribuição do dever de se debruçar sobre a extensão dos limites ou contornos do preceptivo constitucional, é inegável que dentro da própria estrutura da Administração Pública existem agentes detentores de conhecimento técnico-científico muito específico e profundo que aqueles próprios aos servidores da Receita, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ou mesmo deste Conselho.

Neste particular, ignorar a opinião emitida nos autos pela Autoridade Máxima em educação no Brasil, é pretender ser "mais realista que o rei". É, para além de dúvidas razoáveis, inquinar-se a Receita, a DRJ e o próprio CARF, de uma onisciência que não reflete a própria *expertise* destes órgãos.

Se o Ministério da Educação afirma, certifica e atesta que o recorrente se reveste de características suficientes para classificá-lo como entidade participante do sistema educacional pátrio - mais que isso, o ME diz, textualmente, se tratar de uma entidade educacional -, qualquer tentativa de se desconstruir esta mesma assertiva ecoa no mais absoluto vazio... É o Ministério da Educação, mais que qualquer outro órgão componente do Poder Executivo, quem tem o conhecimento, e para não dizer, a competência, para afirmar se "A" ou "B" é, de fato, uma entidade educacional.

A certificação juntada ao feito, da lavra do ME, é, desnecessária qualquer ilação adicional, a prova definitiva e irrefutável de que o recorrente desenvolve atividades abarcadas pela regra contida no art. 150, § 4º, "b", da CRFB; qualquer outro tipo de argumento aportado no caso será tido e havido como mero "*obter dictum*".

Daí a minha discordância em relação às ponderações propostas pelo D. Relator, e daí o entendimento por mim adotado de que autuação, tal como lavrada, ultrapassa os limites técnicos (e não jurídicos) da própria Receita Federal.

Por tais razões, e somente por elas, respeitadas as considerações aventadas, inclusive pelo D. Conselheiro Flávio Vilhena, que voto, *in casu*, por dar provimento ao apelo voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca