



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.732965/2014-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.792 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2023
Recorrente FUNDAÇÃO CESGRANRIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ENQUADRAMENTO FPAS. ATIVIDADE PREPONDERANTE.

Para o enquadramento no código de FPAS deve-se verificar a atividade econômica preponderante.

AVALIAÇÃO E PROCESSO SELETIVO. ENQUADRAMENTO COMO INSTITUIÇÃO DE ENSINO. FPAS.

As atividades de avaliação e de processos seletivos se enquadram no conceito de instituição de ensino para fins de enquadramento no FPAS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Débora Fófano dos Santos e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator, que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado), Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente momentaneamente Francisco Nogueira Guarita.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da Sétima Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), consubstanciada no Acórdão nº 06-61.027 (fls. 295/314), o qual julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Reproduzo a seguir o relatório do Acórdão de Impugnação, o qual descreve os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

Trata o presente processo do seguinte Auto de Infração:

AI - Debcad nº 51.061.524-4:

Lavrado para apuração das contribuições devidas pela empresa aos chamados Terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) incidentes sobre a remuneração de seus empregados. O débito totaliza a importância de R\$1.610.868,01, consolidado em 12/12/2014.

Consta no Relatório Fiscal que a Fundação Cesgranrio é de fato uma prestadora de serviços às empresas e não um estabelecimento de ensino como vinha se declarando em GFIP. Assim, houve o enquadramento da fundação no FPAS 515 e foi cobrada a diferença de contribuição devida aos Terceiros.

Cientificada da Autuação, a Fundação Cesgranrio apresentou impugnação tempestiva alegando, em síntese, que:

Conforme art.2º de seu ato constitutivo, a Fundação Cesgranrio possui nítido caráter educacional.

Aduz que seu reconhecimento como instituição de ensino decorre de declaração do Ministro de Estado da Educação, Sr. JOSÉ HENRIQUE PAEM FERNANDES, expedida em 19 de Setembro de 2014, com fundamento no Parecer nº 903/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU.

Relata, então, a origem e histórico da Fundação e alega que sempre teve finalidade educacional. Cita seus títulos e certificados e afirma que a correta observância dos seus fins sociais, bem como a exatidão das contas dos administradores da CESGRANRIO, é aferida periodicamente pelo Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, através de sua Promotoria de Justiça de Fundações, que expediu as Portarias PF-SC ns. 30/2013, 55/2013, 12/2014, aprovando as contas da FUNDAÇÃO CESGRANRIO, inclusive as referentes aos exercícios de 2010, 2011 e 2012.

Argumenta que as manifestações do Ministério Público Estadual confirmam, à saciedade, que a Cesgranrio está cumprindo as disposições estatutárias que a impedem de distribuir qualquer parcela do seu patrimônio e das suas receitas e que a obrigam a aplicar integralmente no Brasil os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, bem como a manter a escrituração das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão, requisitos do art. 14 do CTN para imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, "c" da CF/88.

Reafirma que as finalidades institucionais da fundação estão ligadas, efetivamente, à educação em sentido amplo, atividade de interesse público, que ao Estado cumpre prover, estimular e desenvolver, como resta evidente pela simples leitura do texto constitucional. Complementa com doutrina sobre o tema.

Aduz que avalia a qualidade da educação para garantir sua melhoria e universalização, nos termos dos incisos II e III do art.214 da CF/88.

Cita o art.1º da Lei 9.394/96 e conclui que não se pode tirar da educação seu sentido de manifestação global em termos espaciais e materiais.

Argumenta que "educação" não tem o mesmo conceito que "ensino". Uma representa o gênero; o outro, a espécie. Por "educação" se devem entender todos os processos pedagógicos que acontecem no conjunto das relações sociais; já o ensino é a relação sistematizada de reproduzir o conhecimento socialmente produzido.

Afirma que, longe de se circunscrever à convencional transmissão de conhecimentos, mediante aulas expositivas, inclusive em cursos de pós-graduação (stricto e lato sensu), a educação abrange toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como, de resto, literalmente estipula o artigo 23, V da CF. Com efeito, a Cesgranrio vem atuando como uma Entidade Educacional dedicada ao campo da avaliação, desde a sua origem.

Esclarece que tem entre seus serviços a elaboração do ENEM, ENADE, SARESP, SAEB, ANRESC, ENCCEJA e do PROVÃO conforme demonstram alguns dos atestados de capacidade técnica juntados em anexo, dentre outros.

Com relação à atividade de avaliação, esclarece que tem promovido, ao longo dos anos, inúmeros cursos de especialização para professores, visando ao seu aperfeiçoamento e divulgando novas e modernas técnicas de avaliação da aprendizagem. Por suas atividades, afirma que tornou-se importante órgão de pesquisa educacional.

Afirma que se encontra em processo final de credenciamento para a Faculdade CESGRANRIO, com dois cursos de Graduação Tecnológica, Gestão da Avaliação e Gestão em Recursos Humanos, já autorizados pelo MEC.

Esclarece que ao longo de sua trajetória, sempre marcada pelo viés da educação, foi ampliando progressivamente sua atuação na área da avaliação, sendo hoje, considerada um Centro de Referência nessa área.

Afirma que possui, ainda, o reconhecimento dos programas do seu curso de mestrado em avaliação pelo MEC, segundo a Portaria 73, de 17 de Janeiro de 2007, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, páginas 22/26. Nessa Portaria, o Ministro de Estado da Educação, em conformidade com a Resolução CNE/CES nº 1, de 03 de abril de 2001, juntamente com o Parecer CNE/CES nº 267/2006, da Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação, proferidos nos autos do Processo nº 23001.000127/2006-18, do Ministério da Educação, resolveu reconhecer os Programas de Mestrado e Doutorado, aprovados pelo Conselho Técnico Científico CTC, da Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior CAPES. Assim, ressalta que o curso de Mestrado em Avaliação mantido pela entidade possui reconhecimento no site da CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - que é uma fundação pública instituída pelo Poder Executivo e autorizada pela Lei nº 8405/92, cuja finalidade é subsidiar o Ministério da Educação na formulação de políticas para a área de pós-graduação.

Cita novamente seu Estatuto e afirma que, além das inúmeras atividades na área educacional que vem realizando, a Instituição tem seu nome inserido entre aquelas que promovem e disseminam a cultura, por entender ser ela um dos alicerces da educação.

Alega que os projetos culturais desenvolvidos encontram-se detalhados nos autos do Processo Administrativo nº 12448.729885/2014-66, decorrente do MPF nº 07.1.08.00-2014-00369, ao qual a Impugnante se reporta neste ato.

Diante de todo o exposto, conclui que resta mais do que comprovado que, ao contrário do que consta da motivação da autuação fiscal, a Cesgranrio preenche todos os requisitos para ser considerada uma instituição de educação e de cultura.

Esclarece que faz jus à desoneração estabelecida no art.150, VI, "c" da CF e que preenche os requisitos do art.14 do CTN e do art.12 da Lei 9532/97.

