



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.729885/2014-66
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.197 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de março de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO CESGRANRIO

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

Ano-calendário: 2010

ATIVIDADE DE AVALIAÇÃO EM PROCESSOS SELETIVOS.
IMUNIDADE IMPOSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, contra o Acórdão n.º 1201-003.192 (e.fls. 1753/1779), da 1ª Turma Ordinária/ 2ª Câmara/ 1ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que por maioria de votos deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte, relativo a lançamentos de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao exercício de 2010.

Consoante o Termo de Verificação Fiscal, elaborado pela autoridade fiscal lançadora, as autuações foram lavradas em virtude da suspensão do gozo da imunidade tributária do sujeito passivo, conforme o Ato Declaratório Executivo DRFRJI n.º 82, 19 de março de 2015, exarado pela Delegada da I Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro (e.fl. 678).

Referido Ato Declaratório teve por fundamento, além do Termo de Verificação, o Parecer Conclusivo GAB/DIORT 001/2015 (e-fls. 671/674) e o Despacho Decisório de e-fl. 675. Pela pertinência ao tema ora objeto de Recurso Especial, passo a reproduzir trechos do Acórdão n.º 06-55.286, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR - DRJ/CTA (e-fls. 1504/1539), que julgou a impugnação da contribuinte, onde são detalhados as principais informações e fundamentos adotados pela autoridade fiscal lançadora, constantes do Termo de Notificação Fiscal (e-fls. 02/12):

(...)

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 graus – universidade’, de modo a induzir o perfeito entrosamento do binômio “humanismo-tecnologia”.**”

7. Com relação ao procedimento fiscal propriamente dito, ressaltou a Fiscalização “*que, através de consultas realizadas nos sistemas informatizados da RFB, foi verificado que a Fundação Cesgranrio apresentou as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), referente aos anos-calendário de 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”;

14. Segundo a Fiscalização, a recorrida “executa, preponderantemente, atividades relacionadas à preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar, tais como: ENEM, ENADE, PROVA BRASIL e outros”. Após exame da escrituração contábil, a autoridade fiscal verificou que, no ano-calendário de 2010, 99,62% da receita operacional auferida pela pessoa jurídica foram provenientes destas atividades.

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

16. Em 2010, considerável parcela da receita recebida e registrada na mencionada conta 4.1.1.1.01.04 não guarda nenhuma relação com o conceito constitucional e infraconstitucional de educação. Como se percebe de tais números, a Fundação Cesgranrio atua, em grande medida, apenas como uma instituição contratada para preparar, aplicar e corrigir provas em vestibulares para instituições particulares e em concursos específicos para preenchimento de vagas de trabalho. Não se mostra concebível, contudo, que tais atividades sejam consideradas suplementares ou complementares às do Estado no Setor Educacional, pois não estão relacionadas com o conceito de processo formativo do cidadão.

17. No que diz respeito aos serviços de operacionalização de procedimentos relativos à aplicação de exames de avaliação de ensino e de desempenho de instituições educacionais (ANEB/ANRESC-PROVA BRASIL, ENEM e ENADE), convém ter em mente que a recorrida não passa de mera executora, sendo os contratantes os responsáveis por estabelecer as diretrizes e supervisionar os trabalhos. Como bem destacado pela autoridade fiscal, a Fundação Cesgranrio “não atua, participa ou executa qualquer procedimento de melhoria da qualidade do ensino. Sua única função é a de elaborar e aplicar exames a fim de que o Estado e as instituições de ensino, de posse de

dados avaliativos, empreendam ações visando à melhoria da qualidade do ensino e aprendizado”.

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

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

.....
VI - instituir impostos sobre:

.....
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

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

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

21. Ora, como visto linhas acima e como bem demonstrado pela fiscalização ao longo do presente PAF, a Fundação Cesgranrio não se volta a tais atividades, cuidando-se, em verdade, de uma empresa prestadora de serviços de preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar. No ano-calendário de 2010, 99,62% da receita operacional auferida pela pessoa jurídica foram provenientes destas atividades.

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

13. Analisando os documentos apresentados, a Fiscalização verificou que "...a Cesgranrio inicialmente afirma em seu Estatuto estar enquadrada como sendo uma entidade de fins educacionais e assistenciais. Consoante o disposto no artigo 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição Federal Brasileira, e legislação infraconstitucional, estaria sujeita à imunidade do IRPJ, haja vista ser uma instituição sem fins lucrativos de apoio à educação". Nesse ponto, a Autoridade Fiscal destaca os artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional e o artigo 12 da Lei nº 9.532/1997.

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

15. Transcreve ainda os artigos 206 e 214 da Constituição da República e os artigos 1º e 9º da Lei nº 9.394/1996, da qual depreendeu-se "... que instituições de educação são aquelas dedicadas ao aprendizado, ao ensino e à pesquisa, tanto no ensino fundamental e médio, como no ensino superior e universitário, ministrado com base nos princípios estabelecidos no art. 206 da CF, atendidos pela iniciativa privada como condições básicas para o cumprimento das normas gerais da educação nacional, estabelecidas pela Lei de Diretrizes e Bases (lei nº 9.394/96) e mediante autorização e avaliação de qualidade pelo poder público (art. 209, I e II, da CF). Mas, também, outras formas que contribuam para a formação do indivíduo conforme preceitua o art. 205, da CF".

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 nº 9.532/97 para uma instituição de educação usufruir do benefício da imunidade de impostos".

