



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.729885/2014-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.192 – 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: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010

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

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, inciso 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 CSLL. O próprio Ato Declaratório CST nº 17, de 30/11/1990 e a Jurisprudência deste E. CARF reconhecem ser indevida a CSLL pelas pessoas jurídicas que desenvolvem suas atividades sem fins lucrativos.

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 autos de infração lavrados para a cobrança do IRPJ e da CSLL, formalizados em virtude da suspensão do gozo da imunidade tributária da contribuinte para o ano-calendário de 2010, no montante de R\$ 11.980.054,86, conforme planilha abaixo:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
Imposto	3.948.752,08
Juros de Mora	1.895.006,12
Multa Proporcional	<u>2.961.564,06</u>
Valor do Crédito Apurado	8.805.322,26

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	
Contribuição	1.423.710,75
Juros de Mora	683.238,79
Multa Proporcional	<u>1.067.783,06</u>
Valor do Crédito Apurado	3.174.732,60

Crédito tributário do processo em R\$ 11.980.054,86

2. O Termo de Notificação Fiscal (e-fls. 2/12), o Parecer Conclusivo GAB/DIORT 001/2015 (e-fls. 671/674), o Despacho Decisório (e-fl. 675), o Ato Declaratório Executivo DRF/RJ1 nº 82 (e-fls. 678/679) e o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1325/1340) e

os documentos constantes dos autos nos dão conta de que a pessoa jurídica teve sua imunidade suspensa e com isso foi efetuado o lançamento de tributos pelo Lucro Real relativo ao **ano-calendário de 2010**.

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. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste, trechos do relatório constante do Acórdão n.º **06-55.286** da DRJ/CTA (e-fls. 1504/1539), especialmente no que toca as informações do **Termo de Notificação Fiscal** (e-fls. 02/12):

“Do Termo de Notificação Fiscal

O Termo de Notificação Fiscal (fls. 002 a 012) 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 grau – **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 2010 a 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 Auditora 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 n.º 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 n.º 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 n.º73 de 17/01/2007, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, páginas 22/26”;

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

10. A Fiscalização intimou, em 27/08/2014, a “contribuinte a apresentar cópia dos contratos de prestação de serviço firmados, no ano-calendário 2010, entre a entidade e Seplag, Enem, Siape/DF, BNDES, Petrobrás Biocombustível, BR Distribuidora, IBGE, Banco do Brasil, Professor SEE/SP, bem como informar os números das contas contábeis nas quais foram registradas as receitas provenientes de cursos ministrados pela própria Cesgranrio”.

11. Em resposta, a “...contribuinte apresentou a documentação requerida e informou que as contas contábeis utilizadas para o registro de receitas provenientes de cursos ministrados pela própria Fundação são: 4.1.1.1.03.01 (Taxa de Inscrição de Mestrado) e 4.1.1.1.03.02 (Anuidade/Mensalidade Mestrado)”.

12. Em nova intimação, desta vez em 23/09/2014, a pessoa jurídica foi notificada “... a, entre outros itens, informar os beneficiários de bolsa de estudos que fossem parentes ou empregados da Fundação”. Tal informação foi apresentada pela contribuinte e demonstrou que 50% das bolsas são fornecidas para funcionários ou seus parentes.

(...)

16. Diante dos documentos apresentados a Autoridade Fiscal fez a “... verificação do cumprimento das condições e requisitos previstos nos arts. 9º e 14 do CTN e art. 12 da Lei n.º 9.532/97 para uma instituição de educação usufruir do benefício da imunidade de impostos”.

Não enquadramento como instituição de educação ou assistencial beneficente

17. Segundo a Auditora, 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, SARESP e outros”. Examinando a escrituração contábil, a Fiscalização verificou que **99,62% da receita operacional auferida pela pessoa jurídica foram provenientes destas atividades**.

18. 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"."

17. O quadro abaixo demonstra a proporção das receitas:

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	CONVÊNIO 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

20. 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, Eletrobrás, bem como serviços prestados para instituições que aplicam teste de avaliação de desempenho escolar como ENEM (Exame Nacional do Ensino Médio), ENADE (Exame Nacional de Desempenho de Estudantes em cursos de graduação/superior), SARESP (Sistema de Rendimento Escolar do Estado de São Paulo) e outros".

21. Do total dos lançamentos efetuados na referida conta, constatou-se "... **que do total da receita operacional, R\$ 154.393.434,81, R\$ 54.167.985,03 são provenientes de serviços prestados na área de avaliações em vestibulares e Concursos. Ou seja, 35% da receita percebida não têm 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**".

22. Destaca a Fiscalização "... **que os serviços prestados são formalizados mediante CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, ONEROSOS, celebrados com Órgãos Públicos Federais, Estaduais, Municipais, Empresas de Economia Mista, Empresas Privadas, as quais assumem inteiramente os custos do contrato, exatamente como acontece com qualquer empresa comercial, PRESTADORA de SERVIÇOS em verdadeira concorrência de mercado**".

23. Em relação "... **à operacionalização de procedimentos relativos à aplicação de exames de avaliação de ensino e de desempenho de instituições educacionais (ENEM, ENADE, SARESP), a primeira vista, poderíamos supor ser uma atividade suplementar às atividades do Estado na área educacional**".

24. No entanto, “... da análise dos contratos de prestação de serviço firmados entre estas entidades (contratantes) 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. Todavia, não é necessária a realização de licitação, tendo em vista a natureza da contratação (art.24, inciso XIII da Lei de Licitações n.º 8.666/93) envolver empresa ou entidade especializada na área de pesquisa, do ensino ou desenvolvimento institucional”.

25. 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”.

26. Desse modo, concluiu a Autoridade Fiscal 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”.

27. Além disso, “... em decorrência da análise da Folha de Pagamento da Fundação Cesgranrio e de informações prestadas pelo sujeito passivo no sistema Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), verifica-se que a Fundação possuía uma média mensal de 194 empregados. Sendo que, ao longo do ano, a Fundação chegou a contratar mais de 18.800 autônomos, entre fiscais de provas, bancas elaboradoras de questões de provas, e de correção de redações para concursos ou exames de avaliação de alunos, seguindo as recomendações dos contratantes”.

28. 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”.

29. 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”.

30. Frisa a Fiscalização que “A Fundação Cesgranrio não é uma Instituição de Educação de Ensino Fundamental, Médio ou Superior, sua atividade fim não é atuar prestando serviços de educação, à população com ausência de finalidade lucrativa pelo menos nos termos do que pensado pelo legislador constituinte para fins de gozo da imunidade de impostos”.

31. Apesar de figurar em “... 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 TERCEIROS, por meio de CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS firmados entre a parte interessada (tomador de serviços) e a Fundação Cesgranrio (prestador de serviços)”.

32. 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**”.*

33. 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*”.

34. Relativamente “... *à alegação de que a Fundação seria uma instituição de Assistência Social, faz-se necessário definir o que se trata entidade de assistência social, pois esta que goza da imunidade do IRPJ*”.

35. Nesse sentido, o Decreto n.º 6.308/2007, “... *que regulamenta a Lei orgânica da assistência social (Lei n.º 8.742/93) dispõe, em seu artigo 1º, que as entidades e organizações são consideradas de assistência social quando seus atos constitutivos definirem sua natureza, objetivos, missão e público alvo, de acordo com as disposições da referida lei orgânica*”.

36. Mais especificamente, “... *o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) estabeleceu na Resolução CNAS n.º 31, de 24 de fevereiro de 1999, que poderiam obter o registro no Conselho Nacional de Assistência Social as entidades sem fins lucrativos que promovessem*”: (a) a proteção à família, à infância, à maternidade, à adolescência e à velhice; (b) o amparo às crianças e adolescentes carentes; (c) ações de prevenção, habilitação, reabilitação e integração à vida comunitária de pessoas portadoras de deficiência; (d) a integração ao mercado de trabalho; (e) a assistência educacional ou de saúde; (f) o desenvolvimento da cultura; (g) o atendimento e assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social e a defesa e garantia de seus direitos.

37. Assim, “... *são consideradas de assistência social as associações sem fins lucrativos que promovam uma ou mais ações apresentadas acima. **Ressalta-se que nenhuma das ações foi promovida pela Fundação Cesgranrio no ano de 2010***”.

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

39. Outrossim, observa a Auditora “... *que no ano-calendário 2010 o contribuinte aplicou em doações apenas 0,03% de sua Receita Bruta, conta contábil 3212 (doações). Em relação às Bolsas de Estudo, a Fundação teve um gasto, em média, de R\$ 2.481.820,38 por ano, sendo que, uma parcela delas, em torno de R\$ 500.000,00, foi fornecida a empregados e seus parentes, caracterizando, na realidade, verbas trabalhistas ou salário indireto e não gratuidade*”.

40. 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, II, e § 2º, c/c o art. 9º, IV, ‘c’, da Lei n.º 5.172/66 (CTN); e art. 150, VI, ‘c’, e § 4º, da CF*”.

41. A pessoa jurídica teve ciência do referido termo em 09/10/2014, tendo apresentado impugnação ao mesmo em 11/11/2014 (fls. 473 a 501).

42. Com base no Termo de Notificação Fiscal e na defesa apresentada pela interessada (fls. 473 a 501), foram elaborados o Parecer Conclusivo GAB/DIORT 001/2015 (fls. 671 a 674), o Despacho Decisório (fl. 675) e o Ato Declaratório Executivo DRF/RJ1 n.º 82 (fls. 678 a 679), os quais determinaram a suspensão da imunidade tributária.

5. Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou impugnação para fins de anular o Ato Declaratório n.º 82, bem como para desconstituir as exigências fiscais do IRPJ e da CSLL, referente ao ano-calendário de 2010.

6. 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 06-55.286 (e-fls. 1504/1539), 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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IMUNIDADE. SUSPENSÃO.

Sujeitam-se à suspensão da imunidade tributária as entidades que não atenderem aos requisitos apostos nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional.

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.”

7. Cientificada da decisão (AR de 17/10/2016, e-fl. 1547), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1553/1604) em 11/11/2016 e, considerando que o v. acórdão recorrido decidiu pela improcedência tanto da impugnação apresentada contra o Ato Declaratório Executivo DRF/RJ1 n.º 82 - para manter a suspensão da imunidade -, como das impugnações apresentadas contra os lançamentos do IRPJ e da CSLL, a Fundação recorreu, por meio deste recurso, contra ambas as disposições.

8. Em síntese, trouxe as seguintes alegações:

- i. *“A decisão recorrida, confessadamente, deixou de apreciar matéria de legalidade, inconstitucionalidade e mesmo de apreciar, em sua inteireza, os argumentos e provas produzidas por ocasião das impugnações (...)”*
- ii. *“As instituições de educação não são apenas aquelas dedicadas ao aprendizado, ao ensino e à pesquisa, mas todas aquelas cujas atividades são destinadas “[...] ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”. “O conceito de educação está no art. 205 da CF e no art. 1º da Lei n.º 9.394/1996: existem diversas outras atividades educacionais, além do ensino”;*
- iii. As atividades educacionais realizadas atendem aos requisitos do artigo 14 do CTN para a fruição da imunidade de impostos;
- iv. O teor do artigo 2º de seu ato constitutivo demonstra que o objeto social da entidade abrange uma série de atividades educacionais (e-fls. 694/696);
- v. Praticava atividades de assistência social e de benemerência, inclusive *“possuía Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, cuja validade expirou em 31/12/2000. Porém, por não alcançar, a partir de então, o novo percentual mínimo de 20% de sua receita bruta em benemerência, exigido pela União, optou por não renovar o tal Certificado, atual CEBAS”;*
- vi. *“Sendo instituição sem fins lucrativos, a recorrente não auferia lucros, mas superávits. Assim, por não auferir lucros, que é o fato gerador da obrigação de pagar a CSLL, a recorrente está fora do campo de incidência da CSLL”;*
- vii. **Da Falta de Razoabilidade na Imposição e Fixação da Multa.** *“As penalidades impostas absorvem não apenas a integralidade dos rendimentos efetivamente auferidos pelo impugnante no período (5% sobre o valor das vendas realizadas) e já oferecido à tributação, mas também o próprio patrimônio do contribuinte”. No mais, a multa de 75% fere o princípio da razoabilidade e “revela manifesto caráter confiscatório, principalmente porque, no presente caso, a apuração do tributo supostamente devido foi realizada sem base legal”;*
- viii. Por força do princípio da eventualidade, é insubsistente a aplicação da taxa SELIC.

É o relatório

Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

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

10. Inicialmente, cumpre assinalar que 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF, recentemente, deu provimento ao recurso voluntário da Fundação Cesgranrio, para reconhecer ser ela instituição de educação com direito a fruir a imunidade de impostos e não ser devedora da CSLL, por ser instituição sem fins lucrativos, em relação aos anos-calendário de 2011 e 2012, cuja ementa e prolação da decisão abaixo transcrevo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

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

O conceito de educação, para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988, deve ser considerado de forma ampla, abrangendo, inclusive, toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como preconiza o artigo 23, V do Texto Constitucional.”

“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.”

11. Trago à baila esse julgado não só por envolver a ora Recorrente, mas por referir-se aos anos-calendário (2011 e 2012) que fizeram parte do mesmo procedimento fiscal aqui em análise.

12. Dito isso, passemos a análise das questões preliminares e de mérito aqui suscitada.

Questões Preliminares

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

13. A Recorrente afirma que r. 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 r. Órgão de Julgamento implica em cerceamento do seu direito de defesa.

14. 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 nº 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.”

15. No presente caso, 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. No mais, 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 procedência ou improcedência do lançamento, mas não a sua nulidade.

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

Questões de Mérito

22. O Recurso Voluntário interposto objetiva, em síntese, desconstituir os autos de infração do IRPJ e da CSLL, referentes ao ano-calendário de 2010.

23. A ora Recorrente traz ponderações relevantes de direito material, lastreada do respectivo conjunto probatório, para fins de demonstrar ser instituição de educação beneficiária da imunidade de impostos (CF, art. 150, VI, "c"), bem como não estar sujeita à incidência da CSLL, por ser instituição sem fins lucrativos, que não auferir lucro, mas superávit.

24. Assim sendo, passemos a analisar as questões postas tanto da perspectiva do IRPJ (imunidade de imposto) como da CSLL (não incidência).

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

25. 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 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 grau 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”.

26. 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”.*

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

28. 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 n.º 9.394/96 (LDB), utilizada como base legal para fundamentar o r. acórdão recorrido.

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

(grifos nossos)

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

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

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

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

"Da Organização da Educação Nacional:

[...]

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...] - negritamos -

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

35. 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.

36. 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.

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.

[...]

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 abrangidas 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 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

37. 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

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

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.

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, rei. Min. Celso de Mello, decisão de 28/11/1995]

38. Concordo com o ilustre Cons. Flávio Machado Vilhena, redator designado do voto vencedor no Acórdão n.º 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.

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.”

39. 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 n.º 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."

40. Sob esse aspecto foram cirúrgicas as colocações do Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, no Acórdão n.º 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)”

41. 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.

42. Mas não é só, a douda 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.

43. 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;"

44. 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).

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

46. Outra afirmação digna de reparos (e-fls. 1535 e 838) diz respeito ao 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)

47. 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

48. 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.

49. Portanto, sob a ótica restrita das receitas auferidas, a Fundação Cesgranrio é, sem sobre de dúvida (65,86%), instituição dedicada **prioritariamente** as atividades educacionais.

50. 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.**

51. 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), 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.

52. 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\$ 84.000,00, 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).

53. 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

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

55. 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 e da CSLL "caem por terra".

56. 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,**

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.

indispensável para a fruição da imunidade de imposto, e nem de qualquer outro requisito deste dispositivo.

57. 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.

58. Alias, esse também foi o entendimento do Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, no Acórdão n.º 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.”*

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

60. 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 expresso, 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"

§ 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.

61. 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."

62. 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 "*obiter dictum*".

63. De todo o exposto, deve ser afastada a exigência do IRPJ e 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 Não Incidência da CSLL

64. De acordo com a douta autoridade fiscal e o r. acórdão recorrido, a Fundação Cesgranrio seria devedora da CSLL 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.

65. Entretanto, para qualquer pessoa jurídica ser devedora da CSLL é indispensável a ocorrência do fato gerador, que, no caso dessa contribuição, é a pessoa jurídica ter auferido lucros, sendo a base de cálculo o valor do resultado do exercício, consoante a Lei n.º 7.689/1988, verbis:

"Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda."

66. No caso dos autos, a Fundação Cesgranrio é instituição de educação sem fins lucrativos, que não apura lucros, mas apenas eventuais superávits. E, em decorrência, a ora Recorrente está fora do campo de incidência da CSLL, não figurando como contribuinte e devedora dessa contribuição.

67. No mais, como vimos o termo de verificação fiscal parte da premissa 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 (argumento este já superado pelas razões acima exposta). 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 mostra-se incontroversa.**

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

69. No mais, há muito a Receita Federal reconheceu não ser devida a CSLL pelas pessoas jurídicas que desenvolvem suas atividades sem fins lucrativos, conforme Ato Declaratório Normativo CST n.º 17, de 30/11/1990, *in verbis*:

"O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa do SRF n.º 034, de 18 de setembro de 1974 e tendo em vista as normas de incidência da contribuição social, instituída pela Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, declara: em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados que a **contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações e sindicatos.**" (grifos nossos)

70. Como se não bastasse, o tema também está pacificado nesse E. CARF e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

CSLL. NÃO INCIDÊNCIA, SOCIEDADE SEM FINS LUCRATIVOS. A CSLL tem como fato gerador a existência de lucro no período correspondente. Tendo em vista que as sociedades sem fins lucrativos auferem superávits e não lucro, não podem se sujeitar à incidência da CSLL.

(Acórdão n.º 9101001.978, sessão de 19/08/2014, Processo n.º 19740.720171/2009-60)

71. Assim sendo, deve ser afastada a exigência dos créditos de CSLL constituídos no auto de infração aqui combatido.

Conclusão

72. 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