Cita o Recurso Extraordinário nº 566.622/RS - Relator Ministro Marco Aurélio de Mello - e alega que falece à União competência para suspender-lhe o gozo da imunidade de impostos. Ainda que assim fosse, sendo a Impugnante entidade de finalidade não lucrativa que desempenha atividades educacionais, não necessitaria provar ter também escopo assistencial, o que só seria exigido para a imunidade do art. 195, §7º da CF, e não para o art. 150, VI "c" da CF.

Segue defendendo a tese de que teria direito à imunidade por desenvolver diversas atividades de assistência social.

Com relação ao FNDE - Salário Educação, cita todo o histórico da contribuição e alega que, desde a edição da Constituição de 1988 até a presente data, inexistiu lei que autorize

a cobrança dessa contribuição, por não ter sido regularmente instituída nos termos do art. 97 do CTN. Isso porque, a MP 1565 de 09/01/97 (DOU 10/01/97) que revogou expressamente a MP 1518-3 de 12/12/96, delineou o aspecto temporal do fato gerador e o contribuinte, sem, contudo, definir a materialidade da hipótese de incidência.

Quanto ao INCRA, aduz que é uma instituição civil sem fins lucrativos, e não uma empresa agro-industrial, cuja atividade está sujeita ao recolhimento da contribuição em tela. Conclui, então, que é manifestamente ilegítima a exigência consignada no auto de infração ora impugnado, seja porque a Recorrente não exerce atividade que se sujeita ao recolhimento da contribuição ao INCRA, seja porque cessou a causa jurídica que legitimava a cobrança dessa exação com a criação do SENAR em 1994.

Já com relação ao SESC, SENAC e SEBRAE, afirma que essas contribuições devem ser cobradas exclusivamente das empresas comerciais, conforme, inclusive, dispõe as legislações que as instituíram, tendo em vista que a ação do Estado que as justifica é voltada à categoria dos comerciantes. Como não é empresa comercial, mas entidade de assistência social sem fins lucrativos, não está sujeita às contribuições.

Aduz que a exigência dessas contribuições de entidade que, notoriamente, não exerce qualquer atividade econômica, além de manifestamente descabida, atenta contra os princípios da legalidade, da verdade material e, principalmente, contra o princípio da moralidade, a que esta adstrita a Administração Pública, por força do art. 37, "caput" da CF/88.

Contesta ainda a aplicação da taxa Selic sobre o débito afirmando que esta expressa o resultado das negociações com títulos públicos e a variação dos seus valores de mercado e, por essa razão, não se confunde com juros moratórios. É que juros moratórios visam, tão somente, indenizar o credor pelo atraso do devedor e não remunerar os valores que o credor deixou de receber, tempestivamente. Conclui que a taxa SELIC, por refletir a variação do custo do dinheiro, tem, na verdade, natureza remuneratória, que desborda da simples recomposição do patrimônio do devedor.

Informa que a Lei 9430/96, ao prever que sobre os débitos tributários para com a União, administrados pela Secretaria da Receita Federal, incidiriam "juros de mora" equivalentes à taxa SELIC, não estabeleceu nova forma de cálculo para a fixação desses juros, apenas previu a utilização de uma taxa preexistente, que veicula juros remuneratórios. Assim, entende que o legislador ordinário não procedeu de acordo com os ditames do Código Tributário Nacional e, no lugar de instituir uma nova taxa de juros moratórios, pretendeu utilizar juros remuneratórios, inaplicáveis na situação de mora, tendo em vista sua formação híbrida que ultrapassa a mera recomposição do valor aquisitivo da moeda.

Por fim, requer:

"Por todo o exposto, requer seja acolhida a presente impugnação, afastado qualquer ato tendente a exigir as contribuições de terceiros (SESC, SEBRAE, SENAC, INCRA, FNDE) relativas ao período de 01/2010 a 13/2012, afastando, in totum, o auto de infração, com o consequente arquivamento dos autos."

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ENQUADRAMENTO FPAS. ATIVIDADE PREPONDERANTE.

Para o enquadramento no código de FPAS deve-se verificar a atividade econômica preponderante.

AVALIAÇÃO E PROCESSO SELETIVO. NÃO ENQUADRAMENTO COMO INSTITUIÇÃO DE ENSINO.

A atividade de avaliação e de processos seletivos não se enquadram no conceito de instituição de ensino (sic) para fins de enquadramento no FPAS.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dessa decisão em 19/12/2017, por via postal (A.R. de fl. 329), a Contribuinte apresentou, em 18/01/2018, por meio de procurador legalmente habilitado, o Recurso Voluntário de fls. 359/378, com os seguintes argumentos:

1. Em síntese, a questão jurídica resume-se em definir se a Fundação Cesgranrio deve ser classificada no código do Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS 515, cujo somatório das alíquotas das Contribuições para Terceiros (FNDE + INCRA + SENAC + SESC + SEBRAE) é 5,8%, tal como pretende o Fisco, ou se deve ser classificada no código FPAS 574, cujo somatório das mencionadas alíquotas é 4,5%, tal como ela entende correto e, por isso, recolheu as mencionadas Contribuições de Terceiros neste último percentual.
2. Segundo o Acórdão recorrido, somente poderiam ser enquadradas no código 574 as pessoas jurídicas com estabelecimentos de ensino. Esse equivocado entendimento decorreu da leitura isolada do Anexo I — Tabela 1 — Códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), da Instrução Normativa RFB — 971/2009, com a redação dada pela IN-RFB-1.027/2010. Entretanto, a classificação de uma pessoa jurídica no FPAS é feita também com a observância de outras disposições da IN-RFB 971/2009.
3. O art. 109-C da IN-RFB-971/2009 dispõe sobre as normas a serem observadas para a classificação de pessoa jurídica no FPAS, especificando que a classificação será feita com base na principal atividade desenvolvida pela pessoa jurídica.
4. O § 2º do art. 109-C dispõe que "1...1 Classificada a atividade na forma deste artigo, ser-lhe-ão atribuídos o código FPAS e as alíquotas de contribuição correspondentes, de acordo com as seguintes tabelas (Quadros 1 a 6), considerando o grupo econômico como indicativo das diversas atividades em que se decompõe: [...]"
5. Os Quadros 1 a 6 referem-se aos diversos grupos econômicos, sendo o Quadro nº 6 pertinente à Confederação Nacional de Educação e Cultura, o qual contém o grupo de atividade "10 - Estabelecimentos de ensino", código FPAS 574.
6. Portanto, o código FPAS 574 refere-se às atividades pertinentes à educação, referidas a "estabelecimentos de ensino", abrangendo as diversas atividades em que se decompõe o ensino.
7. Dentre as atividades pertinentes ao ensino estão as avaliações educacionais (CNAS 8550-3/02), atividade preponderante da Fundação Cesgranrio.
8. O Acórdão recorrido errou ao afirmar que apenas estabelecimentos de ensino poderiam ser enquadrados no código FPAS 574, pois consoante os artigos 109-C e 109-E da IN-RFB-971/2009, naquele código são também enquadradas as pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, as da educação, no caso, pertinente ao grupo de atividades "1º - Estabelecimentos de ensino",

que exerçam atividades intrinsecamente vinculadas ao ensino ou que façam parte do ensino.