Não enquadramento como instituição de educação ou assistencial beneficente

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	0,25

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 complementar 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 benefícios 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 exaustivamente relatado, o que se depreende, na verdade, é a utilização dos recursos correspondentes às suas receitas em atividades não educacionais, ficando configurada a não aplicação de recursos na manutenção de suas finalidades essenciais que visem à educação em desempenho à atividade supletiva a do Estado. Não há, portanto, de fazer jus à fruição do benefício da imunidade tributária de imposto, haja vista descumprimento do requisito disposto no art. 14, 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.

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

43. A Divisão de Orientação e Análise Tributária (Diort), da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro (DRF I/RJO), elaborou o Parecer Conclusivo GAB/Diort n.º 001/2015, no qual inicialmente relata que, de acordo com a Notificação Fiscal, a suspensão da imunidade “... se deu em virtude de o contribuinte não ter cumprido os requisitos estabelecidos pelo art. 14, Inciso II e §2º da Lei 5.172/66 (CTN) e art 150, §4º da Constituição Federal Brasileira (CFB), para fruição do benefício

estabelecido pelo art 9º, Inciso IV, alínea 'c' do CTN e art 150, Inciso VI, alínea 'c' da CFB”.

44. Baseando-se nos “... fatos relatados e com suporte nos dados constantes na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, ano-calendário 2010 e nos elementos apresentados no curso da ação fiscal, o Auditor-Fiscal chegou à conclusão que a empresa acima não se enquadra como Instituição de Educação, pois, em resumo, presta serviços que não se referem à prestação de serviços em atividades destinadas à educação”.

45. Já a contribuinte apresentou as alegações de defesa (vide fls. 473 a 668), alegando, em síntese, que a mesma preenche todos os requisitos para ser considerada uma instituição de educação.

46. Antes de fazer a análise do caso propriamente dito, a Diort transcreve a fundamentação legal da imunidade, qual seja, o art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição da República, o art 9º, inciso IV, alínea “c” e o art. 14 do CTN e o art 12 da Lei 9.532/97.

47. Segundo a Diort, na Notificação Fiscal já mencionada, “... o Auditor Fiscal afirma que a FUNDAÇÃO CESGRANRIO não possui os requisitos previstos na legislação para considerá-la instituição de educação, pois aplicou 99,62 % (R\$ 154.393.434,81) de seus recursos em prestação de serviço na operacionalização de processos avaliativos tais como Concursos e Vestibulares. Tais atividades não estariam enquadradas nas diretrizes e bases da educação nacional estabelecidos no art 206 e 214, CF/88 e na Lei 9394/96 especialmente os arts 1º, § 1º e 9º, inciso IX”.

48. De outra banda, a “... contribuinte alega em sua defesa que é uma instituição de ensino, tendo em vista que o próprio Ministério da Educação (MEC) assim afirma através de despacho exarado pelo Ministro da Educação no processo n.º 2312.003652/2010-95 (obs. n.º correto 23123.003652/2010-95). Vejamos o que diz o item 20 e 34 do referido Despacho”:

“20. Portanto, a Fundação CESGRANRIO, é uma integrante do Sistema Federal de Ensino, ofertante de mestrado profissional em avaliação, recomendado pelo CAPES em 12/7/2006; em 10/09/2008, homologado pelo CNE (Portaria MEC 1.140), após Parecer CES/CN?E1138/2008 (sic), expertise que vem desenvolvendo desde sua criação em 1973.) (grifo nosso)

34. Posto isso, o presente parecer é no sentido da possibilidade de reconhecimento da Fundação CESGRANRIO com instituição de educação, desde 1973, à luz dos elementos probatórios contidos nos autos dos Processos n.º 23123.003652/2010-95 e 045525.2014-88, ressaltados 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 n.º 10.683, de 29 de maio de 2003”. (grifo nosso).

49. Entretanto, entendeu aquela Diort que “... tal declaração atende apenas ao Direito Educacional e dentro das competências do Ministério da Educação, conforme o próprio despacho ressalva. Não podendo ser utilizado para comprovação dos requisitos estabelecidos nas Normas Constitucionais e Legais”.

50. Mesmo que se considerasse o referido despacho, ainda assim, não se poderia entender que a contribuinte estaria enquadrada “... como instituição de ensino, pois de acordo com o item 20 a atividade educacional realizada pela fundação estaria relacionada com o curso de Mestrado, o que corresponde apenas a 0,29% de suas receitas”.

51. Desse modo, não foram consideradas “... as alegações do contribuinte neste sentido, uma vez que a própria Constituição Federal, ao garantir o direito à imunidade às instituições de educação, também estabelece que estas deverão atender os requisitos estabelecidos em Lei, quais sejam o art. 14 do CTN e o art 12 da Lei 9532/97. Estes requisitos não foram comprovados, conforme descreve a Notificação Fiscal, nem a

FUNDAÇÃO CESGRANRIO apresenta em sua manifestação novos documentos que comprovem seu enquadramento conforme a citada legislação”.

52. Em conformidade com o referido parecer, foi emitido o Despacho Decisório, de folha 675, no qual foi decidido por julgar improcedentes as alegações da pessoa jurídica e por expedir ADE suspensivo da imunidade tributária.

53. Por fim, foi emitido o Ato Declaratório Executivo DRF/RJ1 n.º 82, de 19/03/2015 (fl. 678 a 679), publicado no DOU em 23/03/2015, o qual suspendeu a imunidade tributária da interessada.

(...) *(destaques do original)*

A contribuinte apresentou “*IMPUGNAÇÃO AO ATO DECLARATÓRIO N. 82, de 19 de Março de 2015...*”, que suspendeu sua imunidade, assim como, as impugnações de e.fls. 1414/1450 (relativa ao lançamento de IRPJ) e e.fls. 1454/1496 (referente à CSLL).

Submetidas a julgamento, a 1ª Turma da DRJ/Curitiba, concluiu pela: i) improcedência da impugnação apresentada contra o Ato Declaratório Executivo DRF/RJ1 n.º 82, mantendo a suspensão da imunidade; e também: ii) improcedência das impugnações apresentadas contra os Autos de Infrações de IRPJ e CSLL, mantendo na integridades os créditos tributários exigidos.

Inconformada com a decisão da DRJ/CTB, a autuada apresentou o recurso voluntário de e.fls. 1553/1604, cujos principais argumentos de defesa se encontram sintetizados no Acórdão 1201-003.192 (ora recorrido) nos seguintes termos:

(...)

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. *Pratica 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 auferir 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.*

(...) (destaques do original)

Submetido a julgamento, decidiu a 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara/ da 1ª Seção de Julgamento deste Conselho, por maioria de votos, por dar provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte, sendo reconhecido o caráter educacional das atividades da recorrente e afastadas as exigências dos créditos tributários de IRPJ e CSLL. O acórdão exarado (1201-003.192 - e.fls. 1753/1779), apresenta a seguinte ementa:

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 n.º 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 n.º 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.

A decisão foi assim registrada:

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

Ciente da decisão da Turma Ordinária, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) apresentou o Recurso Especial de e.fls. 1781/1793, onde suscita reforma do acórdão recorrido,

no que diz respeito ao conceito de ensino para fins de gozo da imunidade prevista no art. 150, inc. VI, alínea “c”, da Constituição da República, que afirma divergente da jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao interpretar a mesma norma. Aponta como paradigma o Acórdão n.º 1301-001.364, proferido em processo administrativo fiscal no qual também figurava como sujeito passivo a mesma Fundação Cesgranrio.

Sustenta a Fazenda Nacional que as atividades exercidas pela contribuinte não possuem como função precípua, nos termos da imunidade albergada no art. 150, VI, “c”, da Constituição, no que concerne às instituições de educação, aquela voltada ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho: “...*cuidando-se, em verdade, de uma empresa prestadora de serviços de preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar*”. Aponta que no ano-calendário de 2010 (objeto da presente autuação), 99,62% da receita operacional auferida pela pessoa jurídica teriam sido provenientes dessas atividades, ratificando assim o fato de que a autuada não se enquadraria no conceito de instituição de educação previsto no art. 150, VI, “c”, da Constituição de 1988, razão pela qual deve ser restabelecido o lançamento. Para melhor análise dos fatos, passo a reproduzir os principais argumentos apresentados pela PFN, que sustentam seu pedido de reforma do acórdão recorrido:

(...)

III – DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

14. Segundo a Fiscalização, a recorrida “executa, preponderantemente, atividades relacionadas à preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar, tais como: ENEM, ENADE, PROVA BRASIL e outros”. Após exame da escrituração contábil, a autoridade fiscal verificou que, no ano-calendário de 2010, 99,62% da receita operacional auferida pela pessoa jurídica foram provenientes destas atividades.

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

16. Em 2010, considerável parcela da receita recebida e registrada na mencionada conta 4.1.1.1.01.04 não guarda nenhuma relação com o conceito constitucional e infraconstitucional de educação. Como se percebe de tais números, a Fundação Cesgranrio atua, em grande medida, apenas como uma instituição contratada para preparar, aplicar e corrigir provas em vestibulares para instituições particulares e em concursos específicos para preenchimento de vagas de trabalho. Não se mostra concebível, contudo, que tais atividades sejam consideradas suplementares ou complementares às do Estado no Setor Educacional, pois não estão relacionadas com o conceito de processo formativo do cidadão.

17. No que diz respeito aos serviços de operacionalização de procedimentos relativos à aplicação de exames de avaliação de ensino e de desempenho de instituições educacionais (ANEB/ANRESC-PROVA BRASIL, ENEM e ENADE), convém ter em mente que a recorrida não passa de mera executora, sendo os contratantes os

responsáveis por estabelecer as diretrizes e supervisionar os trabalhos. Como bem destacado pela autoridade fiscal, a Fundação Cesgranrio “não atua, participa ou executa qualquer procedimento de melhoria da qualidade do ensino. Sua única função é a de elaborar e aplicar exames a fim de que o Estado e as instituições de ensino, de posse de dados avaliativos, empreendam ações visando à melhoria da qualidade do ensino e aprendizado”.

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

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

.....
VI - instituir impostos sobre:
.....

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

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

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

21. Ora, como visto linhas acima e como bem demonstrado pela fiscalização ao longo do presente PAF, a Fundação Cesgranrio não se volta a tais atividades, cuidando-se, em verdade, de uma empresa prestadora de serviços de preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar. No ano-calendário de 2010, 99,62% da receita operacional auferida pela pessoa jurídica foram provenientes destas atividades.

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

23. Para ratificar o exposto, segue a elucidativa fundamentação apresentada pela DRJ no Processo nº 12448.725726/2016-54:

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

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

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

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

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

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

(...)

II - outorga de isenção;

(...)

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

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

“INTERPRETAÇÃO LITERAL

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

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

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

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

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

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

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

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

à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (grifou-se)

24. Conclui-se, portanto, que a Fundação Cesgranrio não faz jus à imunidade do IRPJ nem da CSLL por não se enquadrar no conceito de instituição de educação previsto no art. 150, VI, “c”, da CF/88, razão pela qual deve ser restabelecido o lançamento.

(...) (*destaques do original*)

Em despacho datado de 20/01/2019 (e.fls. 1803/1808) a então Presidente da 2ª Câmara / 1ª Seção de Julgamento deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, acatando o Acórdão 1301-001.364 como divergente, sendo admitida a rediscussão da matéria **“Conceito de educação, para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988, ou seja, imunidade apenas do IRPJ”**.

Consta do Despacho de Admissibilidade que, embora o recurso não aponte o tema de forma objetiva, deduz-se de seus termos que a recorrente apresenta divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao conceito de educação, para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988, ou seja, imunidade apenas do IRPJ. Dessa forma, considerou-se que o lançamento da CSLL estaria fora desse escopo, seja porque foi lastreada em legislação constitucional e infraconstitucional diferenciada da mencionada pela recorrente, seja porque seus fundamentos não são os mesmos do IRPJ. Admitida assim, a rediscussão da matéria somente relativa ao imposto sobre a renda; o Acórdão paradigma (1301-001.364), apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005

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

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

Cientificada do Despacho de Admissibilidade, a contribuinte apresentou as contrarrazões de e.fls.1818/1839, onde afirma ser uma instituição de educação sem fins lucrativos, especializada em avaliações educacionais, tendo também finalidades culturais, assistenciais e de saúde. Complementa que os serviços prestados de natureza educacional são as avaliações educacionais, as seleções de candidatos para o ingresso no Ensino Superior e o Curso de Mestrado em Avaliação, além de serviços não educacionais de seleção de pessoal para habilitação a empregos ou cargos públicos ou privados. Advoga o não conhecimento do Recurso Especial no tocante à CSLL, alegando ausência de apresentação de acórdão divergente atinente ao tema, e na sequência passa a defender a improcedência do recurso quanto ao lançamento de IRPJ, onde destaco os seguintes principais argumentos:

(,,)

III - O RECURSO ESPECIAL APONTOU DIVERGÊNCIA APENAS QUANTO A SER OU NÃO A FUNDAÇÃO CESGRANRIO UMA INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO, TENDO, INDIRETAMENTE, CONCORDADO COM OS FATOS CONSTATADOS NO R. ACÓRDÃO HOSTILIZADO DE A ORA RECORRIDA TER ATENDIDO AOS DEMAIS REQUISITOS INDISPENSÁVEIS À FRUIÇÃO DA IMUNIDADE DE IMPOSTOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2010.

(...)

O recurso especial apresentou divergência entre o r. Acórdão recorrido e o r. Acórdão paradigma apenas e tão somente quanto ao fato de a Fundação Cesgranrio ser uma instituição de educação, nada tendo dito a respeito de não estarem satisfeitos os demais requisitos indispensáveis à fruição da imunidade de impostos.

Aliás, o r. Acórdão apontado como divergente versou apenas e tão somente a respeito de a Fundação Cesgranrio não ser uma instituição de educação, não tendo examinado os demais requisitos necessários ao gozo da imunidade de impostos no ano-calendário de 2004:

(...)

Ora, tendo o recurso especial hostilizado o r. Acórdão recorrido apenas no tocante a ser ou não a Fundação Cesgranrio uma instituição de educação e silenciado a respeito dos demais requisitos indispensáveis à fruição da imunidade, cujo cumprimento foi constatado pelo r. Acórdão recorrido, resta claro ter a União concordado com o r. Acórdão recorrido especificamente no pertinente a ter a ora recorrida atendido aos demais requisitos indispensáveis à fruição da imunidade no ano-calendário de 2010.

IV - O R. ACÓRDÃO PARADIGMA IGNOROU PROPOSITAMENTE AS NORMAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DEFINIDORAS DOS CONCEITOS DE EDUCAÇÃO E DE ENSINO, PARA CONCLUIR NÃO SER A FUNDAÇÃO CESGRANRIO UMA INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO, SOB A ALEGAÇÃO DE NÃO TER ELA SE DEDICADO A ATIVIDADE DE ENSINO NO ANO-CALENDÁRIO DE 2004.

(...)

O r. Acórdão recorrido, alusivo a 2010, constatou serem atividades educacionais as avaliações educacionais e as seleções de candidatos para o ingresso no Ensino Superior, e, para tanto, lastreou-se no conceito de "instituição de educação" contido no artigo 205 da Constituição Federal, segundo o qual a educação visa "*[...] ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.*" Este preceito evidencia que a educação abrange diversas atividades voltadas para a consecução do objetivo colimado, inclusive o ensino, que é tratado pela Constituição Federal no artigo 206.

O r. Acórdão hostilizado fundamentou-se, ainda, no artigo 1º, caput, da Lei n.º 9.394/1996, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, que complementou o conceito constitucional de educação (CF, art. 205), esclarecendo que "*[...] A. educação abrange todos os processos formativos que se desenvolvem [...]*" em vários ambientes, inclusive "*[...] 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.*"

O artigo 1º supra mostra a amplitude do conceito de educação, que não se resume a atividade de ensino, podendo a educação ser implementada inclusive em organizações da sociedade civil, tal como a Fundação Cesgranrio.

Constatou, ainda, o r. Acórdão recorrido terem os artigos 206, VII, 209, II, e 214, III, todos da Constituição Federal, exigido do Poder Público a garantia do padrão de qualidade do ensino a ser assegurado por meio das avaliações educacionais. Constatou, também que os artigos 9º, VI, VIII e IX, e 41, *caput*, da Lei n.º 9.394/1996, tornaram obrigatórias as avaliações educacionais dos estabelecimentos de ensino e dos estudantes, enquanto o artigo 44, caput e inciso II6, da mesma Lei, tornou obrigatório o processo seletivo para o ingresso no ensino superior, sendo essas obrigações impostas ao Poder Público incluídas dentro do Título "**IV - DA ORGANIZAÇÃO DA EDUCAÇÃO NACIONAL**".

Lastreado na legislação supra, o r. Acórdão recorrido concluiu que as atividades de avaliação educacional e as seleções de candidatos para o ingresso no Ensino Superior são atividades educacionais indissociáveis do ensino, sendo, portanto, a ora recorrida

uma instituição de educação que tem direito a fruir a imunidade de impostos referente às receitas auferidas no ano-calendário de 2010.

Às fls. 1765 a 1770 encontra-se a fundamentação do r. Acórdão recorrido, que se lastreou nas normas constitucionais e legais supra referidas, além de sólidas lições doutrinárias:

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

(...)

Como instituição de educação, portanto, deve ser considerada toda aquela que (sic) 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.**

(...)

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.

(...)

O r. Aresto recorrido teve, ainda, como respaldo a **jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios:**

(...)

E mais, a toda evidencia, é vedado aos julgadores criar conceito próprio a respeito de "educação" e de "ensino" apenas para fins de exigir tributos, em contrariedade aos conceitos existentes na Constituição Federal e nas leis, conforme se depreende do Código Tributário Nacional:

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

A toda evidencia, se nem a lei tributária pode alterar os conteúdos, conceitos e as formas e o alcance dos institutos contidos na Constituição Federal, tampouco os julgadores podem fazê-lo.

Assim, em síntese, não sendo possível no sistema jurídico brasileiro ignorar e contrariar o disposto na Constituição Federal e nas leis de regência a respeito de "educação" e de "ensino", tal como o fez o r. **Voto Vencedor** do r. Aresto paradigma, há de prevalecer o decidido no r. Acórdão recorrido, que bem aplicou as referidas normas ao caso dos autos, reconhecendo ser a Fundação Cesgranrio uma instituição de educação com direito a fruir a imunidade de impostos no ano-calendário de 2010.

(...)

VI - A ATUAÇÃO DA FUNDAÇÃO CESGRANRIO EM CARÁTER COMPLEMENTAR À ATIVIDADE EDUCACIONAL DO PODER PÚBLICO, SEM FINS LUCRATIVOS.

Consoante o r. **Voto Vencedor** do r. Acórdão paradigma, em 2004 a ora recorrida não teria cumprido a exigência do artigo 12 da Lei nº 9.532/1997, de atuar sem fins lucrativos em atividade complementar a do Estado, para poder fruir a imunidade de impostos:

(...)

O mesmo tema foi decidido no r. Acórdão recorrido, que, considerando as obrigações de o Estado zelar pelo padrão de qualidade do ensino e de realizar as avaliações educacionais, **concluiu que a Fundação Cesgranrio atua em complementação à atividade dos Estados ao realizar, por delegação do Poder Público, as referidas avaliações educacionais e as seleções de candidatos para o ingresso no Ensino Superior: *In verbis*:**

"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*:

(...)

Portanto, em síntese, no ano-calendário de 2010 foi atendido o requisito do artigo 12, caput, da Lei n.º 9.532/1997, pois a Fundação Cesgranrio, ao realizar as avaliações educacionais e seleções de candidatos ao ingresso no Ensino Superior, atuou de modo colaborativo e em complementação às obrigações de o Estado de realizar as avaliações educacionais.

VII - EM 2010, AS ATIVIDADES EDUCACIONAIS DESENVOLVIDAS PROPORCIONARAM 65,86% DAS RECEITAS DA FUNDAÇÃO CESGRANRIO.

No recurso especial, a União aduziu como argumento em prol da reforma do r. Acórdão recorrido a afirmação de ter a ora recorrida auferido 99,62% da receita operacional com atividades não educacionais, que seriam as avaliações educacionais, as seleções de candidatos ao ingresso no Ensino Superior e as seleções de pessoal para habilitação a emprego ou cargo público ou privado (Fls. 1789/1971).

Conforme retro demonstrado, por força dos artigos 209, II, da Constituição Federal e dos artigos 9º, VI, VIII e IX, 41, 44, II, da Lei n.º 9.394/1996, são obrigatórias as avaliações educacionais dos estabelecimentos de ensino e dos estudantes, bem como as seleções de candidatos ao ingresso no Ensino Superior, tendo sido as obrigatoriedades incluídas na "Organização da Educação Nacional", especificada no Título IV da Lei n.º 9.394/1996, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

Equívoca, portanto, a afirmação do recurso especial de que as avaliações educacionais e as seleções de candidatos ao Ensino Superior não seriam atividades educacionais. Afinal, negar tal característica, corresponde a violar as disposições constitucionais e legais supra referidas.

Quanto ao percentual da receita originário das atividades educacionais em 2010, o r. Acórdão hostilizado constatou ser, na verdade, de 68,56%, o que, sem dúvida, caracteriza a Fundação Cesgranrio como uma instituição de educação. *In verbis*:

"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 douta autoridade atuante 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

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 (sic) 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." (fls. 1772/1773)

Fácil, portanto, constatar ser manifesta inverdade a afirmação da União, no recurso especial, de que 99,62% das receitas da Fundação Cesgranrio seriam provenientes de atividades não educacionais. Tal como demonstrado pelo r. Acórdão recorrido, das receitas totais da ora recorrida, 65,86% originaram-se de atividades educacionais em 2010, sendo, portanto, a ora recorrida uma instituição de educação.

(...) (destaques do original)

Ao final, requer a contribuinte o não conhecimento do Recurso Especial com relação à CSLL, por ausência de apresentação de acórdão divergente, assim como, o julgamento pela improcedência do recurso quanto ao IRPJ, reconhecendo o direito da Fundação fruir a imunidade de impostos do art. 150, VI, "c", da Constituição, em relação ao ano-calendário de 2010, objeto da presente autuação."

É o relatório.

Fl. 20 do Acórdão n.º 9202-011.197 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 12448.729885/2014-66

Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

Delimitação do Objeto

Nos termos do Despacho de Admissibilidade do presente Recurso Especial, embora não apontado o tema de forma objetiva, deduziu-se de seus termos que a Fazenda Nacional apresentou divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao conceito de educação, para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição de 1988, ou seja, imunidade apenas do IRPJ. Dessa forma, foi admitida, pelo então Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção, somente a rediscussão da matéria relativa ao IPPJ.

Portanto, a matéria devolvida para apreciação por esta Câmara/Turma refere-se ao: **“Conceito de educação, para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988, ou seja, imunidade apenas do IRPJ.”** Nesses termos, considerando que o tema sujeito a reexame limita-se ao lançamento relativo ao IRPJ, deixo de apreciar os argumentos do recurso, assim como, aqueles apresentados em contrarrazões, atinentes à CSLL.

Admissibilidade

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

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

Mérito

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

Pleiteia a Fazenda Nacional a reforma do acórdão recorrido, no que diz respeito ao conceito de ensino, adotado para fins de gozo da imunidade, cotejado com o comando constitucional do referido dispositivo. Para tanto, argumenta que as atividades exercidas pela contribuinte não possuem como função precípua (nos termos da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”) aquela voltada ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, sendo de fato, uma empresa prestadora de serviços de preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de

avaliação de desempenho escolar. Assevera que, no ano-calendário objeto da presente atuação (2010) 99,62% da receita operacional auferida pelo sujeito passivo teriam sido provenientes dessas atividades, à exceção da receita proveniente do Curso de Mestrado em Avaliação (0,27%); ratificando assim, o fato de que não se enquadraria no conceito de instituição de educação, previsto no referido art. 150, VI, “c”, razão pela qual deveria ser restabelecido o lançamento.

Em contrarrazões, a contribuinte volta a afirmar ser uma instituição de educação sem fins lucrativos, especializada em avaliações educacionais, tendo também finalidades culturais, assistenciais e de saúde. Alega que o acórdão paradigma teria ignorado as normas constitucionais e legais definidoras dos conceitos de educação e de ensino, para concluir não ser a Fundação Cesgranrio uma instituição de educação, sob argumento de não ter ela se dedicado a atividade de ensino no ano-calendário daquele lançamento (2004). Esclarece que os serviços prestados de natureza educacional são as avaliações educacionais, as seleções de candidatos para o ingresso no Ensino Superior e o Curso de Mestrado em Avaliação, atuando em caráter complementar à atividade educacional do poder público, sem fins lucrativos, realizando as referidas avaliações e seleções. Entende que, a teor do disposto nos artigos 209, inc. II, da Constituição, e dos artigos 9º, incisos VI, VIII e IX; 41 e 44, inc. II da Lei nº 9.394, de 1996, seria equivocada a afirmação, constante do Recurso Especial, de que as avaliações educacionais e as seleções de candidatos ao Ensino Superior não seriam atividades educacionais, pois estariam intrinsecamente vinculadas ao ensino. Baseada em tal premissa, conclui que o acórdão recorrido teria corretamente constatado que, de fato, a receita originária das atividades educacionais corresponderia a 65,86% de sua receita total, caracterizando-a assim, como uma instituição de educação.

O percentual de 65,86%, apontado pela contribuinte, considerado como oriundo de atividades educacionais, tem como base as receitas provenientes dos serviços: a) de avaliações educacionais” (64,57%); b) do Curso de Mestrado em Avaliação (0,27%); c) de seleções de candidatos ao ingresso no Ensino Superior (0,99%) e; d) do Convênio e Projetos referentes a "Boas Práticas no Ensino da Matemática" (0,03%).

Conforme se verifica, desses percentuais, apenas 0,27% referem-se a receita oriunda de educação escolar formal de alunos (curso de mestrado em avaliação), sendo os restantes 64,3% voltados a atividades que a contribuinte sustenta tratar-se de serviços educacionais. Tese acolhida na decisão recorrida e ora objeto de Recurso Especial, nesse sentido parte da ementa do acórdão recorrido, nos seguintes termos: “*O conceito de educação para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988, deve ser 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.*”

Entendeu-se no acórdão recorrido que os serviços de avaliações educacionais prestados pela autuada, embora não se tratar de atividade de ensino propriamente, estariam intrinsecamente vinculadas, devendo assim ser consideradas como atividades educacionais. Confira-se:

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.

(...)

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:

(...)

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

No julgamento da peça impugnatória, entendeu a Delegacia de Julgamento pela improcedência da impugnação, sendo mantido o ato de suspensão da imunidade e decorrentes lançamentos do IRPJ e CSLL. Entretanto, ao apreciar a matéria em instância recursal, decidiu a 1ª Turma Ordinária/ 2ª Câmara/ 1ª Seção de Julgamento pelo provimento do recurso voluntário, consignando que as atividades preponderantes desenvolvidas pela contribuinte: *"...alicerçada nas Avaliações Educacionais, é atividade educacional e, como tal, a Recorrente tem o direito de se beneficiar da imunidade constitucional relativa à exigência de impostos."*

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

Conforme apontado no recurso, afóra o curso de Mestrado em Autoavaliação, que corresponde a apenas 0,27% de sua receita total, a autuada não educa, não ensina e não forma, limitando-se a prestar um serviço oneroso de preparação, avaliação e correção de provas, não sendo, sequer, necessária a atuação de uma instituição de educação, na definição da Constituição, para realizar tais avaliações. Também frisado, que a atividade de avaliação em processos seletivos não se equivale a transmitir conhecimentos para educar, mas apenas aferir o conteúdo ensinado por outrem, de forma a hierarquizar os avaliados por nível de acerto no exame. Por concordar com tais fundamentos, peço *vênia* para repisar o seguinte trecho da peça recursal:

III – DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

14. Segundo a Fiscalização, a recorrida "executa, preponderantemente, atividades relacionadas à preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar, tais como: ENEM, ENADE, PROVA BRASIL e outros". Após exame da escrituração contábil, a autoridade fiscal verificou que, no ano-calendário de 2010, 99,62% da receita operacional auferida pela pessoa jurídica foram provenientes destas atividades.

15. Ainda em decorrência das análises efetivadas pela fiscalização, constatou-se que "na conta 4.1.1.1.01.04 - Contratos e Serviços, foram registradas as receitas provenientes de serviços prestados a terceiros no que se refere à operacionalização de procedimentos de **avaliação de alunos em vestibulares unificados de instituições particulares e**

avaliação de candidatos a empregos em concursos (processo de seleção para preenchimento de vagas), como Petrobrás, BNDES, IBGE, Banco do Brasil, etc, bem como serviços prestados para o INEP (Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira), que aplica testes de avaliação de desempenho escolar, como ENEM (Exame Nacional do Ensino Médio), ENADE (Exame Nacional de Desempenho de Estudantes em cursos de graduação/superior), ANRESC-PROVA BRASIL (Avaliação Nacional do Rendimento Escolar) e ANEB (Avaliação Nacional da Educação Básica) e outros”.

16. Em 2010, considerável parcela da receita recebida e registrada na mencionada conta 4.1.1.1.01.04 não guarda nenhuma relação com o conceito constitucional e infraconstitucional de educação. Como se percebe de tais números, a Fundação Cesgranrio atua, em grande medida, apenas como uma instituição contratada para preparar, aplicar e corrigir provas em vestibulares para instituições particulares e em concursos específicos para preenchimento de vagas de trabalho. Não se mostra concebível, contudo, que tais atividades sejam consideradas suplementares ou complementares às do Estado no Setor Educacional, pois não estão relacionadas com o conceito de processo formativo do cidadão.

17. No que diz respeito aos serviços de operacionalização de procedimentos relativos à aplicação de exames de avaliação de ensino e de desempenho de instituições educacionais (ANEB/ANRESC-PROVA BRASIL, ENEM e ENADE), convém ter em mente que a recorrida não passa de mera executora, sendo os contratantes os responsáveis por estabelecer as diretrizes e supervisionar os trabalhos. Como bem destacado pela autoridade fiscal, a Fundação Cesgranrio “não atua, participa ou executa qualquer procedimento de melhoria da qualidade do ensino. Sua única função é a de elaborar e aplicar exames a fim de que o Estado e as instituições de ensino, de posse de dados avaliativos, empreendam ações visando à melhoria da qualidade do ensino e aprendizado”.

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

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

.....
VI - instituir impostos sobre:
.....

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

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

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

21. Ora, como visto linhas acima e como bem demonstrado pela fiscalização ao longo do presente PAF, a Fundação Cesgranrio não se volta a tais atividades, cuidando-se, em verdade, de uma empresa prestadora de serviços de preparação, aplicação e correção de

exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar. No ano-calendário de 2010, 99,62% da receita operacional auferida pela pessoa jurídica foram provenientes destas atividades.

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

Também na apreciação da impugnação apresentada pela autuada no presente processo entendo que o tema foi devida e suficientemente fundamentado no Acórdão 06-55.286, exarado pela 1ª Turma da DRJ/Curitiba, sendo demonstrada a impropriedade do enquadramento da Fundação Cesgranrio como instituição de ensino, onde destaco os seguintes trechos:

(...)

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

186. Apesar de a impugnante listar diversos conceitos em relação à educação e também diversas atividades as quais ela considera como educacionais, a Autoridade Fiscal logrou êxito em demonstrar nos autos que os únicos professores empregados da interessada são aqueles alocados ao programa de pós-graduação.

187. Em adição, foi demonstrado que não raros são os contratos firmados em que expressamente é mencionada a terceirização da elaboração das avaliações, restando à interessada tão somente o gerenciamento do certame. Não bastasse, restou caracterizado como principal atividade a avaliação em processos seletivos, o que a toda prova, não equivale a transmitir conhecimentos para educar, mas apenas aferir o conteúdo ensinado por outrem, de forma a hierarquizar os avaliados por nível de acerto no exame.

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

189. Nesse sentido, **destaco que 99,62 % (R\$ 155.987.301,81) de seus recursos são originados de atividade relacionadas à preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar.** Tais atividades não estão enquadradas nas diretrizes e bases da educação nacional estabelecidos no art 206 e 214, CF/88 e na Lei n.º 9.394/96 especialmente os arts 1.º, § 1.º e 9.º, inciso IX.

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

190. Veja-se que a única atuação da entidade na área de educação é relativa ao curso de Mestrado em Avaliação, o qual gerou uma receita que representou, no ano-calendário de 2010, 0,29% do total de suas receitas operacionais. Ressalto, nesse ponto, que cursos de mestrado não estão expressamente previstos no estatuto da fundação. Mesmo se assim não fosse, somente oferecer um curso não faz com que a entidade se torne imune da apuração e recolhimento de tributos.

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

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

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

193. Por fim, importa salientar que à autoridade administrativa falece aptidão para a apreciação de questões afetas à inconstitucionalidade e ilegalidade de normas inseridas no ordenamento jurídico por regular processo legislativo.

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

Quanto ao argumento da contribuinte, de que seria uma instituição de ensino, tendo em vista que o próprio Ministério da Educação assim afirma por meio de despacho exarado pelo Ministro daquela pasta, conforme “Declaração” de e.fl. 462, alguns pontos devem ser destacados.

- a “Declaração” de e.fl. 462, datada de 19/09/2014, foi expedida, a pedido da recorrente, nos termos do que consta do processo n.º 23123.003652/2010-95, sendo que tal expediente baseou-se no Parecer N.º 903/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU, anexado por cópia às e.fl.s. 463/471;

- o referido Parecer N.º 903/2014/ CONJUR-MEC/CGU/AGU, foi elaborado pela Consultoria Jurídica Junto ao Ministério da Educação, da Advocacia-Geral da União, mediante demanda da Fundação Cesgranrio para seu reconhecimento como Instituição de Educação;

- merece destaque à presente análise os seguinte trechos do Parecer:

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

(...)

26. Observe-se que ser uma instituição de educação não implica em dizer que tem direito à imunidade prevista nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da Constituição da República ou que automaticamente tenha direito à qualificação como organização social, ou tampouco tenha direito à certificação CEBAS. Ou seja, a conceituação de uma instituição de educação para o Direito Educacional não repercute incontinenti em outras searas jurídicas, nas quais há outros critérios de qualificação para os efeitos jurídicos nelas previstos.

(...)

34. Posto isso, o presente parecer é no sentido da possibilidade de reconhecimento da Fundação CESGRANRIO como instituição de educação, desde 1973, à luz dos elementos probatórios contidos nos autos dos Processos n.º 23123.003652/2010-95 e

045525.2014-88, ressalvados os efeitos dessa declaração aos limites do Direito Educacional e às competências atribuídas ao Ministro de Estado da Educação por força do art. 27, inciso X, da Lei n.º 10.683, de 28 de maio de 2003.

(...) (negritei e sublinhei)

Acorde os recortes acima do Parecer N.º 903/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU, a “Declaração” expedida pelo Sr. Ministro da Educação possuiria efeitos exclusivamente aos limites do Direito Educacional, sendo ainda afirmado que: “...a conceituação de uma instituição de educação para tal Direito não repercute *incontinenti* em outras searas jurídicas...”. Não implicando também, que tal instituição teria direito à imunidade prevista nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da Constituição da República, pela simples expedição do documento.

Verifica-se assim, que a citada declaração está claramente limitada e circunscrita ao Direito Educacional, não devendo se impor na seara tributária, para efeito de reconhecimento de imunidade, conforme expressamente tabulado no parecer da Consultoria Jurídica da Advocacia Geral da União. Outro ponto que deve ser realçado, é o fato de tratar-se de um procedimento atípico, uma vez que no Parecer da AGU há expressa manifestação quanto à ausência de previsão normativa, assim como, procedimento formal para expedição de tal declaração, confira-se:

(...)

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

32. Considerando os termos do Decreto n.º 7.690, de 2 de março de 2012, que traça a estrutura regimental do Ministério da Educação, entendemos que nenhuma das secretarias componentes deste órgão possui atribuição específica para declarar uma instituição como voltada para educação.

(...)

Como se constata, a AGU é categórica na afirmação de que as atribuições do Ministério da Educação seriam de natureza “...regulatória, de coordenação e de fomento do ensino,...”, sendo que dentro de sua estrutura regimental nenhum órgão/secretaria teria atribuição específica para declarar uma instituição como voltada para educação. Portanto, a declaração foi emitida sem qualquer base normativa específica, que lhe dê respaldo legal para se imiscuir na seara tributária, mais uma vez se mostrando inábil a garantir a fruição de imunidade tributária.

Aduz ainda a autuada que, a teor do disposto nos artigos 209, inc. II, da Constituição, e dos artigos 9º, incisos VI, VIII e IX; 41 e 44, inc. II da Lei n.º 9.394, de 1996 seria equivocada a afirmação, constante do Recurso Especial, de que as avaliações educacionais e as seleções de candidatos ao Ensino Superior não seriam atividades educacionais e assim, o acórdão recorrido teria corretamente constatado que, de fato, a receita originária das atividades educacionais corresponderia a 65,86% de sua receita total, caracterizando-a como uma instituição de educação. Oportuna a reprodução dos dispositivos citados para melhor entendimento da questão:

Constituição da República

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

(...)

II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.

(...)

Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996

Art. 9º A União incumbir-se-á de:

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

A leitura dos dispositivos acima reproduzidos desabona a tese da contribuinte, de que a receita originária das suas atividades educacionais corresponderia a 65,86% de sua receita total. O que se verifica, é que os comandos normativos tratam de atividades a serem desenvolvidas pela União, voltadas à avaliação do rendimento escolar; autorização, reconhecimento e avaliação de cursos das instituições; e seleção de alunos.

Nos termos já destacados, a terceirização de atividades operacionais, atribuindo-as à Fundação, a tornam executora, sendo os contratantes os responsáveis por estabelecer as diretrizes e supervisionar os trabalhos. Conforme também já acentuado, a Fundação Cesgranrio “*não atua, participa ou executa qualquer procedimento de melhoria da qualidade do ensino. Sua única função é a de elaborar e aplicar exames a fim de que o Estado e as instituições de ensino, de posse de dados avaliativos, empreendam ações visando à melhoria da qualidade do ensino e aprendizado*”. Inquestionável o fato, p.ex., de que a Fundação não possui qualquer competência normativa para autorizar e reconhecer cursos de instituições de ensino, por se tratar de atividade exclusiva da União, exercida pelo Ministério da Educação, conforme as seguintes informações constantes da página eletrônica do MEC na rede mundial de computadores (disponível em http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12467&):

Credenciamento e Recredenciamento

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

(...)

Autorização

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

(...)

Portanto, há que se concluir que as atividades preponderantemente desenvolvidas pela contribuinte, que correspondem a mais de 99% de sua receita bruta, não se prestam a enquadrá-la como instituição de educação, para efeito de fruição da imunidade do art. 150, inc. VI, “alínea “c”, da Constituição da República.

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

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos