



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.725726/2016-54
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.196 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de março de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO CESGRANRIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012

ATIVIDADES DE AVALIAÇÃO E SELEÇÃO DE CANDIDATOS. IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

As atividades de avaliação em processos seletivos e seleção de candidatos para ingresso em ensino superior não se confunde com ensino e não enquadra como instituição de educação a entidade que tem por objeto a sua exploração, mesmo que com fins não lucrativos, não se habilitando à fruição da imunidade do imposto sobre a renda prevista no art. 150, inc. VI, alínea “c”, da Carta Constitucional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Fernanda Melo Leal, que não o conheciam. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Maurício Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Guilherme Paes de Barros Geraldi (suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, substituído pelo conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, contra o Acórdão nº 1302-003.421 (e.fls. 8178/8234), da 2ª Turma Ordinária/ 3ª Câmara/ 1ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que por voto de qualidade deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte, relativo a lançamentos de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes aos exercícios de 2011 e 2012.

Consoante o Termo de Verificação Fiscal, elaborado pela autoridade fiscal lançadora, as autuações foram lavradas em virtude da suspensão do gozo da imunidade tributária do sujeito passivo, conforme o Ato Declaratório Executivo DRF RJ1 nº 819, 25 de outubro de 2016, exarado pela Delegada da I Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro - DRF/RJ1 (e.fl. 2300).

Referido Ato Declaratório teve por fundamento, além do Termo de Verificação, o Parecer Conclusivo da Divisão de Orientação e Análise Tributária da DRF/RJ1 (e-fls. 2291/2295) e o Despacho Decisório de e-fl. 2296. Pela pertinência ao tema ora objeto de Recurso Especial, passo a reproduzir trechos do Acórdão nº 06-59.344, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR - DRJ/CTA (e-fls. 7993/8037), que julgou a impugnação da contribuinte, onde são detalhados as principais informações e fundamentos adotados pela autoridade fiscal lançadora, constantes do Termo de Notificação Fiscal (e-fls. 02/28):

(...)

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, não lucrativos, instituída pelas 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 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 12/08/201985, tendo obtido, em 2106/2013, a Certidão de apresentação de relatório circunstanciado com validade até 30/09/2014. A Fundação informou, ainda, estar inscrita, desde de 31/11/2011, no Conselho Municipal de Assistência Social do Rio de Janeiro - inscrição nº 08/008261/00, com Certidão de Regularização 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”;

(..)

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 vênica, 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 cadastramento 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

(...)

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'".

29. Os quadros abaixo demonstram a proporção das receitas:

(...)

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”.

(...)

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 exhaustivamente 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.

(...) (destaques do original)

A contribuinte apresentou “*IMPUGNAÇÃO AO ATO DECLARATÓRIO N. 82, de 19 de Março de 2015...*”, que suspendeu sua imunidade (e.fl. 2304/2361), assim como, as impugnações de e.fls. 7855/7924 (relativa ao lançamento de IRPJ) e e.fls. 7969/7981 (referente à CSLL).

Submetidas a julgamento, a 1ª Turma da DRJ/Curitiba, concluiu pela: i) improcedência da impugnação apresentada contra o Ato Declaratório Executivo DRF/RJ1 nº 819/2016, mantendo a suspensão da imunidade; e também: ii) improcedência das impugnações apresentadas contra os Autos de Infrações de IRPJ e CSLL, mantendo na integralidade os créditos tributários exigidos (e.fls. 7993/8037).

Inconformada com a decisão da DRJ/CTB, a autuada apresentou o recurso voluntário de e.fls. 8057/8096, cujos principais argumentos de defesa se encontram sintetizados no Acórdão 1302-003.421 (ora recorrido) nos seguintes termos:

(...)

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 nº 9.394/1996, 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 longo 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 Brasileiro (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 obtém 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".

(...)

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.

(...)

Submetido a julgamento, decidiu a 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara/ da 1ª Seção de Julgamento deste Conselho, por voto de qualidade, por dar provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte: *"... 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..."* O acórdão exarado (1302-003.421 - e.fls. 8178/8234), apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012

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.

A decisão foi assim registrada:

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..

Ciente da decisão da Turma Ordinária, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) apresentou o Recurso Especial de e.fls. 8236/8248, onde suscita reforma do acórdão recorrido, no que diz respeito ao conceito de ensino para fins de gozo da imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea “c”, da Constituição da República, que afirma divergente da jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao interpretar a mesma norma. Aponta como paradigma o Acórdão nº 1301-001.364, proferido em processo administrativo fiscal no qual também figurava como sujeito passivo a mesma Fundação Cesgranrio.

Sustenta a Fazenda Nacional que as atividades exercidas pela contribuinte não possuem como função precípua, nos termos da imunidade albergada no art. 150, VI, “c”, da Constituição, no que concerne às instituições de educação, aquela voltada ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho: “...cuidando-se, em verdade, de uma empresa prestadora de serviços de preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar”. Aponta que no anos-calendário de 2011 e 2012 (objeto da presente autuação), 97,79% e 97,91%, respectivamente, da receita operacional auferida pela pessoa jurídica teriam sido provenientes dessas atividades, ratificando assim o fato de que a autuada não se enquadraria no conceito de instituição de educação previsto no art. 150, VI, “c”, da Constituição de 1988, razão pela qual deve ser restabelecido o lançamento. Para melhor análise dos fatos, passo a reproduzir os principais argumentos apresentados pela PFN, que sustentam seu pedido de reforma do acórdão recorrido:

(...)

III – DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

13. Segundo a Fiscalização, a recorrida “...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”. Após exame da escrituração contábil, a autoridade fiscal verificou 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.

14. Ainda em decorrência das análises efetivadas pela fiscalização, constatou-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”.

15. Em 2011 e 2012, considerável parcela da receita recebida e registrada na mencionada conta 4.1.1.1.01.04 (33,29% e 44,27%), respectivamente, não guarda nenhuma relação com o conceito constitucional e infraconstitucional de educação. Como se percebe de tais números, a Fundação Cesgranrio atua, em grande medida, apenas como uma instituição contratada para preparar, aplicar e corrigir provas em vestibulares para instituições particulares e em concursos específicos para preenchimento de vagas de trabalho. Não se mostra concebível, contudo, que tais atividades sejam consideradas suplementares ou complementares às do Estado no Setor Educacional, pois não estão relacionadas com o conceito de processo formativo do cidadão.

16. No que diz respeito aos serviços de 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), convém ter em mente que a recorrida não passa de mera executora, sendo os contratantes os responsáveis por estabelecer as diretrizes e supervisionar os trabalhos. Como bem destacado pela autoridade fiscal, a Fundação Cesgranrio “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”.

17. Tais atividades, efetivamente, não se prestam para enquadrar a recorrida com instituição de educação, nos termos do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, segundo o qual:

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;

18. A função precípua da norma de imunidade constitucional albergada no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, no que concerne às instituições de educação, é a de atrair a atuação do setor privado nas atividades de educação, direito social de todos e um dever do Estado. Assim, ainda que uma instituição de educação, tal qual afirmado no acórdão recorrido, não se limite às atividades de convencional transmissão de conhecimento, é fundamental que se volte para uma atuação colaborativa e complementar à atuação estatal no cumprimento do seu dever de fomentar o desenvolvimento intelectual, físico e cultural do cidadão.

19. Nos termos do art. 205 também da Carta Constitucional de 1988, “A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao **pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho**”.

20. Ora, como visto linhas acima e como bem demonstrado pela fiscalização ao longo do presente PAF, a Fundação Cesgranrio não se volta a tais atividades, cuidando-se, em verdade, de uma empresa prestadora de serviços de preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar. Nos anos-calendário de 2011 e 2012, 97,79% e 97,91%, respectivamente, da receita operacional auferida pela pessoa jurídica foram provenientes destas atividades

21. Não se cuidam, em absoluto, de atividades voltadas para o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

22. Acertada a decisão proferida pela DRJ quando afirma::

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 dúvida 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. (grifou-se)

IV – PEDIDO

Diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, a fim de que seja reconhecido que a Fundação Cesgranrio não faz jus à imunidade do IRPJ por não se enquadrar no conceito de instituição de educação previsto no art. 150, VI, “c”, da CF/88.

(destaques do original)

Em despacho datado de 16/09/2019 (e.fls. 8251/8256) a então Presidente da 3ª Câmara / 1ª Seção de Julgamento deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, acatando o Acórdão 1301-001.364 como divergente, sendo admitida a rediscussão da matéria atinente a: **“divergência na interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a imunidade constitucional prevista para as instituições de educação (CF/88, art. 150, VI, “c”).”**

Consta do Despacho de Admissibilidade que, o acórdão recorrido e o paradigma examinaram a mesma questão em torno da Fundação Cesgranrio, ou seja, examinaram se ela poderia ou não se enquadrar como instituição de educação, com vistas à fruição da imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, “c”, da CF/88, apenas se diferenciando quanto ao período de apuração (anos-calendário de 2011 e 2012 no acórdão recorrido e 2004 no paradigma).

Admitida assim, a rediscussão da matéria relativa ao lançamento do imposto sobre a renda; o Acórdão paradigma (1301-001.364), apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005

AVALIAÇÃO EM PROCESSOS SELETIVO. NATUREZA DA ATIVIDADE. IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

A atividade de avaliação em processos seletivos não se confunde com ensino, de modo que a entidade que tem por objeto a sua exploração não pode buscar abrigo nas disposições da alínea “c”, do inciso VI, do art. 150, da Carta Constitucional, para impedir a incidência tributária.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade, a contribuinte apresentou as contrarrazões de e.fls.8268/8312, onde afirma ser uma instituição de educação sem fins lucrativos, especializada em avaliações educacionais, tendo também finalidades culturais, assistenciais e de saúde. Acresce ser nacionalmente conhecida por realizar anualmente avaliações educacionais em larga escala para a União, de âmbito nacional, por meio de contratos celebrados com o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP, tais como o Exame Nacional de Ensino Médio – ENEM, o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes – ENADE e a Prova Brasil/Avaliação Nacional da Educação Básica – ANEB. Também presta serviços remunerados para outras instituições públicas e privadas e aplica os *superávits* obtidos integralmente na consecução dos seus objetivos estatutários, não recebendo subsídios e/ou subvenções governamentais, não possuindo instituição ou empresa mantenedora e tampouco recebe doações e contribuições de terceiros. Complementa que os serviços prestados de natureza educacional são as avaliações educacionais, as seleções de candidatos para o ingresso no Ensino Superior e o Curso de Mestrado em Avaliação, além de serviços não educacionais de seleção de pessoal para habilitação a empregos ou cargos públicos ou privados. Na sequência passa a defender a improcedência do recurso quanto ao lançamento de IRPJ, onde destaco os seguintes principais argumentos:

(...)

III - O CONCEITO DE EDUCAÇÃO DEFINIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E PELA LEI DE DIRETRIZES E BASES DA EDUCAÇÃO NACIONAL.

No recurso especial, a União reportou-se ao Termo de Verificação Fiscal que deu origem ao Auto de Infração, para afirmar que as atividades de avaliação educacional e de seleção de candidatos para o ingresso dos candidatos no Ensino Superior não seriam atividades educacionais.

Consoante o recurso especial, isto descaracterizaria a Fundação Cesgranrio como instituição de educação beneficiária da imunidade de impostos, porquanto as atividades de avaliação educacional, seleção de candidatos para o ingresso no Ensino Superior e concursos públicos para a habilitação de candidatos a empregos e cargos públicos e privados deram origem a 97,79% e 97,91% das receitas operacionais nos anos de 2011 e 2012, respectivamente.

O Termo de Verificação chegou a tais conclusões em face de ter sido adotado o equivocado e restritivo entendimento de que "[...] instituições de educação são aquelas dedicadas ao aprendizado, ao ensino e à pesquisa [...]" (fls. 7.305). E, nesse passo, a única atividade educacional desenvolvida pela Fundação Cesgranrio teria sido o Curso de Mestrado em Avaliação, responsável por 0,24% e 0,20% das receitas da Fundação Cesgranrio em 2011 e 2012, respectivamente (fls. 7.309).

Entretanto, é fácil demonstrar os equívocos incorridos pelo Termo de Verificação e pelo recurso especial ora contrarrazado, em relação ao conceito constitucional de educação. Senão vejamos.

O art. 205 da Constituição Federal definiu o conceito de educação nos seguintes termos:

(...)

A leitura deste preceito constitucional permite a constatação de que, longe de se restringir ao aprendizado, ao ensino e à pesquisa, a educação compreende todas as demais atividades, cujo objetivo seja "[...] o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho."

Em suma, comparando-se o art. 205 com o artigo 206 da Constituição Federal constata-se a diferença entre educação e ensino:

(...)

Resta claro, portanto, que educação não é sinônimo de ensino.

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, Lei nº 9.394/1996, explicitou o conceito constitucional de educação, além de disciplinar por completo a educação escolar, que é implementada por meio dos estabelecimentos de ensino (§ 1º do art. 1º), *in verbis*:

(...)

Os artigos 21 a 67 da Lei nº 9.394/1996 definem os vários cursos da educação escolar, que compõem o ensino.

A comparação das normas supra permite a constatação de ser a educação o gênero e o ensino a espécie. Ou seja, o ensino 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." Resta claro, ainda, que a educação escolar somente ocorre nos estabelecimentos de ensino, enquanto as outras atividades educacionais, que abrangem todos os processos formativos, podem se desenvolver na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de pesquisa, nos movimentos sociais, nas manifestações culturais, nas organizações da sociedade civil e até mesmo nas instituições de ensino.

A Fundação Cesgranrio é uma dessas organizações da sociedade civil, de fins educacionais, culturais, assistenciais e de saúde, sem finalidade lucrativa (Estatuto Social, art.1º - doe. 02).

É pacífica a doutrina a respeito da abrangência do conceito de educação:

(...)

Portanto, as instituições de educação sem fins lucrativos beneficiárias da imunidade de impostos não são apenas os estabelecimentos de ensino, aprendizado e pesquisa, mas são todas aquelas instituições que se enquadram na definição de educação prevista no art. 205 da Constituição Federal, explicitada pelo art. 1º da Lei nº 9.394/1996, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, que atuem para o "[...] pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho." Embora a educação escolar deva ocorrer nos estabelecimentos de ensino, as demais atividades educacionais, que abrangem todos os processos formativos, podem se desenvolver na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de pesquisa, nos movimentos sociais, nas manifestações culturais, nas organizações da sociedade civil, tal como o faz a Fundação Cesgranrio.

3.1 - As avaliações educacionais são atividades educacionais obrigatórias, de competência do Poder Público, expressamente previstas na Lei nº 9.394/1996, destinadas a garantir o padrão de qualidade do ensino exigido pela Constituição Federal, que podem ser realizadas diretamente pelo Poder Público, por suas próprias instituições, ou indiretamente, por meio da contratação de instituições especializadas privadas, como a Fundação Cesgranrio.

Dentre as várias atividades educacionais desenvolvidas, a Fundação Cesgranrio dedica-se prioritariamente às Avaliações Educacionais.

Na tentativa de desqualificar a Fundação Cesgranrio como instituição de educação, o recurso especial afirmou que a Fundação Cesgranrio em relação às avaliações educacionais "[...] não atua, participa ou executa qualquer procedimento de ensino [...]". E mais, a ora recorrida não teria "[...] uma atuação colaborativa e complementar à atuação estatal no cumprimento do seu dever de fomentar o desenvolvimento intelectual, físico e cultural do cidadão [...]". Em consequência, a Fundação Cesgranrio não teria "[...] atividades voltadas para o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho [...]".

O equívoco é facilmente demonstrável. As avaliações educacionais não são atividades de ensino, mas estão intrinsicamente vinculadas ao ensino, porquanto são instrumentos indispensáveis para possibilitar seja assegurada a qualidade do ensino exigida pela Constituição Federal:

(...)

A Lei nº 9.394/1996 - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional tornou obrigatórias as avaliações educacionais dos estabelecimentos de ensino, incluindo as dentro "DA ORGANIZAÇÃO DA EDUCAÇÃO NACIONAL", nos seguintes termos:

(...)