9. O Acórdão recorrido pretende o enquadramento da ora recorrente no Código Nacional de Atividade Econômica – CNAE 82.99-7-99, que se refere especificamente a "OUTRAS ATIVIDADES E SERVIÇOS PRESTADOS PRINCIPALMENTE ÀS EMPRESAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE", conforme pode ser constatado pela leitura da redação atual do Anexo I, Tabela 1, da IN-RFB 971/2009, cujo código FPAS é 515.
10. Consoante o § 2º, art. 109-C, da IN-RFB 971/2009, o código FPAS 515 pertence ao grupo econômico da "Confederação Nacional do Comércio".
11. A Fundação Cesgranrio tem como atividade preponderante a Avaliação Educacional, que nenhuma pertinência tem com o comércio atacadista, comércio varejista, agentes autônomos de comércio, comércio armazenador, turismo e hospitalidade, e serviços de saúde, que são as atividades do código FPAS 515.
12. A Recorrente não presta serviços de Avaliação Educacional para pessoas jurídicas cuja atividades enquadrem-se no código FPAS 515. Por consequência, fácil constatar, a impossibilidade de enquadramento da Fundação Cesgranrio no código CNAE 8999-7/99 e no código FPAS 515;
13. O art. 205 da Carta Magna definiu o conceito de educação e o art. 206 evidenciou que a educação não é sinônimo de ensino. A leitura dos preceitos constitucionais permite a constatação de que a educação, longe de se limitar à convencional transmissão de conhecimentos, mediante aulas expositivas, abrange toda e qualquer contribuição "[...] ao desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho."
14. A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, Lei nº 9.394/1996, explicitou o conceito constitucional de educação (art. 1º), além de disciplinar por completo a educação escolar, que é implementada por meio dos estabelecimentos de ensino (§ 1º do art. 11).
15. A educação é o gênero e o ensino a espécie. Ou seja, o ensino é apenas uma das atividades pelas quais a educação se manifesta, sendo também educacionais todas as atividades desenvolvidas para o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho."
16. A educação escolar somente ocorre nos estabelecimentos de ensino, enquanto as demais atividades educacionais, que abrangem todos os processos formativos, podem se desenvolver na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de pesquisa, nos movimentos sociais, nas manifestações culturais, nas organizações da sociedade civil e até mesmo nas instituições de ensino. A Fundação Cesgranrio é uma dessas organizações da sociedade civil, de fins educacionais, culturais, assistenciais e de saúde, sem finalidade lucrativa (Estatuto Social, art. 10 - fls.381).
17. Dentre as várias atividades educacionais desenvolvidas, a Fundação Cesgranrio dedica-se prioritariamente às Avaliações Educacionais, que não se

confundem com o ensino, mas estão intrinsicamente vinculadas ao ensino, porquanto são os instrumentos indispensáveis para possibilitar seja assegurada a qualidade do ensino exigida pela Constituição Federal.

18. A Lei nº 9.394/1996 — Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional tornou obrigatória a Avaliação Educacional dos estabelecimentos de ensino, situando-a no Título IV - "DA ORGANIZAÇÃO DA EDUCAÇÃO NACIONAL".
19. Embora não seja atividade de ensino, a Avaliação Educacional é atividade integrante e indissociável do ensino, pois foi exigida do Poder Público pela Constituição Federal e pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional.
20. Em 2014, o Excelentíssimo Ministro de Estado da Educação José Henrique Paim Fernandes expediu declaração formal, originária do Processo Administrativo nº 23123.003652/2010-95, reconhecendo ser a Fundação Cesgranrio instituição de educação.
21. O Acórdão recorrido não atribuiu qualquer valor à referida declaração ministerial, sob o equivocado e simplório argumento de que, tendo sido expedida em setembro de 2014, a mencionada declaração não seria aplicável ao caso dos autos, relativo ao período de 01/2010 a 13/2012.
22. No caso dos autos, a referida declaração ministerial foi expedida em face "[...] do que consta no Processo nº 23123.003652/2010-95." (fls.178), no qual a Fundação Cesgranrio apresentou as provas das atividades educacionais realizadas desde sua criação em 1973 e pleiteou a emissão da referida declaração.
23. Tais provas foram analisadas à luz da legislação de regência pelo Parecer nº 903/2014/CONJUR-MEC/CGU (fls. 168/176), o qual concluiu ser a Fundação Cesgranrio uma instituição de educação desde a sua criação em 1973.
24. Tendo sido a referida declaração ministerial emitida com base no que consta no Processo nº 23123.003652/2010-95, é certo que aderiu e referendou o disposto no Parecer nº 903/2014/CONJURMEC/CGU/AGU, quanto a ser a Fundação Cesgranrio uma instituição de educação, desde a sua criação em 1973.
25. Desde 2007, a Fundação Cesgranrio ministra o Curso de Mestrado em Avaliação, autorizado por meio da Portaria do Ministro de Estado da Educação nº 73, de 17.01.2007, publicada no DOU, Seção I, págs. 22/24, de 19.01.2007 (fls. 252/254), que funciona até hoje.
26. O Acórdão recorrido ignorou a existência do Curso de Mestrado em Avaliação, que também caracteriza a Fundação Cesgranrio como instituição de educação e especificamente como estabelecimento de ensino.
27. É irrefutável a qualidade de instituição de educação da Fundação Cesgranrio, seja por dedicar-se à Avaliação Educacional, seja por ministrar o Curso de Mestrado, que também a caracteriza como instituição de ensino.
28. Sendo a Fundação Cesgranrio uma instituição de educação especializada em Avaliação Educacional, enquadra-se no grupo econômico pertinente à

Confederação Nacional de Educação e Cultura (Quadro 6 do § 2º do art. 109-C da IN-RFB-971/2009).

29. Nesse grupo econômico, dentre os grupos de atividade elencados, há o de "Estabelecimentos de ensino", cujo código FPAS é 574 e a alíquota total das Contribuições de Terceiros é 4,5%.
30. Levando-se em conta que o grupo econômico é considerado "[...] como indicativo das diversas atividades em que se decompõe:" (2º do art. 109-C), no grupo de atividades pertinente a "Estabelecimentos de ensino" são classificadas todas as demais atividades inerentes ao ensino ou que façam parte do ensino.
31. A atividade preponderante da Fundação Cesgranrio é a Avaliação Educacional, conforme reconhecido no Acórdão recorrido. A teor do art. 109-C, I, III e § 1º, da IN-RFB nº 971/2009, a classificação das pessoas jurídicas no FPAS tem por base a sua atividade principal, também chamada de "atividade preponderante", para a qual convergem as demais atividades realizadas em regime de conexão funcional (demais atividades que interagem para a finalidade comum da pessoa jurídica, sem descaracterizar sua atividade preponderante).
32. A classificação de pessoa jurídica no FPAS é feita de acordo com o Quadro de Atividades e Profissões a que se refere o art. 577 da CLT. Lá existe o código CNAE 8550-03/02 para "ATIVIDADES DE APOIO À EDUCAÇÃO, EXCETO CAIXAS ESCOLARES". Essa classe compreende os "serviços de avaliação educacional" (doc.02), além de outros.
33. Sendo a Avaliação Educacional atividade integrante e indissociável do ensino, deve ser a Fundação Cesgranrio classificada no grupo de atividades pertinentes aos "Estabelecimentos de ensino", cujo código FPAS é 574 e a alíquota total das Contribuições de Terceiros é 4,5%.
34. O *caput* e inciso IX do art.109-E da IN RFB-971/2009 deixam claro que no código FPAS/574 são classificadas não exclusivamente as instituições de ensino. Combinado este preceito com o disposto no art. 109-C ("[...] considerado o grupo econômico como indicativo das diversas atividades em que se decompõe:"), resta claro que a atividade de Avaliação Educacional, por integrar e fazer parte do ensino, deve também ser classificada no FPAS 574.
35. Quanto à inscrição da Fundação Cesgranrio no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas — CNPJ, em 2010 constou, por equívoco, como atividade econômica principal "OUTRAS ATIVIDADES DE SERVIÇOS PRESTADOS PRINCIPALMENTE ÀS EMPRESAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE", código 82.99-7-99 9. (doc.03). Isto foi corrigido no final de 2010.
36. Assim, a partir de 2011 consta do CNPJ da ora recorrente, como atividade econômica principal, "Atividade de apoio à educação, exceto caixas escolares", código .85.50.3-02. (doc.04), coerente com o código FPAS 574.

Ao final, requer a desconstituição do Auto de Infração, julgando-se improcedente a exigência fiscal.

Em 24/01/2023, a Recorrente apresentou petição (fls. 426/515), na qual repisa, em suma, os argumentos do Recurso Voluntário e anexa 2 (dois) Acórdãos do CARF (nºs 1201-003.192 e nº 1302-003.421), com o objetivo de reforçar sua tese de defesa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

A Recorrente cita diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

MÉRITO

A controvérsia reside no correto enquadramento do FPAS (Fundo da Previdência e Assistência Social). Enquanto a Contribuinte informou em GFIP o código 574, a Fiscalização entendeu que o correto seria o código 515.

Assim, o lançamento cobra a diferença resultante dessa mudança de enquadramento, pois o recolhimento para os Terceiros foi efetuado à alíquota de 4,5% (FPAS 574) e o estabelecido pela fiscalização foi de 5,8% (FPAS 515).

Conforme Relatório Fiscal, a autoridade autuante concluiu o seguinte (fls. 18/20):

Cumprir observar, preliminarmente, que a Fundação Cesgranrio não é estabelecimento de ensino.

É certo, que a Fundação Cesgranrio não possui estabelecimento educacional.

A Fundação Cesgranrio também não é uma Instituição de Educação de Ensino Fundamental ou Médio, pois toda escola, seja estadual, municipal ou privada deve ser autorizada.

A Fundação Cesgranrio não está vinculada a nenhum Sindicato da Área Educacional, mas sim à Federação Nacional de Cultura — FENAC, com delegacia no Rio de Janeiro, localizada na Rua Araújo Porto Alegre 70/901 a 905, Centro.

A Fundação Cesgranrio atua, principalmente, na área de avaliação: que é verificar o aproveitamento dos estudantes no processo de ensino e aprendizagem.

De um modo geral esse processo é feito, avaliando: alunos para ingresso no ensino superior, candidatos a empregos nos concursos públicos, alunos no ENEM (Exame Nacional do Ensino Médio), entre outros.

Convém ressaltar que todo processo de avaliação é feito, sempre, com contratação terceirizada de bancas elaboradoras de questões de provas, constituídas de pessoas

físicas e jurídicas, para elaboração dos itens das provas e também correção de redações e outras provas discursivas.

Registre-se ainda que a Fundação Cesgranrio realiza a atividade de avaliação em Vestibulares, Concursos Públicos, ENEM, ENAD, entre outros, todos realizados através de 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.

Cumpra assinalar que a Fundação Cesgranrio não educa, não ensina, ela tão somente avalia quem educou e ensinou, através de contratação de mão de obra terceirizada.

Oportuno se torna dizer que as receitas da Fundação Cesgranrio têm caráter contra-prestacional direto, pois são oriundas de Serviços Prestados de Avaliações em Vestibulares e Concursos Públicos, e não são decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades, assembleias ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contra-prestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

As Receitas Operacionais da Fundação Cesgranrio, conforme sua contabilidade, estão nas contas 4.1.1.1.01.01- Taxa de Inscrição em Vestibular, 4.1.1.1.01.04- Contratos e Serviços, que engloba os Serviços Prestados a Terceiros relativos a Avaliações e diversos Concursos, tais como PETROBRAS, BNDES, EPE, ELETROBRAS, TRANSPETRO, entre outros, além de Contratos relativos a Avaliações referentes ao ENEM, ENAD e SAEB.

Em virtude dessas considerações e de acordo com a Documentação Examinada, podemos constatar que a Fundação Cesgranrio não pode enquadrar-se no código FPAS 574, nos anos de 2010 a 2012, que é exclusivo para estabelecimento de ensino. Conforme seu Cadastro no CNPJ, no qual consta enquadramento no código de Atividade Econômica Principal 82.99-7-99, que é relativo a OUTRAS ATIVIDADES DE SERVIÇOS PRESTADOS PRINCIPALMENTE ÀS EMPRESAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE, a Fundação Cesgranrio é de Fato uma PRESTADORA DE SERVIÇOS AS EMPRESAS e não um Estabelecimento de Ensino, devendo-se enquadrar, portanto, no código FPAS 515, cuja contribuição para Terceiros é 5,8%, e não 4,5% como vem recolhendo, por ter se enquadrado erroneamente no código FPAS 574.

A DRJ de Curitiba concluiu pela não caracterização da interessada como instituição de ensino, mantendo o enquadramento efetuado pela Fiscalização (FPAS 515), considerando a atividade preponderante da fiscalizada, nos termos dos artigos 109-B e 109-C da IN RFB 971/2009.

A Recorrente 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.

Aduz que seu reconhecimento como instituição de ensino decorre de declaração do Ministro de Estado da Educação, expedida em 19 de Setembro de 2014, com fundamento no Parecer nº 903/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU.

Sustenta que o código FPAS 574 refere-se às atividades pertinentes à educação, referidas a "estabelecimentos de ensino", abrangendo as diversas atividades em que se decompõe o ensino. Argui que, dentre as atividades pertinentes ao ensino, estão as avaliações educacionais (CNAS 8550-3/02), atividade preponderante da Fundação Cesgranrio.

Alega que o Acórdão recorrido errou ao afirmar que apenas estabelecimentos de ensino poderiam ser enquadrados no código FPAS 574, pois consoante os artigos 109-C e 109-E da IN-RFB-971/2009, naquele código são também enquadradas as pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, as da educação, no caso, pertinente ao grupo de atividades "1º -

Estabelecimentos de ensino", que exerçam atividades intrinsecamente vinculadas ao ensino ou que façam parte do ensino.

Assevera que a Fundação Cesgranrio tem como atividade preponderante a avaliação educacional, que nenhuma pertinência tem com o comércio atacadista, comércio varejista, agentes autônomos de comércio, comércio armazenador, turismo e hospitalidade, e serviços de saúde, que são as atividades do código FPAS 515.

Informa que, desde 2007, a Fundação Cesgranrio ministra o Curso de Mestrado em Avaliação, autorizado por meio da Portaria do Ministro de Estado da Educação nº 73, de 17.01.2007.

Defende que, sendo a avaliação educacional atividade integrante e indissociável do ensino, deve ser a Fundação Cesgranrio classificada no grupo de atividades pertinentes aos "Estabelecimentos de ensino", cujo código FPAS é 574 e a alíquota total das Contribuições de Terceiros é 4,5%.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

Cabe aqui trazer os dispositivos da Lei nº 9.394/1996, que estabelece as diretrizes e base da educação nacional:

TÍTULO V Dos Níveis e das Modalidades de Educação e Ensino

CAPÍTULO I

Da Composição dos Níveis Escolares

Art. 21. A educação escolar compõe-se de:

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

II - educação superior.

CAPÍTULO II

DA EDUCAÇÃO BÁSICA

Seção I

Das Disposições Gerais

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

Parágrafo único. São objetivos precípuos da educação básica a alfabetização plena e a formação de leitores, como requisitos essenciais para o cumprimento das finalidades constantes do caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.407, de 2022)

[...]

Seção II

Da Educação Infantil

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

Art. 30. A educação infantil será oferecida em:

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

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

[...]

Seção III

Do Ensino Fundamental

Art. 32. O ensino fundamental obrigatório, com duração de 9 (nove) anos, gratuito na escola pública, iniciando-se aos 6 (seis) anos de idade, terá por objetivo a formação básica do cidadão, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.274, de 2006)

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

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

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

IV - o fortalecimento dos vínculos de família, dos laços de solidariedade humana e de tolerância recíproca em que se assenta a vida social.

[...]

Seção IV

Do Ensino Médio

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

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

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

III - o aprimoramento do educando como pessoa humana, incluindo a formação ética e o desenvolvimento da autonomia intelectual e do pensamento crítico;

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

[...]

Seção IV-A

Da Educação Profissional Técnica de Nível Médio

(Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

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

Parágrafo único. A preparação geral para o trabalho e, facultativamente, a habilitação profissional poderão ser desenvolvidas nos próprios estabelecimentos de ensino médio ou em cooperação com instituições especializadas em educação profissional. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

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

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

II - subsequente, em cursos destinados a quem já tenha concluído o ensino médio. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

[...]

Seção V

Da Educação de Jovens e Adultos

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

§ 1º Os sistemas de ensino assegurarão gratuitamente aos jovens e aos adultos, que não puderam efetuar os estudos na idade regular, oportunidades educacionais apropriadas, consideradas as características do alunado, seus interesses, condições de vida e de trabalho, mediante cursos e exames.

[...]

CAPÍTULO III

DA EDUCAÇÃO PROFISSIONAL

Da Educação Profissional e Tecnológica (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

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

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

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

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

II - de educação profissional técnica de nível médio; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

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

§ 3º Os cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação organizar-se-ão, no que concerne a objetivos, características e duração, de acordo com as diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

[...]

CAPÍTULO IV

DA EDUCAÇÃO SUPERIOR

Art. 43. A educação superior tem por finalidade:

I - estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;

II - formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua;

III - incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;

IV - promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade e comunicar o saber através do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação;

V - suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração;

VI - estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade;

VII - promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição.

VIII - atuar em favor da universalização e do aprimoramento da educação básica, mediante a formação e a capacitação de profissionais, a realização de pesquisas pedagógicas e o desenvolvimento de atividades de extensão que aproximem os dois níveis escolares. (Incluído pela Lei nº 13.174, de 2015)

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

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

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

III - de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado, cursos de especialização, aperfeiçoamento e outros, abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino;

IV - de extensão, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos em cada caso pelas instituições de ensino.

[...]

CAPÍTULO V

DA EDUCAÇÃO ESPECIAL

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

[...]

Considerando os dispositivos da Lei nº 9.394/1996, acima transcritos, apesar de a Recorrente citar diversos conceitos em relação à educação e também diversas atividades as quais ela considera como educacionais, penso que não é possível enquadrá-la como uma entidade educacional, consoante foi apurado pela Fiscalização.

Observa-se que, exceto o "Mestrado em Avaliação", nenhuma das outras atividades desempenhadas pela Fiscalizada encontram-se no rol descrito pela Lei nº 9.394/1996, ou seja, ela não pratica atividades na área de educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) ou de educação profissional ou de ensino superior.

Conforme constatado pela autoridade fiscal, as principais atividades realizadas pela Recorrente são de avaliação em processos seletivos, sempre com contratação terceirizada de bancas elaboradoras de questões de provas, constituídas de pessoas físicas e jurídicas, para elaboração dos itens das provas e também correção de redações e outras provas discursivas. Realiza, ainda, avaliação em vestibulares, concursos públicos, ENEM, ENAD, mediante contratos de prestação de serviços, onerosos, celebrados com órgãos públicos federais, estaduais,

municipais, empresas de economia mista e empresas privadas, os quais assumem inteiramente os custos do contrato.

Ainda, segundo a Fiscalização, as Receitas Operacionais da Fiscalizada, conforme sua contabilidade, estão nas contas 4.1.1.1.01.01- Taxa de Inscrição em Vestibular, 4.1.1.1.01.04- Contratos e Serviços, que engloba os Serviços Prestados a Terceiros relativos a Avaliações e diversos Concursos, tais como PETROBRAS, BNDES, EPE, ELETROBRAS, TRANSPETRO, entre outros, além de Contratos relativos a Avaliações referentes ao ENEM, ENAD e SAEB.

A única atividade da Fiscalizada na área de educação é relativa ao curso de Mestrado em Avaliação, o qual representa receitas insignificantes nos anos objeto da autuação, como constatou a autoridade fiscal.

Nesse sentido, temos as seguintes decisões deste Conselho, relativas ao mesmo Contribuinte, as quais, embora sejam referentes à suspensão de isenção/imunidade, trataram da mesma questão, ou seja, se a Fiscalizada é instituição de ensino, uma vez que a utilizaram como razões de decidir.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.

Se a entidade, pela sua natureza e atividade, sequer pode ser definida como instituição de educação nos termos da alínea “c” do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal; descabe falar em imunidade tributária.

(Acórdão nº 1402-002.273, de 10/08/2016, Rel. Leonardo de Andrade Couto).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2005

Ementa:

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.

(Acórdão nº 1301-001.364, de 04/12/2013, Redator designado: Wilson Fernandes Guimarães).

Peço vênia para transcrever excerto do voto condutor do Acórdão nº 1402-002.273, cuja ementa acima transcrevi, da lavra do ilustre relator Leonardo Couto, com os quais concordo e adoto também como razões adicionais de decidir:

Sob esse prisma, pela natureza da principal atividade exercida pela recorrente, difícil enquadrá-la como instituição, muito menos como de educação. Nesse último aspecto, mesmo na visão de que a atividade educacional não esteja limitada apenas àquelas de caráter estritamente didático, como afirma Aliomar Baleeiro, não vislumbro de que maneira a amplitude conceitual poderia envolver a prestação de serviços de consultoria, inclusive a empresas privadas, na área de avaliação de aprendizagem ou elaboração de processos seletivos, sem vínculo direto com a prática educacional.

Não se discute a importância da atividade exercida pela Fundação Cesgranrio. Potencialmente, trata-se de uma organização com altíssimo nível de expertise a ser direcionada ao aprimoramento educacional na sua área de atuação.

Por outro lado, é inegável que atividade por ela exercida tem natureza econômica e mercantilista, regida por normas aplicáveis a empreendimentos privados. Afinal, nada impede que outras pessoas jurídicas de fins lucrativos, ofereçam esses mesmos serviços nos moldes da recorrente. Portanto, a Fundação Cesgranrio não supre uma omissão estatal, não age complementarmente ao Estado e, pode-se dizer, não tem função social na literalidade desse termo.

O Parecer 903/2014/CONJURMEC/CGU/AGU não afeta meu posicionamento. As ressalvas do texto são didáticas. A primeira delas quanto aos limites da definição (destaques acrescidos):

[...]

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 23123.003652/2010-95 e 045525.2014-88, ressalvados os efeitos dessa declaração aos limites do Direito Educacional e às competências atribuídas ao Ministro de Estado da Educação por força do art. 27, inciso X, da Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003.

A outra ressalva diz respeito à questão tributária propriamente dita:

[...]

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...

[...]

A peça recursal apresenta transcrição do que seria pronunciamento do STJ no Resp 1.129.178/DF reconhecendo a interessada como instituição de educação e portanto imune à incidência de impostos. Na verdade a decisão em questão foi proferida pelo TJDF referente ao ISSQ e o DF interpôs recurso especial que foi rejeitado no STJ.

(destaquei em negrito)

Dessa forma, não há como acolher a pretensão recursal de enquadramento no FPAS 574, o qual é exclusivo para estabelecimentos de ensino, conforme tabela abaixo.

Tabela do FPAS 574:

CNAE	FPAS	Descrição
8513-9/00	574	Ensino fundamental
8520-1/00	574	Ensino médio
8531-7/00	574	Educação superior - graduação
8532-5/00	574	Educação superior - graduação e pós-graduação
8533-3/00	574	Educação superior - pós-graduação e extensão
8541-4/00	574	Educação profissional de nível técnico
8542-2/00	574	Educação profissional de nível tecnológico

Deve a entidade ser enquadrada no FPAS 515, por ser de fato uma prestadora de serviços, conforme concluiu a Fiscalização.

De acordo com o Anexo I, Tabela 1, da IN-RFB 971/2009, o CNAE 82.99-7/99, que se refere especificamente a "OUTRAS ATIVIDADES E SERVIÇOS PRESTADOS PRINCIPALMENTE ÀS EMPRESAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE", enquadra-se no FPAS 515.

A Instrução Normativa RFB nº 971/2009, vigente à época dos fatos geradores, assim disciplina sobre o enquadramento do FPAS (Fundo da Previdência e Assistência Social):

Art. 109-B. Cabe à pessoa jurídica, para fins de recolhimento da contribuição devida a terceiros, classificar a atividade por ela desenvolvida e atribuir-lhe o código FPAS correspondente, sem prejuízo da atuação, de ofício, da autoridade administrativa.

§ 1º Na hipótese de reclassificação de ofício, a autoridade administrativa constituirá o crédito tributário, se existente a respectiva obrigação, e comunicará ao sujeito passivo e às entidades e fundos interessados as alterações realizadas.

§ 2º Em caso de discordância, o sujeito passivo poderá, em 30 (trinta) dias, impugnar o ato de reclassificação da atividade ou o lançamento dele decorrente, observado, quanto a este, o rito estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 1972."

"Art. 109-C. A classificação de que trata o art. 109-B terá por base a principal atividade desenvolvida pela empresa, assim considerada a que constitui seu objeto social, conforme declarado nos atos constitutivos e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, observadas as regras abaixo, na ordem em que apresentadas:

I - a classificação será feita de acordo com o Quadro de Atividades e Profissões a que se refere o art. 577 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1943 (CLT), ressalvado o disposto nos arts. 109-D e 109-E e as atividades em relação às quais a lei estabeleça forma diversa de contribuição;

II - a atividade declarada como principal no CNPJ deverá corresponder à classificação feita na forma do inciso I, prevalecendo esta em caso de divergência;

III - na hipótese de a pessoa jurídica desenvolver mais de uma atividade, prevalecerá, para fins de classificação, a atividade preponderante, assim considerada a que representa o objeto social da empresa, ou a unidade de produto, para a qual convergem as demais em regime de conexão funcional (CLT, art. 581, § 2º);

IV - se nenhuma das atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica se caracterizar como preponderante, classificar-se-á cada uma delas de acordo com o inciso I.

§ 1º Considera-se regime de conexão funcional, para fins de definição da atividade preponderante, a finalidade comum em função da qual duas ou mais atividades se interagem, sem descaracterizar sua natureza individual, a fim de realizar o objeto social da pessoa jurídica.

§ 2º Classificada a atividade na forma deste artigo, ser-lhe-ão atribuídos o código FPAS e as alíquotas de contribuição correspondentes, de acordo com as seguintes tabelas (Quadros 1 a 6), considerado o grupo econômico como indicativo das diversas atividades em que se decompõe:

[...]

QUADRO 6: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE EDUCAÇÃO E CULTURA

Grupo de atividade	Código FPAS	Alíquota total -terceiros
1º - Estabelecimentos de ensino;	574	4,5%
2º - Empresas de difusão cultural e artística;	566	4,5%
3º - Estabelecimentos de cultura física	566	4,5%

4º - Estabelecimentos hípicos.	566	4,5%
--------------------------------	-----	------

(destaquei)

Vê-se, portanto que a classificação no código FPAS 574 é exclusivo dos estabelecimentos de ensino.

Desse modo, não merece reparo a decisão de primeira instância que manteve o lançamento fiscal, tendo em vista a constatação de diferenças resultantes da mudança de enquadramento do FPAS 574 (alíquota de 4,5%) para FPAS 515 (alíquota de 5,8%).

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

Voto Vencedor

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Redator designado.

Por economia processual e para evitar redundâncias desnecessárias, adoto o relatório produzido pelo Conselheiro Relator Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, a quem rendo minhas homenagens. Apesar do seu costumeiro acerto, ousou discordar.

Merece destaque o fato de que a 1ª Seção deste Egrégio CARF já decidiu com relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, quanto aos mesmos períodos fiscalizados nestes autos, cujas ementas transcrevo:

Numero do processo: 12448.725726/2016-54

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Tue May 07 00:00:00 UTC 2019

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2011, 2012 Ementa: SERVIÇOS EDUCACIONAIS, ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, VI, C) DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. O conceito de educação, para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988, deve ser considerado de forma ampla, abrangendo, inclusive, toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como preconiza o artigo 23, V do Texto Constitucional.

Numero da decisão: 1302-003.421

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

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

Nome do relator: ROGERIO APARECIDO GIL

Numero do processo: 12448.728123/2015-23

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Oct 15 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Fri Nov 22 00:00:00 UTC 2019

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 nº 70.235/72. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Ano-calendário: 2010 SERVIÇOS EDUCACIONAIS, ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, VI, C) DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. O conceito de educação para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988, deve ser interpretado de forma ampla. Embora as avaliações educacionais não sejam atividades de ensino propriamente, estão intrinsecamente vinculadas à ele, porquanto são instrumentos indispensáveis para possibilitar seja assegurado o padrão de qualidade educacional brasileiro. O fisco não logrou êxito em identificar quais teriam sido os dispêndios realizados fora dos seus objetivos institucionais. E, portanto, não há que se falar em inobservância do requisito do art. 14, II, do CTN e nem de qualquer outro requisito deste dispositivo, indispensáveis para a fruição da imunidade de imposto e, por consequência, da isenção da COFINS. O artigo 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº247/2002 não pode criar diretrizes hábeis a limitar a extensão da isenção aqui em análise e em contraposição à própria determinação do Chefe do Poder Executivo, externada mediante a edição da MP nº2.158-35/2001. A ilegalidade do o artigo 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº247/2002, além de ter sido reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça, no acórdão do Recurso Especial nº1.353.111-RS, julgado em 23/09/2015, acabou por ser reconhecida pela própria inteligência da Súmula CARF nº107.

Numero da decisão: 1201-003.191

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, em dar provimento ao recurso, por maioria. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. (documento assinado digitalmente) Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente (documento assinado digitalmente) Gisele Barra Bossa - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Nome do relator: Gisele Barra Bossa

Peço vênia para transcrever trechos da decisão proferida nos autos do Processo nº 12448.728123/2015-23, acórdão nº 1201-003.191, proferido na sessão do dia 15 de outubro de 2019, relatado pela Conselheira Gisele Barra Bossa, com a qual concordo e me utilizo como fundamento e razão de decidir:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

[...]

VII - garantia de padrão, de qualidade;

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

[...]

II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público "

[...]

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

[...]

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

(grifos nossos)

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

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

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

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

"Da Organização da Educação Nacional:

[...]

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...] - negritamos -

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

No contexto do amplo sentido que se deve atribuir ao termo educação, os constituintes não limitaram a sua promoção ao Estado e à família, mas também à sociedade de um modo geral, o que inclui todos os seus setores cujas ações afetem o desenvolvimento da formação dos indivíduos. [...]1".(CASTRO. Marcelo Lúcio Ottoni de. A Educação na Constituição de 1988 e a LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Brasília: André Quicé, 1998, p. 19-21.)

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

[...]

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

[...] Desde as instituições particulares de ensino fundamental, ensino médio ou ensino superior, passando pelas instituições de ensino profissional, de difusão da cultura e do esporte, de educação ambiental, museus, teatros, entre outras, todas podem ser abrangidas pelo instituto da imunidade tributária aos impostos destinada às instituições de educação, previsto no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal2". (SOUZA, Leandro Marins de. Tributação do terceiro setor no Brasil. São Paulo: Dialética, 2004, p. 163-164.)

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

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

[...]

Entendo desse modo que as instituições privadas sem fins lucrativos, dedicadas à promoção da cultura, à formação para a cidadania, ao ambientalismo - para dar alguns exemplos -, são alcançadas pela imunidade a impostos estabelecida no artigo 150, inciso VI, c, da Constituição Federal, posto que tais finalidades se destinam à promoção da educação. 3" (BARBOSA. Maria Nazaré Lins. As "instituições de educação" e a imunidade a impostos. In: SZAIZI, Eduardo (org.). Terceiro setor: temas polêmicos. N. 1. São Paulo: Peirópolis, 2004, p.109-126.)

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

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

Algum intérprete mais apressado poderia continuar essa busca na legislação infralegal (decretos, portarias, instruções normativas etc.). No entanto, mesmo os que admitem que lei ordinária possa criar requisitos para o exercício da imunidade constitucional não chegam ao ponto de admitir que isso possa ser feito, legitimamente, por atos normativos

daquela espécie. O próprio STF censura esse 'tipo de prática, como revela trecho de acórdão que, embora trate da imunidade às contribuições à seguridade social (art. 195, § 7º), e não da imunidade a impostos, é inteiramente pertinente para as considerações em Curso:

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

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

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

Não compete, portanto, ao Poder Executivo traçar critérios a fim de definir quais entidades estão abrangidas pelo conceito de “entidade educacional” constante na alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. [STF, 2ª Turma, RE 354.988AgR, rel. Min. Ellen Gracie, decisão de 21/3/2006, destaques acrescidos] Não é lícito ao Executivo e a nenhum de seus órgãos ou entidades – aí incluída, naturalmente, a Secretaria da Receita Federal – pretender definir, autonomamente, o conceito de “instituição de educação” para fins da imunidade a impostos. É o que se encontra estampado na decisão acima referida.

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

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

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

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

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

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

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

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

Não obstante estas últimas atividades, que são a principal fonte de receitas da recorrente, não sejam atividades de ensino propriamente ditos, estão sem sombra de dúvidas completamente inseridas no conjunto de ações que compõem o sistema de educação e dele são indissociáveis, a meu ver.

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

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

[...]

5. As atividades desenvolvidas pela Fundação Cesgranrio para a realização do ENADE estão direcionadas à concretização do direito fundamental à educação, pois objetivam avaliar a qualidade do ensino superior no país, possibilitar o acesso às informações sobre o desempenho das instituições de ensino e a

definição de metas e estratégias pelo Poder Público para garantir padrões de qualidade conforme as diretrizes e os princípios dos arts. 206 e 214 da Constituição Federal.

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

(FLS. 1535)

47. Por sua vez, a ora Recorrente bem observou que “o quadro supra apresenta o somatório dos valores lançados nas colunas de créditos das Contas de Receitas, e não os saldos das referidas contas”. No mais, evidencio que a origem das receitas em 2010,

considerando os saldos das Contas de Receitas do Balancete de dezembro de 2010 e do Livro Razão, foram as seguintes:

Origem das Receitas	Valor	%
Curso de Mestrado em Avaliação	R\$ 426.862,07	0,27
Avaliações Educacionais	R\$ 100.436.376,20	64,57
Seleção de candidatos ao Ensino Superior	R\$ 1.547.545,00	0,99
Seleções de Pessoal para habilitação a empregos e cargos públicos e privados	R\$ 52.964.180,61	34,05
Convênios e Projetos: "Boas práticas no ensino de Matemática"	R\$ 45.000,00	0,03
Outras Receitas	R\$ 146.332,39	0,09
TOTAIS	R\$ 155.566.296,27	100

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

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

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

51. Ademais, conforme comprovado nos autos, a Fundação Cesgranrio realizou, em 2010, outras atividades educacionais, as quais foram custeadas com os recursos advindos dos superávits obtidos por meio das prestações de serviços (vide documentos não pagináveis anexo à e-fls.1662), são elas:

(i) Trabalhos desenvolvidos por seus pesquisadores publicados em artigos de periódicos, livros e capítulos de livros, divulgados em Congressos, além do desenvolvimento de material didático e institucional;

(ii) Publicação trimestral da "Revista Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas de Educação", editada e distribuída gratuitamente, e da "Revista Meta: Avaliação", eletrônica, veiculada na internet, cujo acesso aos leitores é gratuito, de periodicidade quadrimestral;

(iii) Seminário Internacional "Avaliação de Professores da Educação Básica - Uma Agenda em Discussão";

(iv) Realização do "Projeto de Formação Pedagógica de Professores" de 97 cursos de Pré-vestibulares Comunitários (CPVCs);

(v) Apoio ao "Projeto Cantareiros", com 40 integrantes entre cantores e atores, que visitaram hospitais, asilos e creches nas festas de fim de ano.

52. Além dessas, realizou atividades assistenciais de cunho educacional:

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

(i) Fundação Assistencial Santa Bárbara, com R\$ 180.000,00, em 2010 (e-fls. 657/658);

(ii) Projeto Brasileiro – Rio Voluntário, com R\$ 48.000,00, em 2010 (e-fls. 658);

(iii) Associação Nossa Senhora de Fátima e Projeto Futuro e Vida, com R\$ 84.000,00, em 2010 (e-fls. 660);

(iv) Sociedade Providência, com R\$ 132.000,00, em 2010 (fls. 658);

(v) REFAZER Grupo de Apoio à Criança, com R\$ 12.000,00, em 2010 (e-fls. 650 e 658).

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

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

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

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

55. Diante do conjunto probatório supra e em vista das razões de direito aqui trabalhadas, não há como negar que a Fundação Cesgranrio exerce atividade educacional e, por consequência, a motivação central para suspensão da imunidade e manutenção das exigências de IRPJ e da CSLL "caem por terra".

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

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

58. Alias, esse também foi o entendimento do Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, no Acórdão nº 1302-003.421 (Declaração de Voto), consignar expressamente que: "não se questiona nos autos o desatendimento por parte da recorrente de quaisquer das

condições estabelecidas no art. 14 do CTN, de sorte que não vislumbro neste caso fundamento para o afastamento da imunidade tributária conferida às instituições de educação.”

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

"Embora conste de seu Estatuto, não foi constatada na escrita contábil/fiscal, a existência de contas destinadas ao recebimento de doações, anuidades ou mensalidades de mantenedores. A Fundação Cesgranrio vem custeando e desenvolvendo seus objetivos sociais às custas de RECEBIMENTOS por SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS, por meio de CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS firmados entre a parte interessada (tomador de serviços) e a Fundação Cesgranrio (prestador de serviços)."

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

"DECLARAÇÃO

Nos termos do que consta do Processo nº 23123.003652/2010-95, declaro, para os devidos fins e em fase de requerimento expresse, que a Fundação CESGRANRIO é uma instituição de educação, consoante arts. 1º e 2º da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

Brasília-DF, 19 de setembro de 2014.

JOSÉ HENRIQUE PAIM FERNANDES Ministro de Estado da Educação"

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

"34. Posto isso, o presente parecer é no sentido da possibilidade de reconhecimento da Fundação CESGRANRIO como instituição de educação, desde 1973, à luz dos elementos probatórios contidos nos autos dos Processos no. 23123.003652/2010-95 e 045525.2014-88, ressalvados os efeitos dessa declaração aos limites do Direito Educacional e às competências atribuídas ao Ministro da Educação por força do art. 27, inciso X, da Lei no. 10.683, de 29 de maio de 2003."

62. Diante desse documento, como podem as autoridades autuante e julgadoras contrariar decisão emitida pelo próprio Ministro de Estado da Educação? Não podem. E, nesse sentido, tenho que concordar com as incisivas ponderações trazidas pelo Cons. Gustavo Guimarães da Fonseca, em sua Declaração de Voto (Acórdão nº 1302-003.421):

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

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

A certificação juntada ao feito, da lavra do ME, é, desnecessária qualquer ilação adicional, a prova definitiva e irrefutável de que o recorrente desenvolve atividades abarcadas pela regra contida no art. 150, § 4º, "b", da CRFB; qualquer

outro tipo de argumento aportado no caso será tido e havido como mero "obiter dictum".

63. De todo o exposto, deve ser afastada a exigência do IRPJ e reconhecido o caráter educacional das atividades da Recorrente, para fins de enquadramento à regra de imunidade prevista no 150, VI, c) da Constituição Federal de 1988.

Da Não Incidência da CSLL

64. De acordo com a doughty autoridade fiscal e o r. acórdão recorrido, a Fundação Cesgranrio seria devedora da CSLL pelo fato de não ser instituição de assistência social e não ter sido detentora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS no exercício de 2010.

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

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

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

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

67. No mais, como vimos o termo de verificação fiscal parte da premissa de que a Recorrente não seria uma instituição de educação e, por essa razão, não poderia se beneficiar da regra de imunidade prevista no 150, VI, c) da CF/88 (argumento este já superado pelas razões acima expostas). Assim sendo e considerando que em nenhum momento a fiscalização e/ou as doughty autoridades julgadoras acusaram a Fundação Cesgranrio de ter distribuído seu patrimônio, suas rendas e seus recursos, fica evidenciado, ainda que indiretamente, **ser a ora Recorrente instituição sem fins lucrativos. A meu ver, tal questão fática mostra-se incontroversa.**

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

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

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

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

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

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

(Acórdão nº 9101001.978, sessão de 19/08/2014, Processo nº 19740.720171/2009-60)

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

Conclusão

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

Apenas para trazer elementos referentes aos presentes autos, verificamos, que a contribuinte tem parecer que a reconheceu como instituição de educação (fls. 168/180); certidão atestando a manutenção do Título de Utilidade Pública Federal (fl. 203); Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (fls. 204/205), entre outros.

Portanto, acolho a pretensão do contribuinte.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya