



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.728123/2015-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.191 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrente FUNDAÇÃO CESGRANRIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2010

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

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

O fisco não logrou êxito em identificar quais teriam sido os dispêndios realizados fora dos seus objetivos institucionais. E, portanto, não há que se falar em inobservância do requisito do art. 14, II, do CTN e nem de qualquer outro requisito deste dispositivo, indispensáveis para a fruição da imunidade de imposto e, por consequência, da isenção da COFINS.

O artigo 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº247/2002 não pode criar diretrizes hábeis a limitar a extensão da isenção aqui em análise e em contraposição à própria determinação do Chefe do Poder Executivo, externada mediante a edição da MP nº2.158-35/2001. A ilegalidade do o artigo 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº247/2002, além de ter sido reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça, no acórdão do Recurso Especial nº1.353.111-RS, julgado em 23/09/2015, acabou por ser reconhecida pela própria inteligência da Súmula CARF nº107.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento ao recurso, por maioria.
Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de auto de infração lavrado para a cobrança de COFINS, formalizado em virtude da suspensão do gozo da imunidade tributária da contribuinte para o ano-calendário de 2010, no montante de R\$ 26.727.831,16, conforme planilha abaixo:

	Contribuição	Juros de Mora	Multa Proporcional de 75%	TOTAL
COFINS	11.796.776,47	6.083.472,31	8.847.582,38	26.727.831,16

2. A suspensão da imunidade e as exigências de IRPJ e CSLL, decorrentes mesmo procedimento fiscal, são objetos do Processo Administrativo Fiscal de n.º 12448.729885/2014-66.

3. O procedimento fiscal teve início em 16/04/2014, com Termo de Início de Fiscalização intimando a contribuinte a apresentar, dentre outros documentos, seu estatuto social e alterações, arquivos digitais de sua escrituração, balancetes mensais, bem como Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social e relação de pessoas que receberam serviços de forma gratuita, relativos aos anos-calendário de 2010 a 2012.

4. Em resposta, a contribuinte apresentou as seguintes considerações, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1076/1094):

“ • 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 n.º 91.526 de 12/08/1985 e a Certidão com validade até 30/09/2014; é uma instituição de Assistência Social inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do Rio de Janeiro – inscrição n.º 08/008261/00, com Certidão de Regularidade válida até 30/04/2014, e é registrada no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente no Rio de Janeiro, a partir de 2705/2011;

• 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 n.º73 de 17/01/2007, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, páginas 22/26”

5. Segundo o TVF, no decorrer da ação fiscal, a contribuinte teve sua imunidade do IRPJ suspensa conforme Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/RJ-I n.º 82, de 19/03/2015 (fl. 665).

6. O referido ADE foi objeto de impugnação, por parte da contribuinte, no processo de n.º 12448.729885/2014-66. Em sessão de 4 de julho de 2016, a 1ª Turma da DRJ/Curitiba julgou a impugnação improcedente, mantendo a suspensão da imunidade tributária para o ano de 2010, conforme Acórdão n.º 06-55.286.

7. No que tange as circunstâncias que levava à conclusão da inexistência do direito à imunidade da COFINS, por economia processual e por bem retratar o procedimento fiscal, transcrevo abaixo trechos do Termo de Verificação Fiscal:

“3. ANÁLISE FÁTICA

Conforme Declaração de Informações Econômico-Fiscais da pessoa Jurídica – DIPJ -, ND 0001316244, exercício 2011, a Fundação Cesgranrio informa estar imune ao IRPJ, no ano-calendário de 2010, por ser uma entidade de educação, enquadrando-se, assim, na imunidade prevista no Art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal.

A Fundação Cesgranrio 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, SARESP e outros.

No ano-calendário 2010, examinando a escrituração contábil, verifica-se que 99,62% da receita operacional auferida pela Fundação foram provenientes destas atividades.

Embora conste de seu Estatuto, não foi constatada na escrita contábil/fiscal, a existência de contas destinadas ao recebimento de doações, anuidades ou mensalidades de mantenedores. A Fundação Cesgranrio vem custeando e desenvolvendo suas atividades às custas de recebimentos por serviços prestados a terceiros, por meio de contratos de prestação de serviços firmados entre ela e a parte interessada (tomador de serviços).

Ainda, conforme DIPJ 2011, Ficha 70, a Fundação informa não ser imune à contribuição previdenciária. Todavia, durante a ação fiscal, declara a sua imunidade às

contribuições sociais previstas no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, por acreditar ser uma entidade beneficente de assistência social.

Para usufruir desse benefício, as entidades devem cumprir as exigências estabelecidas em lei, conforme previsto no parágrafo 7º do art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil.

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

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

Apesar de a fiscalizada possuir certificados de Assistência Social emitidos pelo Município do Rio de Janeiro, a Fundação Cesgranrio **não possui o Registro e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS.**

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

Ressaltamos que o Ministério da Previdência e Assistência Social - MPAS, através do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, expediu, em 27 de dezembro de 2002, "**Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais**" número 17.403.4/002/2002 de 27/12/2002, nos seguintes termos:

“DECLARO CANCELADA, com base no disposto no parágrafo 8, do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06 de maio de 1999, a partir de 01/01/2001, a isenção de contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8.212, de 1991, concedida à FUNDAÇÃO CESGRANRIO, acima identificada, por não atendimento ao Inciso II, do artigo 55 da Lei 8.212 de 1991, combinado com o Inciso III, do artigo 206 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/99, pelos motivos especificados em Informação Fiscal anexa.

Patrícia Figueiredo e Mello

Chefe da Seção de Análise de Defesa e Recursos Gerência Executiva Rio de Janeiro Sul”

O inciso II, do artigo 55 da Lei nº 8.121 de 1991, se refere à obrigatoriedade do Registro e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS. Conforme dito anteriormente, a Fundação Cesgranrio não possui o referido Registro.

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

Consta ainda naquele documento que as condições elencadas no Art.55 da Lei 8.212/91, devem ser atendidas cumulativamente e permanentemente, e o não preenchimento de uma delas é motivo suficiente para o cancelamento da isenção das contribuições sociais.

Fundamentou aquele Conselho a sua decisão no descumprimento, pela Entidade, do contido no artigo 3, inciso VI, do Decreto 2.536/98, de comprovação da aplicação de, pelo menos 20% (vinte por cento) da Receita Bruta em gratuidade, nos exercícios 1998 a 2000.

Ainda, utilizando-se da prerrogativa prevista no artigo 9º da Resolução CNAS n.º. 177, de 10/08/2000, a Fundação Cesgranrio dirigiu ao próprio CNAS um pedido de reconsideração, através do processo n.º. 44006.002001/2001-01, vindo posteriormente, a solicitar o arquivamento do pedido, conforme Certidão emitida por aquele órgão.

Por oportuno, é de se registrar que o antigo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos - CEFF, passou a denominar-se Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS e recebeu a sigla CEAS a partir da edição do Decreto 4.327 de 08/08/2002.

(...)

Examinando a escrituração contábil, identificamos a conta contábil denominada Assistência Social/Promocional n.º 31111302. Intimamos o contribuinte a esclarecer e comprovar os lançamentos efetuados nesta conta. Analisando a resposta ao Termo de Intimação, lavrado em 25/03/2015, verificamos que a Assistência Social prestada pelo contribuinte se resume a transferência de recurso para entidades e associações civis de caráter cultural, cívico, artístico, educacional e beneficente que efetivamente prestam esses serviços, conforme Termo de Cooperação assinado entre as partes.

Com relação ao fornecimento de Bolsas de Estudo, conta contábil n.º 31111305, a Fundação teve um gasto, em média, de R\$ 2.481.820,38 por ano, 1,59% da sua receita sendo que, 50% deste gasto foi realizado com empregados e seus parentes, caracterizando, na realidade, verbas trabalhistas ou salário indireto e não gratuidade.

Portanto, a finalidade do contribuinte não é a de prestar serviços de Assistência Social. Cumpre observar que no ano-calendário 2010, o contribuinte realizou doações, lançadas na conta contábil n.º 31111307 (doações), no montante anual de R\$ 106.636,08, considerando que no ano-calendário a Receita Operacional foi de R\$ 156.581.997,34, o total de gastos com essas atividades foi de 0,07%.

Portanto, para que uma entidade possa ser imune às contribuições sociais é necessário que ela seja portadora do CEBAS e atenda aos requisitos exigidos em Lei. Conclui-se, assim, que, no ano calendário de 2010, o contribuinte não teve direito à imunidade das contribuições sociais do PIS, COFINS e CSLL definida no art. 195, §7º, da Constituição Federal.

Pelo já exposto, no ano calendário de 2010, o contribuinte também não teve direito à imunidade do IRPJ definida no art. 150, VI, 'c', da Constituição Federal, em vista do ato de suspensão de imunidade”.

8. Em análise da escrituração contábil e o Estatuto da Fundação, a fiscalização concluiu que o objetivo da contribuinte não é a prestação de serviços de Assistência Social. Consta no TVF a afirmação de que a contribuinte não coloca como missão ou objeto, em seu Estatuto Social, ser uma entidade de Assistência Social e também não define seu público alvo.

9. Em síntese, a fiscalização concluiu que a contribuinte não poderia ser imune às contribuições sociais, em razão de não ser portadora do CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) e, portanto, não teria direito à imunidade da COFINS.

10. Diante dessa conclusão, a fiscalização apurou a COFINS aplicando o regime cumulativo em relação às receitas decorrentes de prestação de serviço de educação, ensinos fundamental e médio, e educação superior, e o regime não-cumulativo em relação às demais receitas. Por bem retratar a apuração da COFINS, transcrevo trechos do relatório da decisão de piso:

Da Apuração da COFINS

(...)

9. De acordo com a legislação, "... são contribuintes da Cofins, segundo o regime não-cumulativo, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas pelo IRPJ, com base no lucro real e a entidades isentas em relação às receitas não decorrentes de suas atividades próprias. (Lei n.º 10.637, de 2002, art. 8º; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 10)".

10. Considerando que a interessada é "... uma pessoa jurídica de direito privado e possuir natureza jurídica de Fundação, a base de cálculo da Cofins são as receitas não enquadradas no conceito de receita da atividade própria, conforme definido na IN/SRF n.º 247/2002, arts. 9 e 47 que regulamentou o disposto no art. 14, X, c/c art. 13, VIII, da MP 2.158-35/2001".

11. Observa a Fiscalização ainda que:

- "... as receitas da Cesgranrio, conforme relatado no presente Termo, têm caráter contraprestacional direto, pois são oriundas de serviços prestados de Avaliações em Vestibulares e Concursos Públicos, e não são decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas em lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais".

- "Além deste fato, o sujeito passivo não atende ao §1º do artigo 47 da IN/SRF 247, de 21 de novembro de 2002, uma vez que o contribuinte não possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social".

Da Apuração das Receitas e da COFINS

12. Conforme descrito anteriormente, a contribuinte auferiu receitas com caráter contraprestacional direto, oriundas de serviços de avaliações em vestibulares e concursos públicos e de cursos ministrados pela própria fundação. Tais receitas não são isentas da COFINS, pois não se enquadram no conceito de receitas de atividade própria. As receitas sujeitas à tributação estão relacionadas nos demonstrativos juntados às folhas 1096 a 1116.

13. Ressalta a Autoridade Fiscal que "*... não foi constatada na escrita contábil da fiscalizada, a existência de movimentação em contas destinadas ao recebimento de doações, anuidades ou mensalidades de mantenedores. A quase totalidade das receitas é advinda de serviços prestados a terceiros, por meio de contratos de prestação de serviços firmados entre a parte interessada (tomadora de serviços) e a Fundação Cesgranrio (prestadora de serviços)*".

14. Assim, considerando que a contribuinte está obrigada ao recolhimento da COFINS, a mesma foi intimada a apresentar os seguintes elementos e esclarecimentos, dentre outros:

“1. Informar as contas contábeis que compõem o valor constante das linhas preenchidas da DIPJ/211, informando nome e código de cada conta;

2. Apresentar demonstrativos de cálculo do PIS e da COFINS, segundo o regime de apuração não-cumulativa, discriminando as bases de cálculo dos créditos à alíquota de 1,65% (PIS) e 7,6%(COFINS), créditos descontados no mês, deduções e outros;

3. Apresentar demonstrativos de apuração dos créditos do PIS e COFINS dos citados meses, nos moldes das fichas 06 A e 16 A (Apuração dos Créditos do PIS e da COFINS – Aquisições no Mercado Interno – Regime Não-Cumulativo) do correspondente Dacon, relativos às receitas auferidas no ano-calendário de 2010;

4. Apresentar balancetes trimestrais;”

15. Em 14/04/2015, a interessada “... apresenta sua resposta sem, entretanto, apresentar parte dos elementos solicitados pelo Fisco. Dentre as alegações do fiscalizado, elencamos as seguintes”:

• “A requerente está impedida de proceder da forma exigida, sob pena de atuar de forma contrária à verdade material e de violar o seu Estatuto, por ser uma Fundação sem fins lucrativos, permanentemente na forma da lei, fiscalização pelo Ministério Público...”.

• “Ademais, a autoridade fiscal não possui competência para desconsiderar a natureza jurídica da entidade – que é a manifestação da liberdade do particular de organizar suas atividades”.

• “Por outro lado, o cancelamento da imunidade pelo ato declaratório é inócuo, de vez que a Fundação é beneficiária de Imunidade de Impostos, vedação ao poder de tributar e emanada do art. 150, VI da Constituição e do art. 1 do CTN, prescindindo de qualquer outorga por parte da autoridade administrativa, ficando, desta forma esclarecidos os itens de 1 a 4 e 6 do referido Termo de Intimação Fiscal”

16. Diante da referida resposta, concluiu a Autoridade Fiscal que era clara intenção de não apresentar os demonstrativos solicitados pelo Fisco.

COFINS apurada pelo regime não-cumulativo

17. Como já relatado, a contribuinte negou-se a apresentar os documentos solicitados, os quais serviriam de base para a apuração da COFINS.

18. Apesar disso, como a fiscalizada apresentou sua escrituração contábil em formato digital validada e autenticada pelo sistema validador SVA, a Fiscalização apurou mensalmente os valores a pagar da COFINS tendo por base os valores de receita contidos nos arquivos digitais contábeis entregues.

19. Já que a contribuinte não identificou os créditos passíveis de desconto para a apuração do valor a pagar da COFINS, nem os escriturou de forma segregada, foram apurados tais valores tendo por base as receitas relacionadas no Demonstrativo COFINS Não-Cumulativo (fls. 1101 a 1112).

COFINS apurada pelo regime cumulativo

20. A Fiscalização apurou mensalmente os valores a pagar da COFINS – Regime Cumulativo tendo por base os valores de receita com atividades de educação

relacionadas no Demonstrativo COFINS Cumulativo (fls. 1113 a 1116), de acordo com o art. 10, inciso XIV da Lei n.º 10.833/2003”.

11. Devidamente intimada do resultado da fiscalização em 11/11/2015 (e-fls. 1118/1119), a contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 1122/1178).

12. Para o julgamento em primeira instância administrativa, o referido processo n.º 12448.729885/2014-66 (IRPJ e CSLL) **foi inicialmente apensado ao presente, sendo desapensado após a prolação do acórdão.**

13. Em sessão de 4 de julho de 2016, a 1ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão n.º 06-55.285 (fls. 1510/1533), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

MATÉRIA CONSTANTE EM OUTRO PROCESSO. ABERTURA DO LITÍGIO. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a abertura de litígio relativo a matéria tratada em outro processo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE.

Os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE. SUBSTITUIÇÃO POR MULTA DE PERCENTUAL REDUZIDO. IMPOSSIBILIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigível em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, descabendo a substituição por multa moratória em patamar diverso.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA DE JUROS SELIC. PREVISÃO LEGAL.

A utilização da Taxa de Juros Selic como juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido".

14. Cientificada da decisão (AR de 08/11/2016, fl. 1550), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 1556/1624) em 07/12/2016 e complementou sua defesa com os seguintes pontos: (i) a decisão da DRJ seria nula, devido ao cerceamento de defesa; (ii) a contribuinte tem direito à imunidade de contribuições destinadas à Seguridade Social e da COFINS; (iii) a multa de 75% fere o princípio da razoabilidade; e (iv) a aplicação da taxa SELIC no âmbito tributário é descabida.

15. Em seção de 29 de janeiro de 2018, a 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF, declinou competência para quaisquer das turmas de julgamento da 1ª Seção de Julgamento do Conselho, sob o fundamento do artigo 2º, inciso IV, do Anexo II, do RICARF, tendo em vista que o presente lançamento foi formalizado com base nos mesmos elementos de prova de lançamento de IRPJ. O Acórdão nº 3402-004.835 (e-fls. 1690/1694) recebeu a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

DECLINAÇÃO DE COMPETÊNCIA.

Uma vez que o presente lançamento foi formalizado com base nos mesmos elementos de prova de lançamento de IRPJ, como verdadeiro lançamento reflexo deste imposto, a competência para sua apreciação e julgamento é da 1ª Seção de Julgamento, na forma do art. 2º, IV, do Anexo II do RICARF.

Recurso Voluntário Não Conhecido”.

É o relatório.

Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

16. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Questões Preliminares

Da Inexistência de Nulidades no Lançamento e na r. Decisão Recorrida

17. A Recorrente afirma que o Acórdão recorrido deixou de apreciar matéria de legalidade, inconstitucionalidade e as provas produzidas, razão pela qual deveria ser anulado. Afirma ainda que, a ausência de análise por parte do acórdão configurou cerceamento de defesa do sujeito passivo.

18. Segundo a Recorrente, o acórdão não teria enfrentado as alegações quanto a imunidade em razão de a matéria ser objeto de processo diverso (n.º 12448.729885/2014-66), entretanto a decisão não fez constar nenhuma transcrição do acórdão do referido processo, ou qualquer cotejo que permita a concluir pela aplicação do mesmo entendimento no presente caso.

19. De fato, ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto n.º 70.235/72, *verbis*:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

20. Conforme relatado, para o julgamento em primeira instância administrativa, o referido processo n.º 12448.729885/2014-66 (IRPJ e CSLL) **foi inicialmente apensado ao presente processo, sendo desapensado após a prolação do acórdão**. Inclusive, o voto condutor da DRJ, quando da análise do mérito, consignou apenas que (e-fls. 1530):

“Da Apuração da COFINS

129. A interessada ataca o lançamento pela defesa de sua suposta imunidade tributária. Entretanto, tal defesa já foi objeto de análise, conforme visto em tópico anterior.

130. Veja-se que a imunidade que foi suspensa no processo n.º 12448.729885/2014-66 refere-se tanto a impostos quanto às contribuições.

131. Por esse motivo, entendo que o tema foi exaurido e que são desnecessários comentários adicionais.”

21. Logo, as razões de decidir deste caso são as mesmas do processo n.º 12448.729885/2014-66 e, assim sendo, quando do desapensamento, deveria a autoridade fiscal competente ter anexado aos presentes autos a decisão proferida no processo n.º 12448.729885/2014-66 (Acórdão n.º 06-55.286, AIIMs de IRPJ e CSLL). Constatado vício procedimental e não efetivo vício material capaz de levar a nulidade do lançamento. No mais, registro que os dois casos estão sendo julgados conjuntamente por esta relatoria.

22. Mas não é só, a Recorrente notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta e não teve seu direito de defesa cerceado, ao passo que apresentou impugnação administrativa e recurso voluntário para contrapor as exigências, o que demonstra de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal.

23. Não constato qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 5º, incisos V e XXXIII, da Constituição Federal e artigo 142 do Código Tributário Nacional.

24. Da análise dos autos, evidencio que houve a descrição detalhada do fato gerador dos tributos, assim como de seu enquadramento legal. A matéria e a determinação da exigência tributária estão perfeitamente identificadas.

25. Vejam que, a contribuinte não pode confundir sua discordância e/ou inconformismo advindo da lavratura dos autos de infração com o efetivo cerceamento do seu direito de defesa.

26. No curso do presente PAF, não foram criados impedimentos ou limitações ao contraditório efetivo e inexistem obscuridades nos fundamentos de fato e de direito que embasaram o lançamento ou a apuração do crédito tributário.

27. Ademais, as matérias aqui suscitadas em sede de preliminar serão abordadas em momento oportuno neste voto, quando da análise de mérito, já que, em se confirmando as inconsistências alegadas, estas poderão ensejar a procedência ou improcedência do lançamento, mas não a sua nulidade.

28. Do exposto, devem ser afastadas *in totum* as arguições de nulidade.

Questões de Mérito

29. De acordo com a douta autoridade fiscal, a Fundação Cesgranrio seria devedora da COFINS pelo fato de não ser instituição de assistência social e não ter sido detentora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS no exercício de 2010, bem como pelo fato de não ser instituição de ensino imune.

30. Por outro lado, conforme referenciado no item anterior, o r. acórdão recorrido tem como fundamento central as mesmas razões constantes do r. acórdão proferido no processo n.º 12448.729885/2014-66 (Acórdão n.º 06-55.286, autos de infração de IRPJ e de CSLL) e, portanto, a controvérsia está centrada no fato da ora Recorrente ser ou instituição de educação apta a valer-se da imunidade de impostos prevista no 150, VI, c) da CF/88.

31. Assim sendo e considerando que em nenhum momento a fiscalização e/ou as duntas autoridades julgadoras acusaram a Fundação Cesgranrio de ter distribuído seu patrimônio, suas rendas e seus recursos, fica evidenciado, ainda que indiretamente, **ser a ora Recorrente instituição sem fins lucrativos. A meu ver, tal questão fática acaba por mostra-se incontroversa.**

32. Ainda assim, com o único objetivo de evitar a oposição (em potencial) de Embargos de Declaração, esta relatoria analisará os dois aspectos.

A Fundação Cesgranrio enquanto Instituição de Educação e a Imunidade de Impostos

33. De acordo com o r. acórdão recorrido temos os seguintes **elementos centrais** que motivaram a presente autuação e a sua manutenção quando do julgamento pela r. DRJ (e-fls. 1508 e 1510), *verbis*:

“Segundo a auditora, a interessada “executa atividades relacionadas à preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar, tais como: ENEM, ENADE, PROVA BRASIL e outros.” “Examinando a escrituração contábil, a fiscalização verificou que Examinando a escrituração contábil, a Fiscalização verificou que 99,62% da receita operacional auferida pela pessoa jurídica foram provenientes destas atividades”.

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 no ano 0,29% do total da receita operacional auferida. 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'".

[...]

Para que fossem realizados os concursos, vestibulares e demais avaliações, "... foram contratadas também Empresas Terceirizadas, de um modo geral na área de consultoria, para prestação de serviços de elaboração de provas e de questões e itens de provas, inclusive para formação de banco de questões/itens e correção de questões discursivas de provas e de redações".

Desse modo, "... a elaboração e correção de provas, inclusive correção de redações, para Vestibulares, Concursos Públicos e Sistemas Avaliativos de desempenho escolar foi toda terceirizada, constando, inclusive, cláusula específica, na maioria dos CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, que a contratada, no caso a Fundação Cesgranrio, deveria contratar bancas elaboradoras de questões das provas, seguindo as recomendações do contratante dos serviços".

34. Ao final arremata que *"... a FUNDAÇÃO CESGRANRIO não educa, nem ensina, nem 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 fazer AVALIAÇÃO"*.

35. Logo, com exceção do "Mestrado em Avaliação", para as duntas autoridades fiscal e julgadoras nenhuma das outras atividades exercidas pela ora Recorrente se encontram no rol descrito pela Lei nº 9.394/1996 - atividades na área de educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) ou de ensino superior.

36. Relevante, portanto, compreendermos o racional técnico atrelado à concessão da imunidade constitucional. É preciso avaliar se a atividade de educação deve ser entendida de forma mais abrangente ou mediante interpretação restrita do conceito de educação à luz das disposições contidas na Lei nº 9.394/96 (LDB), utilizada como base legal para fundamentar o r. acórdão recorrido.

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

(grifos nossos)

39. Em plena conformação com essas diretrizes constitucionais - **e como não poderia deixar de ser** -, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9.394/1996), além de explicitar o conceito de educação em seu artigo 1º, cuida de expressamente consignar a obrigatoriedade de realização das avaliações educacionais dos estudantes e dos estabelecimentos de ensino, incluindo-as dentro "Da Organização da Educação Nacional". Ademais, vejam que, as seleções de candidatos para ingresso ao ensino superior (concursos vestibulares), são procedimentos obrigatórios de Avaliação Educacional. Confira-se o teor dos dispositivos:

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

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

"Da Organização da Educação Nacional:

[...]

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

III - **melhoria da qualidade do ensino;** [...]" (grifos nossos)

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

41. Data máxima vênia, discordo por completo da posição externada pelas duntas autoridades fiscal e julgadoras ao motivarem os autos de infração calçados na premissa de que instituições de educação são apenas os estabelecimentos de ensino.

42. O ensino é uma das atividades que compõe a educação. Repita-se, a educação abrange todas as atividades que visam ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho (CF, art. 205). E, além dos estabelecimentos de ensino, a educação pode ser desenvolvida em instituições de pesquisa, em movimentos sociais, em manifestações culturais e em organizações da sociedade civil (Lei nº 9.394/1996, art. 1º), tal como a Fundação Cesgranrio que é uma fundação de direito privado sem fins lucrativos.

43. Inclusive, em essa é a linha de entendimento predominante na doutrina, ainda que escassa, a respeito da abrangência do conceito de educação:

“A educação deve ser entendida não somente como a instrução recebida em estabelecimentos de ensino ou no lar, mas como todos os processos de transmissão de conhecimentos e saberes que conduzem à formação física, intelectual e emocional do indivíduo. A educação escolar é apenas uma face, ainda que de grande importância, nesse processo. [...]

No contexto do amplo sentido que se deve atribuir ao termo educação, os constituintes não limitaram a sua promoção ao Estado e à família, mas também à sociedade de um modo geral, **o que inclui todos os seus setores cujas ações afetem o desenvolvimento da formação dos indivíduos. [...]**¹”.

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

[...]

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

[...] Desde as instituições particulares de ensino fundamental, ensino médio ou ensino superior, passando pelas instituições de ensino profissional, de difusão da cultura e do esporte, de educação ambiental, museus, teatros, entre outras, todas podem ser abarcadas pelo instituto da imunidade tributária aos impostos destinada às instituições de educação, previsto no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal²”.

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

Logo, não se pode restringir a expressão “instituições de educação”, constante do artigo 145 [sic; leia-se 150], inciso VI, c, da Constituição Federal, à “instituições

¹ CASTRO, Marcelo Lúcio Ottoni de. A Educação na Constituição de 1988 e a LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Brasília: André Quicé, 1998, p. 19-21.

² SOUZA, Leandro Marins de. Tributação do terceiro setor no Brasil. São Paulo: Dialética, 2004, p. 163-164.

de ensino formal", ou que promovam a educação strictu sensu - por não ser esse o sentido oferecido pelo próprio texto constitucional.

[...]

Entendo desse modo que as instituições privadas sem fins lucrativos, dedicadas à promoção da cultura, à formação para a cidadania, ao ambientalismo - para dar alguns exemplos -, são alcançadas pela imunidade a impostos estabelecida no artigo 150, inciso VI, c, da Constituição Federal, posto que tais finalidades se destinam à promoção da educação.³

44. No mesmo sentido e reforçando a citada conformação (**e não antinomia**) entre os ditames constitucionais e a LDB, é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tal como segue:

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

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

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

45. Concordo com o ilustre Cons. Flávio Machado Vilhena, redator designado do voto vencedor no Acórdão nº 1302-003.421, quando diz que:

“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 1.802MC, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 13.02.2004.

³ BARBOSA. Maria Nazaré Lins. As "instituições de educação" e a imunidade a impostos. In: SZAZI, Eduardo (org.). Terceiro setor: temas polêmicos. N. 1. São Paulo: Peirópolis, 2004, p.109-126.

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 354.988AgR, 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.

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.”

46. Em vista das questões de fato e de direito aqui em pauta, considero que, ao realizar Avaliações Educacionais e os concursos vestibulares, a Fundação Cesgranrio está atuando em benefício do país, vez que cuida do aprimoramento do ensino ministrado no Brasil de forma complementar às atividades educacionais do Estado, tal como o exige o *caput* do art. 12 da Lei nº 9.532/1997, *in verbis*:

"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."

47. Sob esse aspecto foram cirúrgicas as colocações do Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, no Acórdão nº 1302-003.421, ao ressaltar que:

“[...] a educação é um dos principais atributos e deveres do Estado que se desincumbe de seu mister de forma direta, por meio das instituições públicas, e de forma indireta, através das instituições de educação privadas.

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

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

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

Não obstante estas últimas atividades, que são a principal fonte de receitas da recorrente, não sejam atividades de ensino propriamente ditos, estão sem sombra de

dúvidas completamente inseridas no conjunto de ações que compõem o sistema de educação e dele são indissociáveis, a meu ver.

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

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

[...]

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

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

48. Diante das razões acima expostas, resta claro **ser equivocada a linha interpretativa adotada pelo fisco** segundo a qual a LDB limita o conceito de instituições de educação aos estabelecimentos de ensino e, por conseguinte, acaba por excluir indevidamente do seu escopo as atividades de avaliação.

49. Mas não é só, a douta autoridade fiscal e o r. acórdão recorrido admitiram ser o **Curso de Mestrado em Avaliação atividade educacional**, especificamente de ensino. Ainda assim, tentaram desqualificá-lo com a afirmação de tratar-se de atividade não prevista no Estatuto da Fundação Cesgranrio.

50. Constatado que, o Curso de Mestrado em Avaliação está previsto dentre os objetivos sociais da Fundação Cesgranrio, conforme artigo 2º, inciso III, do seu Estatuto. Confira-se:

"Art. 2º. As finalidades da FUNDAÇÃO CESGRANRIO são as seguintes:

[...]

III - formação, especialização e aperfeiçoamento do pessoal para o trabalho de seleção de recursos humanos, e pesquisa nas diversas áreas das ciências do comportamento, da cultura e da saúde em todas as suas manifestações;"

51. Outra alegação claramente equivocada constante do r. Acórdão da DRJ refere-se ao fato de que “os únicos professores empregados da Fundação Cesgranrio seriam aqueles alocados ao programa de pós-graduação” (e- fls. 1534).

52. Contudo, debruçando-me na relação dos empregados da Fundação Cesgranrio (e-fls. 616/617), evidencio que há 17 (dezessete) titulares de diplomas de Cursos de Mestrado e 20 titulares de diplomas de Doutorado, todos aptos a desenvolver as atividades educacionais prestadas pela ora Recorrente.

53. Outra afirmação digna de reparos (e-fls. 1535 e 838) diz respeito a fato de que 99,62% das receitas auferidas pela ora Recorrente em 2010 seriam provenientes de atividades não educacionais e apenas 0,29% de atividade educacional (curso de Mestrado em Avaliação). A douda autoridade autuante apresentou o seguinte quadro resumo:

Código	Conta	Tipo	Total Créditos	%
41	RECEITAS OPERACIONAIS	S	156.581.997,34	100,00
411101	RECEITAS OPERACIONAIS	S	155.987.301,81	99,62
41110104	CONTRATOS E SERVIÇOS	A	154.393.434,81	
41110101	TAXA DE INSCRIÇÃO VESTIBULAR	A	1.547.715,00	
41110103	CONVÊNIOS E PROJETOS	A	45.000,00	
41110102	TAXA DE HABILIDADE ESPECÍFICA	A	1.152,00	
411102	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	S	147.022,39	
41110205	RESSARCIMENTO DE DESPESAS	A	105.720,46	
41110201	OUTRAS RECEITAS	A	39.611,93	
41110203	TAXA DE EXPEDIENTE	A	1.690,00	
411103	MESTRADO	S	447.673,14	0,29

(FLS. 1535)

54. Por sua vez, a ora Recorrente bem observou que “o quadro supra apresenta o somatório dos valores lançados nas colunas de créditos das Contas de Receitas, e não os saldos das referidas contas”. No mais, evidencio que a origem das receitas em 2010, considerando os saldos das Contas de Receitas do Balancete de dezembro de 2010 e do Livro Razão, foram as seguintes:

Origem das Receitas	Valor	%
Curso de Mestrado em Avaliação	R\$ 426.862,07	0,27
Avaliações Educacionais	R\$ 100.436.376,20	64,57
Seleção de candidatos ao Ensino Superior	R\$ 1.547.545,00	0,99
Seleções de Pessoal para habilitação a empregos e cargos públicos e privados	R\$ 52.964.180,61	34,05
Convênios e Projetos: “Boas práticas no ensino de Matemática”	R\$ 45.000,00	0,03
Outras Receitas	R\$ 146.332,39	0,09

TOTAIS	R\$ 155.566.296,27	100
---------------	---------------------------	------------

55. Considerando que são também atividades educacionais, para além do Curso de Mestrado em Avaliação (0,27%), as avaliações educacionais (64,57%), as seleções de candidatos ao ingresso no Ensino Superior (0,99%), bem como os Convênio e Projetos referente a "Boas Práticas no Ensino da Matemática" (0,03%) - um total de **65,86%** das receitas totais da Fundação Cesgranrio, correspondente a R\$ 102.455.783,27, relativas ao ano-calendário de 2010 -, as atividades não educacionais resumiram-se às seleções de pessoal para habilitação a empregos e cargos públicos e privados (34,05%) e mais Outras Receitas (0,09%), somaram **34,14%** das receitas totais auferidas, correspondente a R\$ 53.110.513,00.

56. Sem entrar no mérito se seriam atividades educacionais também a seleção de pessoal para habilitação a empregos e cargos públicos e privados (34,05%), vez que nesse aspecto temos a questão concorrencial em pauta, a Fundação Cesgranrio é, sem dúvida (**65,86%**) e utilizando a própria métrica adotada pela fiscalização (ótica restrita das receitas auferidas), **instituição dedicada prioritariamente as atividades educacionais.**

57. Ademais, conforme comprovado nos autos, a Fundação Cesgranrio realizou, em 2010, outras atividades educacionais, as quais foram custeadas com os recursos advindos dos superávits obtidos por meio das prestações de serviços (vide documentos não pagináveis anexo à e-fls.1662, PAF nº 12448.729885/2014-66), são elas:

- (i) Trabalhos desenvolvidos por seus pesquisadores publicados em artigos de periódicos, livros e capítulos de livros, divulgados em Congressos, além do desenvolvimento de material didático e institucional;
- (ii) Publicação trimestral da "Revista Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas de Educação", editada e distribuída gratuitamente, e da "Revista Meta: Avaliação", eletrônica, veiculada na internet, cujo acesso aos leitores é gratuito, de periodicidade quadrimestral;
- (iii) Seminário Internacional "Avaliação de Professores da Educação Básica - Uma Agenda em Discussão";
- (iv) Realização do "Projeto de Formação Pedagógica de Professores" de 97 cursos de Pré-vestibulares Comunitários (CPVCs);
- (v) Apoio ao "Projeto Cantareiros", com 40 integrantes entre cantores e atores, que visitaram hospitais, asilos e creches nas festas de fim de ano.

58. Além dessas, realizou **atividades assistenciais** de cunho educacional:

• Apoio financeiro a outras organizações assistenciais não governamentais, cujas atividades são voltadas principalmente para assistência a crianças e jovens carentes:

- (i) Fundação Assistencial Santa Bárbara, com R\$ 180.000,00, em 2010 (e-fls. 657/658);
- (ii) Projeto Brasileirinho - Rio Voluntário, com R\$ 48.000,00, em 2010 (e-fls. 658);
- (iii) Associação Nossa Senhora de Fátima e Projeto Futuro e Vida, com R\$ 84.0000,00, em 2010 (e-fls. 660);
- (iv) Sociedade Providência, com R\$ 132.000,00, em 2010 (fls. 658);
- (v) REFAZER Grupo de Apoio à Criança, com R\$ 12.000,00, em 2010 (e-fls. 650 e 658).

• Projeto "Apostando no Futuro", implantado e desenvolvido diretamente pela Fundação Cesgranrio, cujo objetivo é assistir mais de 500 famílias de baixa renda da comunidade do bairro do Rio Comprido, onde estava localizada a sede da Fundação Cesgranrio. Para tanto, foram implementadas ações hábeis a: prover os moradores de documentação civil, atendimento a crianças de até 5 anos, atenção preventiva a crianças e adolescentes de 6 a 14 anos, capacitação profissional de jovens e adultos, oferta de atividades esportivas, culturais e de lazer para pessoas de todas as idades, e divulgação de informações de interesse das comunidades (e-fls. 651/657). Em 2010 a Fundação Cesgranrio despendeu R\$ 623.809,20 com o "Apostando no Futuro" (e-fls. 657).

59. Foram também realizadas doações, três de natureza educacional e duas de natureza assistencial:

ANO: 2010		
FAVORECIDO	OBJETIVO	VALOR TOTAL
PUC/RJ	Curso Pré-Vestibular Comunitários (Alimentação e Transporte)	47.726,59
PUC/RJ	Curso de Extensão Educação Sobre Saúde	10.000,00
Casa de Apoio à Criança com Câncer Santa Teresa	Alimentos e Material de Limpeza e Higiene	5.277,49
Associação de Moradores do Complexo Paula Ramos	Material de Construção	1.330,00
Centro de Referência Musicológica José Maria Neves	Projeto CEREM - São João Del Rei	25.000,00
TOTAL GERAL DE 2010		89.334,08

60. Adicionalmente, a Fundação Cesgranrio distribuiu Bolsas de Estudo, parciais ou totais, no montante de R\$ 2.481.820,38, em 2010 (e-fls. 662).

61. Diante do conjunto probatório supra e em vista das razões de direito aqui trabalhadas, não há como negar que a Fundação Censgranrio exerce atividade educacional e, por consequência, a motivação central para suspensão da imunidade e manutenção das exigências de IRPJ, da CSLL e da COFINS (exigência constante do presente processo administrativo) “caem por terra”.

62. Vejam que, as duntas autoridades fiscais não lograram êxito em identificar **quais teriam sido os dispêndios realizados fora dos seus objetivos institucionais. E, portanto, não há que se falar em inobservância do requisito do art. 14, II, do CTN⁴, indispensável para a fruição da imunidade de imposto, e nem de qualquer outro requisito deste dispositivo.**

63. Se a Fiscalização e o r. Acórdão DRJ-CTA negaram o direito de a Fundação Cesgranrio fruir a imunidade de impostos apenas e tão somente sob o fundamento de não ser ela instituição de educação e de não ter aplicado recursos em suas atividades educacionais, de modo indireto atestaram que a ora Recorrente atendeu a todos os demais requisitos indispensáveis para a fruição da imunidade de impostos, no ano-calendário de 2010.

64. Alias, esse também foi o entendimento do Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, no Acórdão nº 1302-003.421 (Declaração de Voto), consignar expressamente que: *“não se questiona nos autos o desatendimento por parte da recorrente de quaisquer das condições estabelecidas no art. 14 do CTN, de sorte que não vislumbro neste caso fundamento para o afastamento da imunidade tributária conferida às instituições de educação.”*

65. Por fim, a própria autoridade autuante reconheceu expressamente, ter a Fundação Cesgranrio aplicado os superávits obtidos com as prestações de serviços nos seus objetivos sociais (e-fls. 838). Confira-se:

"Embora conste de seu Estatuto, não foi constatada na escrita contábil/fiscal, 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

⁴ CTN, Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

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

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

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

TERCEIROS, por meio de CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS firmados entre a parte interessada (tomador de serviços) e a Fundação Cesgranrio (prestador de serviços)."

66. Como se não bastassem todo esse racional, a ora Recorrente cuidou de juntar aos autos a Declaração formal do Ministro de Estado da Educação (e-fls. 756), **prova de ser a Fundação Cesgranrio uma instituição de educação:**

"DECLARAÇÃO

Nos termos do que consta do Processo n.º 23123.003652/2010-95, declaro, para os devidos fins e em fase de requerimento expresse, que a Fundação CESGRANRIO é uma instituição de educação, consoante arts. 1.º e 2.º da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

Brasília-DF, 19 de setembro de 2014.

JOSÉ HENRIQUE PAIM FERNANDES Ministro de Estado da Educação"

67. A Declaração supra está respaldada no Parecer n.º 903/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU (e-fls. 746/754), cuja conclusão é a seguinte:

"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 da Educação por força do art. 27, inciso X, da Lei no. 10.683, de 29 de maio de 2003."

68. Diante desse documento, como podem as autoridades autuante e julgadoras contrariar decisão emitida pelo próprio Ministro de Estado da Educação? Não podem. E, nesse sentido, tenho que concordar com as incisivas ponderações trazidas pelo Cons. Gustavo Guimarães da Fonseca, em sua Declaração de Voto (Acórdão n.º 1302-003.421):

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

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

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

69. De todo o exposto, deve ser reconhecido o caráter educacional das atividades da Recorrente, para fins de enquadramento à regra de imunidade prevista no 150, VI, c) da Constituição Federal de 1988.

Da Isenção da COFINS

70. Conforme relatado, a fiscalização entendeu que a Recorrente deixou de apurar a COFINS sobre o regime cumulativo, **após** a suspensão da imunidade tributária declarada por meio do Ato Declaratório nº 82. Segundo as autoridades fiscais, a contribuinte não teria direito à isenção relativa à COFINS por não se tratar de entidade educacional, tampouco de entidade beneficente de assistência social, vez que suas receitas são predominantemente oriundas de serviços de avaliação em vestibulares e concursos públicos.

71. A decisão recorrida é expressa ao afirmar que o objeto do presente processo se refere apenas à cobrança da COFINS decorrente da suspensão de imunidade em 2010 e, assim sendo, a imunidade em si não deve ser aqui discutida, mas no processo nº 12448.729885/2014-66. Segundo a d. DRJ, a imunidade suspensa no referido processo ***“refere-se tanto a impostos quanto às contribuições”***.

72. Em que pese a ponderação da DRJ acerca do objeto deste processo, a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, cuidou de reiterar os pontos já expostos em sede de impugnação (e-fls. 1122/1178) e reafirma que não só faz jus à imunidade do IRPJ, como também à isenção da COFINS.

73. Como visto no item anterior, o argumento das doudas autoridades fiscal e julgadoras de que a Recorrente não seria uma instituição de educação e, por essa razão, não poderia se beneficiar da regra de imunidade prevista no 150, VI, c) da CF/88, restou completamente superado. Assim sendo e, repita-se, considerando que em nenhum momento o órgão autuante acusou a Fundação Cesgranrio de ter distribuído seu patrimônio, suas rendas e seus recursos, fica evidenciado, ainda que indiretamente, ser a ora Recorrente instituição sem fins lucrativos. A meu ver, tal questão fática mostra-se incontroversa.

74. Por óbvio, não procedeu ao recolhimento da COFINS, vez que, em se tratando de uma Fundação de Direito Privado, cujas atividades preponderantes são a cultura e a educação, tem direito à isenção em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do dia 1 de fevereiro de 1999, conforme previsto no inciso X, do artigo 14, e incisos IV e VII, do artigo 13, da MP nº 2.158-35/2001, independentemente do disposto na IN/SRF 247/2002.

75. Considero que o artigo 47, §2º, da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 é ilegal e inconstitucional, na medida em conceitua “receitas próprias” como sendo apenas aquelas “sem caráter contraprestacional direto”. Confirma-se:

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:

I - não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

II - são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

[...]

§ 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (grifos nossos)

76. Sabemos que enquanto a imunidade é uma desoneração constitucional e prescreve, na verdade, uma "não competência" da pessoa política para tributar determinadas pessoas, bens, atividades ou situações, a isenção representa o exercício da competência tributária, só podendo isentar - ou seja, afastar a incidência tributária - o ente que tem a prerrogativa de instituir o tributo.

77. Trata-se, portanto, de uma desoneração legal, a teor do art. 176 do CTN que dispõe:

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

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

78. Assim, a par das limitações constitucionais ao poder de tributar já estabelecidas na Carta Magna, podem, ainda, as pessoas políticas, no exercício de sua competência tributária, instituir isenções, excluindo o crédito tributário.

79. Foi precisamente isso o que fez o Chefe do Poder Executivo, no âmbito da COFINS, ao editar a MP nº 2.158-35/2001, cujos arts. 14 e 13 assim dispõem:

"Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13".

"Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei 9532, de 10 de dezembro de 1997.

IV - instituições de caráter filantrópico, cultural, científico e as associações a que se refere o art. 15 da Lei nº 9532, de 1997.

[...]

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público"

80. A teor desses dispositivos, a COFINS foi afastada, a partir de 1º de fevereiro de 1999, para as entidades de educação e para as de assistência social que preenchessem os requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532/97, que, como vimos, não passam de desdobramentos daqueles insertos no art. 14 do CTN. Logo, toda entidade de educação e cultura que faz jus à imunidade de impostos fará jus também à isenção da COFINS, nos termos do art. 14, X c/c art. 13, III e IV, da MP nº 2.158-35/2001 e dos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532/97⁵.

⁵ "Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADI 1802)

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

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

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; (Vide ADIN Nº 1802)

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

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

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

§ 4º A exigência a que se refere a alínea "a" do § 2º não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

81. Tanto é assim que este E. CARF reconheceu o direito à isenção da COFINS, especialmente em relação à Fundação Cesgranrio, ora Recorrente, em caso análogo ao presente, como se vê da ementa abaixo transcrita:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO. RECEITAS PRÓPRIAS. ISENÇÃO.

As fundações de direito privado são isentas da Cofins em relação à receitas próprias, nos termos do art. 14, c/c art. 13. inciso da MP n.º 2.158-35/2001.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO. PIS INCIDENTE SOBRE FOLHA SALARIAL.

As fundações de direito privado recolhem o PIS sobre a folha de salários, nos termos do art. 14, inciso da MP n.º 2.158-35/2001".

(Processo n.º 12898.000210/2010-18, Acórdão n.º 1402- 002.352 da 1ª Seção da 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária - Rel. Leonardo de Andrade Couto, sessão de 06/10/2016)

82. Note-se que, conforme pontuado, as fundações de direito privado são isentas da COFINS em relação às receitas próprias, sem que para o gozo dessas prerrogativas tenham que cumprir qualquer condição.

83. Com efeito, o artigo 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 não pode criar diretrizes hábeis a limitar a extensão da isenção aqui em análise em contraposição à

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

§ 6º O disposto nos §§ 4o e 5o não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)"

[...]

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)

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

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

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

§ 4º (Revogado pela Lei n.º 9.718, de 1998)

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro. (Incluído pela Lei n.º 13.353, de 2016) (Produção de efeito)

própria determinação do Chefe do Poder Executivo (leia-se Presidente da República), externada mediante a edição da MP n.º 2.158-35/2001, tampouco podem as ditas autoridades fiscais e julgadoras manterem a presente autuação baseada no fato de a ora Recorrente não ter sido detentora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS no exercício de 2010.

84. Mas não é só, a ilegalidade do o artigo 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF n.º 247/2002, além de ter sido reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça, no acórdão do Recurso Especial n.º 1.353.111-RS, julgado em 23/09/2015⁶, acabou por ser reconhecida pela própria inteligência da Súmula CARF n.º 107:

⁶ Acórdão assim ementado:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. ILEGALIDADE DO ART. 47, II E § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. SOCIEDADE CIVIL EDUCACIONAL OU DE CARÁTER CULTURAL E CIENTÍFICO. MENSALIDADES DE ALUNOS.

1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP n.º 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos.

3. Isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

4. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: Processo n. 19515.002921/2006-39, Acórdão n. 203-12738, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF / DF, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, publicado em 11/03/2008; Processo n. 10580.009928/2004-61, Acórdão n. 3401-002.233, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013; Processo n. 10680.003343/2005-91, Acórdão n. 3201-001.457, 1ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño, publicado em 04/02/2014; Processo n. 13839.001046/2005-58, Acórdão n. 3202-000.904, 2ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves, publicado em 18/11/2013; Processo n. 10183.003953/2004-14 acórdãos 9303-01.486 e 9303-001.869, 3ª TURMA / CSRF, Rel. Cons. Nanci Gama, julgado em 30.05.2011; Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013; Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ªTO / 3ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 04/03/2013; Processo: 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013; Acórdão 9303-001.869, Processo: 19515.002662/2004-84, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012.

5. Precedentes em sentido contrário: AgRg no REsp 476246/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 12/11/2007, p. 199; AgRg no REsp 1145172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009; Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em 28/11/2012; Súmula n. 107 do CARF: "A receita da atividade própria, objeto de

Súmula CARF n.º 107. A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n.º 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n.º 9.532, de 1997. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

85. Em síntese, sendo a Fundação Cesgranrio uma fundação de direito privado dedicada a educação, lhe é aplicável a isenção da COFINS sobre todas as receitas decorrentes de suas atividades próprias, que são aquelas originárias das atividades especificadas no objeto social do seu Estatuto, inclusive as receitas decorrentes da prestação de serviços de avaliação em vestibulares e concursos públicos.

Conclusão

86. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO interposto e, no mérito, DAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n. 9.532, da 1997".

6. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

7. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008".