Pela leitura das normas supra, constata-se que as avaliações educacionais são atividades integrantes da "Organização da Educação Nacional", nome do Título IV da Lei nº 9.394/1996, no qual as avaliações educacionais foram inseridas. Embora não sejam atividades de ensino, as avaliações educacionais são atividades integrantes e indissociáveis do ensino, pois foram exigidas do Poder Público pela Constituição Federal e pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

Assim, as atividades de organização, estudo, aplicação e análise dos resultados das avaliações educacionais realizadas pela Fundação Cesgranrio compõem a estrutura da educação escolar nacional, para o aprimoramento das instituições de ensino.

A avaliação não é apenas atividade educacional, mas é inclusive atribuição do Poder Público, que pode realizá-la, direta ou indiretamente, isto é, por suas próprias

instituições ou por instituições privadas parceiras contratadas, nos termos da Lei nº 8.666 de 1993, diretamente ou mediante procedimento licitatório.

(...)

De todo o exposto, fácil constatar que, sendo as avaliações educacionais obrigações legais do Poder Público, integrantes do processo educacional e voltadas para o aperfeiçoamento do ensino, força é convir que, quando a Fundação Cesgranrio, por delegação estatal, realiza Avaliações Educacionais, está a executar atividades colaborativas e complementares à atuação estatal no seu dever de fomentar o desenvolvimento físico, intelectual e cultural dos cidadãos por meio do aperfeiçoamento do ensino. E, portanto, ao realizar as avaliações educacionais, a Fundação Cesgranrio está promovendo atividades voltadas para o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da soberania e sua qualificação para o trabalho.

3.2 - As avaliações educacionais são atividades complexas, sendo indispensável ser instituição de educação detentora de expertise para realizá-las, e não se resumem à singela preparação, avaliação e correções de provas, como equivocadamente supôs o recurso especial, ora contraditado.

(...)

3.3. A complexidade e abrangência das avaliações educacionais realizadas em 2011 e 2012 podem ser constatadas pela leitura das normas que as disciplinaram, as quais demonstram não se tratar de simples elaboração, aplicação e correção de provas.

(...)

3.4 - As seleções de candidatos para o ingresso no Ensino Superior são procedimentos obrigatórios de avaliação educacional definidos na Lei nº 9.394/1996 e não se equiparam nem se assemelham aos concursos públicos para habilitação de pessoal a emprego ou cargo público ou privado.

(...)

3.5 - A relevância da declaração formal, expedida pelo Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Educação, reconhecendo ser a Fundação Cesgranrio uma instituição de educação.

Em 2014, o Excelentíssimo Ministro de Estado da Educação José Henrique Paim Fernandes expediu declaração formal, originária do Processo Administrativo nº 23123.003652/2010-95, reconhecendo ser a Fundação Cesgranrio instituição de educação:

"Nos termos do que consta do Processo nº 23123.003652/2010-95, declaro, para os devidos fins e em face de requerimento expresso, que a Fundação Cesgranrio é uma instituição de educação, consoante arts. 1º e 2º da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996." (fls. 1644) - negritamos -

Essa declaração foi lastreada no Parecer nº 903/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU (fls. 1635/1643), exarado no referido processo administrativo, o qual se fundamentou na Constituição Federal, na Lei nº 9.394/1996 e nas comprovações das atividades desenvolvidas pela Fundação Cesgranrio, em especial as de pesquisa, ensino e avaliação educacional, tendo concluído:

"Portanto, à luz dos elementos de provas constantes dos autos, este subscritor não vê óbices técnicos ao atendimento do pedido da Fundação Cesgranrio, no sentido de ser reconhecida como uma instituição de educação, desde sua criação em 1973, posto que essa característica, data venia, decorre automaticamente do seu registro constitutivo e da realização de suas atividades voltadas para a educação." - negritamos —

A toda evidência, a declaração do Excelentíssimo Ministro de Estado da Educação, autoridade de maior hierarquia no âmbito da educação nacional, é prova irrefutável e definitiva de ser a Fundação Cesgranrio uma instituição de educação.

(...)

3.6 - A maior parte das receitas da Fundação Cesgranrio, em 2011 e 2012, foram originárias da prestação de serviços educacionais remunerados.

No recurso especial, a União afirmou, que, nos anos de 2011 e 2012, 97,79% e 97,91%, respectivamente, das receitas operacionais da Fundação Cesgranrio teriam se originado de atividades consideradas pela recorrente como não educacionais (concursos públicos para habilitação de pessoal a cargos e empregos públicos e privados, avaliações educacionais e seleções de candidatos ao ingresso no Ensino Superior).

Conforme anteriormente demonstrado, são atividades educacionais as avaliações educacionais, as seleções de candidatos ao ingresso no Ensino Superior e o Curso de Mestrado em Avaliação.

Conforme informado no Termo de Verificação (fls. 7.307), as receitas de 2011 e 2012 foram as seguintes:

(...)

Na conta nº 41110104 - Contratos e Serviços encontram-se escrituradas as receitas originárias das avaliações educacionais, das seleções de candidatos para ingresso no Ensino Superior, que são atividades educacionais, e mais as receitas dos concursos públicos para habilitação dos candidatos a cargos e empregos públicos e privados.

Os trabalhos de avaliação educacional remunerados, realizados pela Fundação Cesgranrio nos exercícios de 2011 e 2012, foram os seguintes:

(...)

Os trabalhos remunerados de realização de seleção de candidatos ao ingresso no Ensino Superior foram os seguintes:

(...)

No exercício de 2011, cujo valor total das receitas operacionais foi de R\$ 190.455.569,19, as receitas provenientes de atividades educacionais foram de R\$> 157.968.244,14, ou seja, corresponderam a 82,94% das Receitas Operacionais totais.

Em 2012, cujo valor total das receitas operacionais foi de R\$ 214.491.917,61, as receitas provenientes de atividades educacionais foram de R\$> 127.519.988,68, ou seja, corresponderam a 59,45% das Receitas Operacionais totais.

Considerando, ainda, os 7 (sete) quadros retro, as receitas originárias de atividades não educacionais, como os concursos públicos para a habilitação de pessoal a cargos e empregos públicos e outros, corresponderam a 17,06% em 2011 e 40,55% em 2012, da totalidade das Receitas Operacionais.

Fácil constatar terem sido as receitas da Fundação Cesgranrio em 2011 e 2012 em sua grande maioria provenientes de atividades educacionais.

IV - OUTRAS ATIVIDADES EDUCACIONAIS, CULTURAIS E ASSISTENCIAIS DE NATUREZA EDUCACIONAL REALIZADAS PELA FUNDAÇÃO CESGRANRIO, GRATUITAS PARA OS BENEFICIÁRIOS. QUE SÃO CUSTEADAS COM OS RECURSOS PROVENIENTES DOS SUPERÁVITS OBTIDOS COM AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS E NÃO EDUCACIONAIS REMUNERADOS.

(...)

Relevante esclarecer que, além das atividades educacionais remuneradas (avaliações educacionais, seleção de candidatos ao ingresso no Ensino Superior e o Curso de Mestrado em Avaliação), a Fundação Cesgranrio realizou em 2011 e 2012 diversas outras atividades educacionais, culturais e de assistência social de natureza educacional, gratuitas para os beneficiários, que foram custeadas com os recursos dos superávits obtidos com as prestações de serviços educacionais e não educacionais.

(...)

Os serviços e trabalhos custeados com os superávits obtidos pela Fundação Cesgranrio estão a seguir discriminados:

4.1 - Pesquisas e outros trabalhos desenvolvidos pela equipe de pesquisadores da Fundação Cesgranrio.

(...)

4.2 - As publicações da Fundação Cesgranrio.

(...)

4.3 - Atividades Culturais e Assistenciais de natureza educacional.

(...)

4.4 - Doações.

(...)

De todo o exposto, restaram comprovadas as outras múltiplas atividades educacionais, culturais e assistenciais de natureza educacional promovidas pela Fundação Cesgranrio em 2011 e 2012, gratuitas para os beneficiários, custeadas com os superávits originários das prestações de serviços remunerados

V - A FUNDAÇÃO CESGRANRIO É UMA INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS E NÃO UMA EMPRESA, PORQUANTO NÃO DISTRIBUI LUCROS E/OU QUALQUER PARCELA DO SEU PATRIMÔNIO E DE SUAS RENDAS E APLICA INTEGRALMENTE SEUS SUPERÁVITS E RENDAS NA CONSECUÇÃO DOS SEUS OBJETIVOS ESTATUTÁRIOS, VOLTADOS PARA FINS EDUCACIONAIS, CULTURAIS E ASSISTENCIAIS.

(...) (destaques do original)

Ao final, requer a contribuinte o julgamento pela improcedência do Recurso Especial, para manutenção do acórdão recorrido e confirmar ser a Fundação Cesgranrio uma instituição de educação sem fins lucrativos, com direito a fruir a imunidade de impostos nos anos-base de 2011 e 2012, e desconsideração da exigência de pagamento do IRPJ a tal período.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A matéria devolvida para apreciação por esta Câmara/Turma refere-se à divergência na interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a imunidade constitucional prevista para as instituições de educação (CF/88, art. 150, VI, “c”).

Admissibilidade

Verifica-se que os acórdãos recorrido e paradigma tratam de processos retratando situações com similitude fática autorizativas do seguimento de Recurso Especial. O acórdão acatado como paradigma foi proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em julgamento do processo administrativo fiscal nº 12898.001936/2009-26, relativo a lançamento de IRPJ, do exercício de 2005, também em desfavor da Fundação Cesgranrio, tendo como fundamento a suspensão da imunidade tributária do sujeito passivo, efetivada por meio de Ato Declaratório Executivo.

Decidiu-se no acórdão recorrido, pelo provimento do Recurso Voluntário da contribuinte, sendo reconhecido o caráter educacional das suas atividades e afastada a exigência do crédito tributário. A seu turno, no paradigma, em condições semelhantes, mas relativo a outro período de apuração, entendeu-se pelo não provimento do recurso da mesma pessoa jurídica, ficando evidente a similitude das situações e com decisões opostas. Portanto, sendo o recurso tempestivo e preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Mérito

Conforme relatado, o presente Recurso Especial tem por objeto a determinação se a Fundação Cesgranrio atende aos requisitos para fruição da imunidade do imposto sobre a renda, prevista no artigo 150, VI, “alínea c” da Constituição da República.

Pleiteia a Fazenda Nacional a reforma do acórdão recorrido, no que diz respeito ao conceito de ensino, adotado para fins de gozo da imunidade, cotejado com o comando constitucional do referido dispositivo. Para tanto, argumenta que as atividades exercidas pela contribuinte não possuem como função precípua o ensino ou educação (nos termos da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”), considerada como aquela voltada ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, sendo de fato, uma empresa prestadora de serviços de preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar. Assevera que, no anos-calendário objeto da presente autuação (2011 e 2012), 97,79% e 97,91% da receita operacional auferida pelo sujeito passivo, respectivamente, teriam sido provenientes dessas atividades, à exceção da receita oriunda do Curso de Mestrado em Avaliação (0,24% e 2011 e 020% e 2012); ratificando assim, o fato de que não se enquadraria no conceito de instituição de educação, previsto no referido art. 150, VI, “c”, razão pela qual deveria ser restabelecido o lançamento.

Em contrarrazões, a contribuinte volta a afirmar ser uma instituição de educação sem fins lucrativos, especializada em avaliações educacionais, tendo também finalidades culturais, assistenciais e de saúde. Alega que o acórdão paradigma teria ignorado as normas constitucionais e legais definidoras dos conceitos de educação e de ensino, para concluir não ser a Fundação Cesgranrio uma instituição de educação, sob argumento de não ter ela se dedicado a atividade de ensino no ano-calendário daquele lançamento (2004). Aduz que os serviços prestados de natureza educacional são as avaliações educacionais, as seleções de candidatos para o ingresso no Ensino Superior e o Curso de Mestrado em Avaliação; atuando em caráter complementar à atividade educacional do poder público, sem fins lucrativos, realizando as referidas avaliações e seleções. Entende que, a teor do disposto nos artigos 209, inc. II, da Constituição, e dos artigos 9º, incisos VI, VIII e IX; 41 e 44, inc. II da Lei nº 9.394, de 1996, seria equivocada a afirmação, constante do Recurso Especial, de que as avaliações educacionais e as seleções de candidatos ao Ensino Superior não seriam atividades educacionais, pois estariam intrinsecamente vinculadas ao ensino. Baseada em tal premissa, conclui que o acórdão recorrido teria corretamente constatado que, de fato, a receita originária das atividades educacionais corresponderia, de sua receita total, a 82,94% no ano de 2011 e 59,45% no ano de 2012, caracterizando-a assim, como uma instituição de educação.

Os percentuais de 82,94% (2011) e 59,45% (2012%), apontados pela contribuinte, considerados como oriundos de atividades educacionais, têm como base as receitas provenientes dos seguintes serviços:

Ano-calendário	Receita Operacional Total	Avaliações Educacionais	Concursos Vestibulares ao Ensino Superior	Curso de Mestrado em Avaliação	Totais %
2011	190.455.569,10	153.827.126,01	3.683.856,91	457.261,22	157.968.244,14
	% da Rec. Bruta	80,77	1,93	0,24	82,94
2012	214.491.917,61	123.965.304,81	3.128.217,20	426.466,67	127.519.988,68
	% da Rec. Bruta	57,79	1,46	0,20	59,45

Conforme se verifica, desses percentuais, apenas 0,24%, no ano de 2011 e 0,2% no ano de 2012. referem-se a receita oriunda de educação escolar formal de alunos (curso de mestrado em avaliação), sendo os restantes 82,7% (2011) e 59,25% (2012) voltados a atividades que a contribuinte sustenta tratar-se de serviços educacionais. Tese acolhida na decisão recorrida e ora objeto de Recurso Especial, nesse sentido a ementa do acórdão recorrido, nos seguintes termos: *“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.*

Entendeu-se, no Voto Vencedor do acórdão recorrido, pelo reconhecimento do caráter educacional das atividades da Fundação Cesgranrio, para fins de enquadramento à regra de imunidade prevista no 150, VI, “c” da Constituição, mediante os seguintes fundamentos:

(...)

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.

(...)

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 acrescidos]

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:

(...)

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 TJDFT 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.

(...)

A exemplo do acórdão acatado como paradigma, também no presente lançamento a questão central posta sob apreciação está fundamentada no alegado enquadramento do sujeito passivo como instituição de educação, fato este rechaçado pela fiscalização.

No julgamento da peça impugnatória, entendeu a Delegacia de Julgamento pela improcedência da impugnação, sendo mantido o ato de suspensão da imunidade e decorrentes lançamentos do IRPJ e CSLL. Entretanto, ao apreciar a matéria em instância recursal, decidiu a 1ª Turma Ordinária/ 3ª Câmara/ 1ª Seção de Julgamento, por voto de qualidade, pelo provimento do recurso voluntário, consignando que as atividades preponderantes desenvolvidas pela contribuinte teriam caráter educacional.

Em que pese os fundamentos do acórdão recorrido, assim como argumentos apresentados em contrarrazões, tenho que assiste razão à Fazenda Nacional, ao advogar no recurso em exame que as atividades desenvolvidas pela contribuinte não possuem como função precípua as características das instituições de educação albergadas pela imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição, posto tratar-se, de fato, de uma empresa prestadora de serviços de preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar, haja vista, que tais atividades representam mais de 99% de sua receita total.

Conforme apontado no recurso, afora o curso de Mestrado em Autoavaliação, que corresponde a apenas 0,24% de sua receita total, no ano de 2011 e 0,2% no ano de 2012, a autuada não educa, não ensina e não forma, limitando-se a prestar um serviço oneroso de preparação, avaliação e correção de provas, não sendo, sequer, necessária a atuação de uma instituição de educação, na definição da Constituição, para realizar tais avaliações. Também frisado, que a atividade de avaliação em processos seletivos não se 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. Por concordar com tais fundamentos, peço *venia* para repisar o seguinte trecho da peça recursal:

(...)

III – DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

13. Segundo a Fiscalização, a recorrida “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”. Após exame da escrituração contábil, a autoridade fiscal verificou 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.

14. Ainda em decorrência das análises efetivadas pela fiscalização, constatou-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”.

15. Em 2011 e em 2012, considerável parcela da receita recebida e registrada na mencionada conta 4.1.1.1.01.04 (33,29% e 44,27%, respectivamente) não guarda nenhuma relação com o conceito constitucional e infraconstitucional de educação. Como se percebe de tais números, a Fundação Cesgranrio atua, em grande medida, apenas como uma instituição contratada para preparar, aplicar e corrigir provas em vestibulares para instituições particulares e em concursos específicos para preenchimento de vagas de trabalho. Não se mostra concebível, contudo, que tais atividades sejam consideradas suplementares ou complementares às do Estado no Setor Educacional, pois não estão relacionadas com o conceito de processo formativo do cidadão.

16. No que diz respeito aos serviços de 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), convém ter em mente que a recorrida não passa de mera executora, sendo os contratantes os responsáveis por estabelecer as diretrizes e supervisionar os trabalhos. Como bem destacado pela autoridade fiscal, a Fundação Cesgranrio “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”.

17. Tais atividades, efetivamente, não se prestam para enquadrar a recorrida com instituição de educação, nos termos do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, segundo o qual:

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;

18. A função precípua da norma de imunidade constitucional albergada no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, no que concerne às instituições de educação, é a de atrair a atuação do setor privado nas atividades de educação, direito social de todos e um dever do Estado. Assim, ainda que uma instituição de educação, tal qual afirmado no acórdão recorrido, não se limite às atividades de convencional transmissão de conhecimento, é fundamental que se volte para uma atuação colaborativa e complementar à atuação estatal no cumprimento do seu dever de fomentar o desenvolvimento intelectual, físico e cultural do cidadão.

20. Nos termos do art. 205 também da Carta Constitucional de 1988, “A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao **pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho**”.

21. Ora, como visto linhas acima e como bem demonstrado pela fiscalização ao longo do presente PAF, a Fundação Cesgranrio não se volta a tais atividades, cuidando-se, em verdade, de uma empresa prestadora de serviços de preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar. Nos anos-calendário de 2011 e 2012, 97,79% e 97,91%, respectivamente, da receita operacional auferida pela pessoa jurídica foram provenientes destas atividades.

22. Não se cuidam, em absoluto, de atividades voltadas para o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

(...)

Também na apreciação da impugnação apresentada pela autuada no presente processo entendo que o tema foi devida e suficientemente fundamentado no Acórdão 06-59.344, exarado pela 1ª Turma da DRJ/Curitiba, sendo demonstrada a impropriedade do enquadramento da Fundação Cesgranrio como instituição de ensino, onde destaco os seguintes trechos:

(...)

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:

(...)

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.

(...)

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:

(...)

198. Assim, a única atuação da entidade na área de educação (curso de Mestrado em Avaliação) representou 0,24% e 0,20% do total das receitas nos anos de 2011 e 2012, respectivamente. Destaque-se que o estatuto da pessoa jurídica não prevê a criação de cursos de pós-graduação. Quando muito, versa sobre a fase pré-universitária, com a transição “escola de 1º e 2º graus - universidade”, conforme o item XV do mesmo (fl. 340).

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.
- Pesquisas.

- 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.

(...)

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 nº 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 nº 9.532/97 que, em sua redação dada pela MP nº 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. (grifou-se)

211. Em vista de todo o exposto, é forçoso concluir pela não caracterização da interessada como instituição de ensino, o que lhe subtrai o gozo da imunidade defendida.

(...)

Quanto ao argumento da contribuinte, de que seria uma instituição de ensino, tendo em vista que o próprio Ministério da Educação assim afirma por meio de despacho exarado pelo Ministro daquela pasta, conforme “Declaração” de e.fl. 455, alguns pontos devem ser destacados.

- a “Declaração” de e.fl. 455, datada de 19/09/2014, foi expedida, a pedido da recorrente, nos termos do que consta do processo nº 23123.003652/2010-95, sendo que tal expediente baseou-se no Parecer Nº 903/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU, anexado por cópia às e.fls. 457/465;

- o referido Parecer Nº 903/2014/ CONJUR-MEC/CGU/AGU, foi elaborado pela “Consultoria Jurídica Junto ao Ministério da Educação”, da Advocacia-Geral da União, mediante demanda da Fundação Cesgranrio para seu reconhecimento como Instituição de Educação;

- merecem destaque à presente análise os seguintes trechos do Parecer:

(...)

22. No âmbito do Direito educacional, entidade de educação evidencia uma pessoa moral que promove a educação (ambiental, cultural, religiosa, etc.), que transmite conhecimentos, vivências, experiências, instruções, modos de viver, visando ao desenvolvimento do homem e da comunidade. **Nesse sentido, é uma entidade educacional uma igreja, um grupo de folclore, um grupo de dança, etc.** (negritei);

(...)

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 à qualificação 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.

(...)

34. Posto isso, o presente parecer é no sentido da possibilidade de reconhecimento da Fundação CESGRANRIO como instituição de educação, desde 1973, à luz dos elementos probatórios contidos nos autos dos Processos nº 23123.003652/2010-95 e 045525.2014-88, **ressalvados os efeitos dessa declaração aos limites do Direito Educacional** e às competências atribuídas ao Ministro de Estado da Educação por força do art. 27, inciso X, da Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003.

(...) (negritei e sublinhei)

Acorde os recortes acima do Parecer Nº 903/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU, a “Declaração” expedida pelo Sr. Ministro da Educação possuiria efeitos exclusivamente aos limites do Direito Educacional, sendo ainda afirmado que: “...a conceituação de uma instituição de educação para tal Direito não repercute ***incontinenti*** em outras searas jurídicas...”. Não implicando também, que tal instituição teria direito à imunidade prevista nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da Constituição da República, pela simples expedição do documento. Verifica-se assim, que a citada declaração está claramente limitada e circunscrita ao Direito Educacional, não devendo se impor na seara tributária, para efeito de reconhecimento de imunidade, conforme expressamente tabulado no parecer da Consultoria Jurídica da Advocacia Geral da União. Outro ponto que deve ser realçado, é o fato de tratar-se de um procedimento atípico, uma vez que no Parecer da AGU há expressa manifestação quanto à ausência de previsão normativa, assim como procedimento formal, para expedição de tal declaração, confira-se:

(...)

30. Resta-nos, agora, indicar qual autoridade do Ministério da Educação teria competência para o reconhecimento da Fundação CESGRANRIO, como instituição de educação, uma vez que o Ministério da Educação, nada obstante possua esta nomenclatura, dedica-se realmente à atividade regulatória, de coordenação e de fomento do ensino, já que a atividade de educação é seara fluida e aberta a todos os atores sociais que se dedicam a transmitir conhecimentos, na forma já aduzida.

32. Considerando os termos do Decreto nº 7.690, de 2 de março de 2012, que traça a estrutura regimental do Ministério da Educação, entendemos que nenhuma das secretarias componentes deste órgão possui atribuição específica para declarar uma instituição como voltada para educação.

(...)

Como se constata, no parecer elaborado a AGU é categórica na afirmação de que as atribuições do Ministério da Educação seriam de natureza “...*regulatória, de coordenação e de fomento do ensino*,...”, sendo que dentro de sua estrutura regimental nenhum órgão/secretaria teria atribuição específica para declarar uma instituição como voltada para educação. Portanto, a declaração foi emitida sem qualquer base normativa específica, que lhe dê respaldo legal para se imiscuir na seara tributária, mais uma vez se mostrando inábil a garantir a fruição da imunidade tributária.

Ainda quanto à argumentação da autuada que, a teor do disposto no artigo 209, inc. II, da Constituição, e dos artigos 9º, incisos VI, VIII e IX; 41 e 44, inc. II, da Lei nº 9.394, de 1996, seria equivocada a afirmação, constante do Recurso Especial, de que as avaliações educacionais e as seleções de candidatos ao Ensino Superior não seriam atividades educacionais e assim, o acórdão recorrido teria corretamente constatado que, de fato, a receita originária das atividades educacionais corresponderia a 82,94% de sua receita total no ano de 2011 e 59,45% no ano de 2012, caracterizando-a como uma instituição de educação, conveniente a reprodução dos dispositivos citados para melhor entendimento da questão:

Constituição da República

(...)

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

(...)

II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.

(...)

Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996

(...)

Art. 9º A União incumbir-se-á de:

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

A simples leitura dos dispositivos acima reproduzidos desabona a tese da contribuinte, de que a receita originária das suas atividades educacionais corresponderia a 82,94% (2011) e 59,45% (2012), de sua receita total. O que se verifica, é que os comandos normativos tratam de atividades a serem desenvolvidas pela União, voltadas à avaliação do rendimento escolar; autorização, reconhecimento e avaliação de cursos das instituições; e seleção de alunos.

Nos termos já destacados, a terceirização de atividades operacionais, atribuindo-as à Fundação, a tornam mera executora, sendo os contratantes os responsáveis por estabelecer as diretrizes e supervisionar os trabalhos. Conforme também já acentuado, a Fundação Cesgranrio “*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*”. Inquestionável o fato, p.ex., de que a Fundação não possui qualquer competência legal para autorizar e reconhecer cursos de instituições de ensino, por se tratar de atribuição exclusiva da União, exercida pelo Ministério da Educação, conforme as seguintes informações constantes da página eletrônica do MEC na rede mundial de computadores (disponível em http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12467&):

Credenciamento e Recredenciamento

Para iniciar suas atividades, as instituições de educação superior devem solicitar o credenciamento junto ao MEC. De acordo com sua organização acadêmica, as IES são credenciadas como: faculdades, centros universitários e universidades.

(...)

Autorização

Para iniciar a oferta de um curso de graduação, a IES depende de autorização do Ministério da Educação. A exceção são as universidades e centros universitários que, por terem autonomia, independem de autorização para funcionamento de curso superior. No entanto, essas instituições devem informar à secretaria competente os cursos abertos para fins de supervisão, avaliação e posterior reconhecimento (Art. 28, § 2º, do Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006).

(...)

Finalmente, no que se refere às alegadas “*outras atividades educacionais, culturais e assistenciais de natureza educacional realizadas pela Fundação Cesgranrio, gratuitas para os beneficiários, ...*”; o que se constata é que são atividades esparsas, não necessariamente na área de ensino e até mesmo voltadas à área cultural, que também se mostram inócuas a habilitar a interessada como uma instituição de educação.

Portanto, há que se concluir que as atividades preponderantemente desenvolvidas pela contribuinte, que correspondem a mais de 99% de sua receita bruta no período objeto da

autuação, não se prestam a enquadrá-la como instituição de educação, para efeito de fruição da imunidade do art. 150, inc. VI, “alínea “c”, da Constituição da República.

Ante todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos