



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.732965/2014-07
ACÓRDÃO	9202-011.816 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	FUNDACAO CESGRANRIO

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS. ENQUADRAMENTO FPAS. AVALIAÇÃO E PROCESSO SELETIVO. ENQUADRAMENTO COMO INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. POSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO FPAS 515 (COMÉRCIO). ART. 110 DO CTN.

A empresa que exerce atividade de avaliações educacionais (organização de processos seletivos, concursos, etc.) integra o sistema educacional e se enquadra como instituição de educação nos termos da Lei nº 9.394/96. O reconhecimento setorial pelo MEC e os termos do art. 110 do CTN impedem a desfiguração dos conceitos jurídicos extratributários.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Leonam Rocha de Medeiros, Leonardo Nuñez Campos e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que não conheciam. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator de mérito), Sheila Aires Cartaxo Gomes e Liziane Angelotti Meira, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Não votou no conhecimento o conselheiro Diogo Cristian Denny em razão de voto proferido pelo conselheiro Maurício Nogueira Righetti na sessão de 27/11/2024.

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz - Redator *ad hoc* e Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado do voto vencedor

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Maurício Nogueira Righetti, Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente), Diogo Cristian Denny (substituto integral) e Leonardo Nunez Campos (substituto integral).

No retorno do julgamento, o Relator à época, conselheiro Maurício Nogueira Righetti, não mais integrava o quadro de conselheiros do CARF, razão por que fui designado redator *ad hoc* do reportado voto. Logo, há de se adotar, na íntegra, as minutas de ementa, relatório e voto que o Relator substituído disponibilizou no diretório corporativo deste Conselho, o qual está compartilhado aos conselheiros do Colegiado.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança das contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundo (**DEBCAD 51.061.524-4 - terceiros**) incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, base folha de pagamento.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 18/25.

O fiscalizado apresentou impugnação ao lançamento às fls. 77/108.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR julgou improcedente a impugnação às fls. 295/314.

Contra a decisão de primeira instância, o autuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 359/378.

De sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção deu provimento ao Recurso Voluntário por meio do acórdão **2201-010.792** – fls. 519/548.

Irresignada, a União interpôs recurso especial às fls. 550/574, pugnando, ao final, fosse admitido e provido o recurso para reformar o acórdão recorrido, de modo a que fosse mantida a decisão de primeira instância.

Em **25/8/23** - às fls. 578/584 - foi dado seguimento ao recurso da União, para que fosse rediscutida a matéria “**conceito de educação – atividade de avaliação em processos seletivos não se confunde com ensino**”.

Intimado do acórdão de recurso voluntário, bem como do recurso da Fazenda e do despacho que lhe dera seguimento em 4/3/24 (fl. 588), não consta dos autos a apresentação de eventuais contrarrazões.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Redator *ad hoc* e Relator

O recurso especial é tempestivo (processo movimentado em 19/7/23 – fl. 549 e recurso apresentado em 28/7/23 – fl. 575). Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria “**conceito de educação – atividade de avaliação em processos seletivos não se confunde com ensino**”.

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que importa ao caso:

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.

Sua decisão se deu no seguinte sentido:

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.

Descendo ao relatório fisc constata que o lançamento decorreu da conclusão a que chegou o Fisco de que a autuada não se enquadraria no conceito de estabelecimento de ensino a se valer do FPAS 574. Com isso, ao invés de recolher a contribuição sob a alíquota de 5,8%, o fez sob a de 4,5%. Consoante se observa do voto vencido, esses seriam os CNAES que se enquadrariam no 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

De outra banda, o FPAS 515, no qual estaria enquadrado o autuado a julgar pela acusação fiscal, englobaria o CNAE 82.99-7/99, que se refere especificamente a “OUTRAS ATIVIDADES NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE”.

Todavia, o colegiado *a quo* não encampou a tese da Fiscalização.

Nesse contexto, sustenta a União em seu recurso – valendo-se e transcrevendo integralmente o voto vencido do recorrido - que as atividades desempenhadas pela autuada não lhe caracterizam com instituição de educação, apta a fazer jus à imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, “c” da CRFB/88. Para tanto, indicou o acórdão **1301-001.364** como paradigma representativo de dissenso que pretende ver solucionado a seu favor.

Isto porque, o colegiado recorrido fixou a tese segundo a qual as atividades de **avaliação** educacional, exercida preponderantemente pela autuada, estaria inserida no conceito de educação. **Salientou que enquanto a “Educação” seria o gênero, o “Ensino”, a espécie.** Registro, por oportuno, que o voto vencedor se utilizou, como razões de decidir, aquelas declinadas por ocasião do julgamento do acórdão 1201-003.191, relativo à cobrança da COFINS, extraídas do tópico **“A Fundação Cesgranrio enquanto Instituição de Educação e a Imunidade de Impostos”**.

Passando ao paradigma indicado, percebe-se que embora relativo ao IRPJ do exercício 2005, lá se aborda a mesma temática aqui sob exame e relacionada ao mesmo sujeito passivo. Confira-se sua 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.

Registre-se que esse mesmo paradigma foi aceito por este colegiado por ocasião do julgamento do acórdão **9202-011-196**, que tratou do IRRF do período de 2011 e 2012, onde se examinou matéria idêntica a que foi veiculada e devolvida nestes autos.

Nessa perspectiva, reputo acertado o despacho de prévia admissibilidade que deu seguimento ao recurso da União, nos seguintes termos:

Apesar da similitude dos casos, as Turmas expuseram entendimentos divergentes. Enquanto a Turma recorrida entendeu que a Contribuinte seria entidade educacional, pois a atividade preponderante por ela exercida estaria inserida nas

ações que compõem o sistema educacional; a Turma paradigmática entendeu que a Contribuinte não seria instituição educacional, pois sua atividade principal estaria relacionada à avaliação em concursos públicos e exames similares.

“Conheço, pois, do recurso.

Mérito

O Relator substituído manifestou-se consoante argumentos ora sequenciados, com os quais eu concordo e os adoto como razão de decidir, nestes termos:

Quanto ao **mérito** e como já adiantado, trata-se de matéria recentemente enfrentada por este Colegiado em relação ao mesmo contribuinte. Refiro-me ao já citado acórdão **9202-011.196**, prolatado na sessão plenária de 21/3/24. Naquela oportunidade, acompanhei o Relator que apresentou voto bem completo abordando a matéria aqui sob exame.

Embora lá tenha se discutido a extensão da expressão “instituição de educação” para efeito de fruição da imunidade do art. 150, VI, “c” da CRFB/88; e aqui, o alcance dessa mesma expressão com vistas ao enquadramento em um dos CNAE do FPAS 574 - embora as razões de decidir do colegiado recorrido fossem voltadas à questão da imunidade de impostos das instituições de educação - o fato é que os fundamentos postos relator do voto condutor (9202-011.196) se prestam, a meu ver, a dirimir a controvérsia, motivo pelo qual, as acampo e adoto como minhas neste voto, nos seguintes termos:

[...]

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

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

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

Conforme se verifica, desses percentuais, apenas 0,24%, no ano de 2011 e 0,2% no ano de 2012. referem-se a receita oriunda de educação escolar formal de alunos (curso de mestrado em avaliação), sendo os restantes 82,7% (2011) e 59,25% (2012) voltados a atividades que a contribuinte sustenta tratar-se de serviços educacionais. Tese acolhida na decisão recorrida e ora objeto de Recurso Especial, nesse sentido a ementa do acórdão recorrido, nos seguintes termos: “O conceito de educação para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988, deve ser considerado de forma ampla, abrangendo, inclusive, toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como preconiza o artigo 23, V do Texto Constitucional.

[...]

Nesse ponto, abre-se um parêntese para registrar que em relação ao ano 2010, os números seriam os seguintes, conforme se extrai do voto vencedor do acórdão vergastado, sendo certo que o colegiado ordinário *considerou* apenas as receitas com a seleção de pessoal para habilitação a empregos e cargos públicos e privados (Concursos) e “Outras Receitas da ordem de R\$ 146.332,39, como não provenientes da atividade educacional, que respondem por apenas 34,14% das receitas totais auferidas:

Operacional Total	Avaliações Educacionais	Concursos	Vestibulares Ens. Superior	Mestrado	Totais
155.566.296,27	100.436.376,20	52.964.180,61	1.547.545,00	426.862,07	153.827.418,88
% da Rec Buta	64,56%	34,05%	0,99%	0,27%	98,88%

Veja-se, pois, que a receita com Mestrado em Avaliação corresponde a apenas e aproximadamente 0,27% de suas receitas. Feito o registro, prossigamos em relação ao voto condutor do acórdão **9202-011.196**:

[...]

Entendeu-se, no Voto Vencedor do acórdão recorrido, pelo reconhecimento do caráter educacional das atividades da Fundação Cesgranrio, para fins de

enquadramento à regra de imunidade prevista no 150, VI, “c” da Constituição, mediante os seguintes fundamentos:

[...]

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

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

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

Conforme apontado no recurso, afora o curso de Mestrado em Autoavaliação, que corresponde a apenas 0,24% de sua receita total, no ano de 2011 e 0,2% no ano de 2012, a autuada não educa, não ensina e não forma, limitando-se a prestar um serviço oneroso de preparação, avaliação e correção de provas, não sendo, sequer, necessária a atuação de uma instituição de educação, na definição da Constituição, para realizar tais avaliações. Também frisado, que a atividade de avaliação em processos seletivos não se equivale a transmitir conhecimentos para educar, mas apenas aferir o conteúdo ensinado por outrem, de forma a hierarquizar os avaliados por nível de acerto no exame. Por concordar com tais fundamentos, peço vênia para repisar o seguinte trecho da peça recursal:

(...)

III – DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO 13. Segundo a Fiscalização, a recorrida “executa, preponderantemente, atividades relacionadas à preparação, aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar, tais como: ENEM, ENADE, PROVA BRASIL e outros”. Após exame da escrituração contábil, a autoridade fiscal verificou que, nos anos-calendário

de 2011 e 2012, 97,79% e 97,91%, respectivamente, da receita operacional auferida pela pessoa jurídica foram provenientes destas atividades.

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

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

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

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

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

.....
..

VI - instituir impostos sobre:

.....
..

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

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

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

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

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

(...)

Também na apreciação da impugnação apresentada pela autuada no presente processo entendo que o tema foi devida e suficientemente fundamentado no Acórdão 06-59.344, exarado pela 1ª Turma da DRJ/Curitiba, sendo demonstrada a

impropriedade do enquadramento da Fundação Cesgranrio como instituição de ensino, onde destaco os seguintes trechos:

(...)

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

193. Nesse ponto, trago trechos da Lei nº 9.394/1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional:

(...)

194. Dos referidos dispositivos conclui-se que instituição de educação é a pessoa jurídica que exerce atividade nas seguintes áreas da educação básica (formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e da educação superior.

(...)

196. Considerando os dispositivos da Lei nº 9.394/1996, acima mencionados, apesar de a impugnante listar diversos conceitos em relação à educação e também diversas atividades as quais ela considera como educacionais, entendo que não é possível considerá-la como uma entidade educacional, em consonância com o que foi apurado pela Autoridade Fiscal.

197. Nesse sentido, a análise da escrituração contábil da contribuinte mostrou que, no período fiscalizado, quase toda a receita operacional auferida pela pessoa jurídica foi proveniente de atividades de aplicação e correção de exames em vestibulares, concursos públicos e sistemas de avaliação de desempenho escolar:

(...)

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

199. Uma consulta ao sítio da interessada (<http://www.cesgranrio.org.br/institucional/atuacao.aspx>) confirma suas principais atividades:

Atividades Principais

A FUNDAÇÃO CESGRANRIO tem como atividades principais:

- Concursos públicos e/ou processos seletivos públicos.
- Avaliação.
- Vestibulares.
- Mestrado em Avaliação.
- Capacitação de Professores.
- Certificação.
- Pesquisas.

- Projetos sociais.
- Projetos culturais.
- Projetos na Área de Saúde.
- Fóruns.
- Publicações.

200. Veja-se que, à exceção do “Mestrado em Avaliação”, nenhuma das outras atividades se encontram no rol descrito pela Lei nº 9.394/1996, ou seja, não há atividades na área de educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) ou de ensino superior.

201. Outrossim, de acordo com a Fiscalização, da análise dos contratos de prestação de serviço firmados pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP (contratante) e a impugnante (contratada) depreende-se que os serviços são remunerados, e é a contratante que estabelece as diretrizes e supervisiona os trabalhos da contratada. A Fundação Cesgranrio não atua, participa ou executa qualquer procedimento de melhoria da qualidade do ensino. Sua única função é elaborar e aplicar exames a fim de que a entidade contratante, de posse de dados avaliativos, empreendam ações visando à melhoria da qualidade do ensino e aprendizado.

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

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

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

(...)

209. Assim, o não enquadramento como instituição de educação implica impedimento à imunidade defendida, pois retira a interessada do rol de elegíveis a tal benefício fiscal, afinal tal fato colide, a um só tempo, com o art. 150, VI, c, da CF, com o art. 9º, IV, do CTN e com o art. 15 da Lei 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)

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

(...)

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

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

- o referido Parecer Nº 903/2014/ CONJUR-MEC/CGU/AGU, foi elaborado pela “Consultoria Jurídica Junto ao Ministério da Educação”, da Advocacia-Geral da

União, mediante demanda da Fundação Cesgranrio para seu reconhecimento como Instituição de Educação;

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...) (negritei e sublinhei)

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

Parecer da AGU há expressa manifestação quanto à ausência de previsão normativa, assim como procedimento formal, para expedição de tal declaração, confira-se:

(...)

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

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

(...)

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

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

Constituição da República

(...)

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

(...)

II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.

(...)

Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996

(...)

Art. 9º A União incumbir-se-á de:

(...)

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

(...)

VIII - assegurar processo nacional de avaliação das instituições de educação superior, com a cooperação dos sistemas que tiverem responsabilidade sobre este nível de ensino; IX - autorizar, reconhecer, credenciar, supervisionar e avaliar, respectivamente, os cursos das instituições de educação superior e os estabelecimentos do seu sistema de ensino.

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Nos termos já destacados, a terceirização de atividades operacionais, atribuindo-as à Fundação, a tornam mera executora, sendo os contratantes os responsáveis por estabelecer as diretrizes e supervisionar os trabalhos. Conforme também já acentuado, a Fundação Cesgranrio “não atua, participa ou executa qualquer procedimento de melhoria da qualidade do ensino. Sua única função é a de elaborar e aplicar exames a fim de que o Estado e as instituições de ensino, de

posse de dados avaliativos, empreendam ações visando à melhoria da qualidade do ensino e aprendizado”. Inquestionável o fato, p.ex., de que a Fundação não possui qualquer competência legal para autorizar e reconhecer cursos de instituições de ensino, por se tratar de atribuição exclusiva da União, exercida pelo Ministério da Educação, conforme as seguintes informações constantes da página eletrônica do MEC na rede mundial de computadores (disponível em http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12467&):

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

(...)

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

(...)

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

Portanto, há que se concluir que as atividades preponderantemente desenvolvidas pela contribuinte, que correspondem a mais de 99% de sua receita bruta no período objeto da autuação, não se prestam a enquadrá-la como instituição de educação, para efeito de fruição da imunidade do art. 150, inc. VI, “alínea c”, da Constituição da República.

Na mesma linha acima, reputo acertada a decisão de primeira instância que assim caminhou:

[...]

Assim, a questão central da celeuma se dá em considerar a Fundação Cesgranrio como entidade de ensino ou não.

Neste ponto cabe citar as constatações verificadas no procedimento fiscal da autuada, conforme Relatório Fiscal:

"Cumpre 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.

Cumpre 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, assembléias 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."

[...]

Assim, para que se possa admitir a utilização do código 574, a entidade deve se enquadrar necessariamente em uma das descrições acima, não bastando alegar simplesmente que promove educação em sentido amplo.

Com tudo isso em mente, cabe analisar as comprovações acostadas pela autuada na presente impugnação.

Com relação ao ato constitutivo da Fundação Cesgranrio, citado na impugnação, não verifico em nenhum dos quatorze incisos citados do art.2º (objetivos sociais) a descrição de ensino fundamental e médio ou educação superior ou profissional como estabelecido nos códigos acima citados.

[...]

Ainda com relação ao enquadramento da Cesgranrio como entidade de ensino, o tema já foi objeto de análise em Acórdão de nº 06-55.286 de 04/07/2016 emitido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ Curitiba, e-processo 12448.729885/2014-66, do qual cito os trechos pertinentes:

"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 nº 9.394/96 especialmente os arts 1º, § 1º e 9º, inciso IX.

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. (...)

194. Em vista de todo o exposto, é forçoso concluir pela não caracterização da interessada como instituição de ensino."

No caso, minha conclusão é a mesma da 1ª Turma desta DRJ. Ou seja, quanto se verifica que a situação declarada pela entidade colide com a situação real verificada pela fiscalização, cabe dar mais valor à verdade verificada pela Autoridade Fiscal.

Ressalte-se que para o enquadramento no código de FPAS deve-se verificar a atividade econômica preponderante, nos termos dos artigos 109B e 109C da IN 971/2009.

Confira-se, mais, as pertinentes observações promovidas pelo Relator do voto condutor do Acórdão 1402-002.273, citadas no voto vencido do recorrido:

Não se discute a importância da atividade exercida pela Fundação Cesgranrio. Potencialmente, trata-se de uma organização com altíssimo nível de expertise a ser direcionado 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.

Dessarte, não me parece que a recorrida faça jus ao autoenquadramento em qualquer um daqueles CNAE que compõem o FPAS 574 pelo simples fato de não exercer, de forma preponderante, qualquer uma daquelas atividades econômicas lá citadas.

Forte no exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, redator designado

Em que pese os lógicos argumentos expostos pelo Ilustre Relator/Redator *ad hoc* em seu voto, com a devida vênia, ousou dele discordar em relação ao mérito da matéria.

Em princípio, rememoro que a matéria não é nova neste colegiado, visto ter sido discutida em processos similares envolvendo a mesma contribuinte que é parte neste caso, ocasião em que foram proferidos os acórdãos nº 9202-011.769, nº 9202-011.197 e nº 9202-011.196.

A questão discutida nos autos versa sobre a definição da contribuinte como instituição de educação, o que impacta no recolhimento das contribuições devida a Terceiros, pois seu enquadramento no conceito de instituição de ensino conduz à utilização do código FPAS 574, com somatório de alíquotas correspondente a 4,5%. Por outro lado, a autoridade fiscal entendeu que a contribuinte não estaria enquadrada no conceito de educação, pois seria na verdade uma prestadora de serviços (principal atividade de prestação de serviços de avaliação remunerados), e, conseqüentemente, considerou-a enquadrada no código FPAS 515, cujo somatório das alíquotas é de 5,8%.

No que se refere ao enquadramento nos respectivos códigos FPAS, válido transcrever o disposto na IN RFB nº 971/2009, vigente à época dos fatos (2010 a 2012):

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.

(...)

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;
(...)

§ 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:

(...)

§ 3º As empresas, inclusive as constituídas na forma de cooperativa, que desenvolvam as atividades referidas no § 5º do art. 72 enquadram-se no código FPAS 736 e contribuirão com as alíquotas previstas para este código no Anexo II desta Instrução Normativa, observado, quanto às cooperativas de crédito, o disposto no § 4º.

Dentre os quadros previstos no §2º do art. 109-C da IN RFB 971/2009 encontra-se o de nº 06, com a seguinte indicação:

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 hípicas.	566	4,5%

Neste sentido, há previsão de que os estabelecimentos de ensino se enquadram no FPAS 574. Resta verificar se a atividade principal desenvolvida pela contribuinte é apta a atribuir-lhe o código FPAS 574 destinado aos estabelecimentos de ensino.

Como exposto, a Fundação Cesgranrio atua majoritariamente na atividade de avaliações educacionais, com a organização de processos seletivos, concursos públicos, exames vestibulares e avaliações educacionais, como o ENEM (Exame Nacional do Ensino Médio) e ENADE

(Exame Nacional de Desempenho Escolar), que são etapas importantes para o ingresso ou certificação dentro do sistema educacional formal.

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9.394/1996) estabelece o seguinte:

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 disciplina a educação escolar, que se desenvolve, predominantemente, por meio do ensino, em instituições próprias.

§ 2º A educação escolar deverá vincular-se ao mundo do trabalho e à prática social.

Art. 2º A educação, dever da família e do Estado, inspirada nos princípios de liberdade e nos ideais de solidariedade humana, tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

(...)

Art. 9º A União incumbir-se-á de: (Regulamento)

(...)

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;

(...)

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;**

Neste contexto, incontestável que a contribuinte presta serviços essenciais ao sistema de ensino, como a organização de avaliações, exames e concursos. Tais atividades são inerentes à organização da educação nacional, conforme previsto em diversas passagens da Lei nº 9.394/1996, acima transcrita.

Ademais, a contribuinte acostou aos autos declaração prestada pelo Ministro da Educação, em 19/09/2014, reconhecendo que a CESGRANRIO “é uma instituição de educação, consoante arts. 1º e 2º da Lei nº 9.394; de 20 de dezembro de 1996” (fl. 178). Deste modo, não há como sobrepor essa definição, pois no âmbito do direito tributário não se pode alterar a interpretação dos conceitos de direito civil (art. 110 do CTN).

Portanto, sendo a contribuinte reconhecidamente uma instituição de educação, nos termos da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, não há como negar que a atividade por ela exercida (de avaliações educacionais) compõe a atividade de ensino, por ser inerente à organização da educação nacional. Neste sentido, correto seu enquadramento no código FPAS 574, mormente porque o já citado §2º do art. 109-C da IN RFB nº 971/2009 dispõe que o grupo econômico previsto nas diversas tabelas apresentada (no caso, quadro 06: estabelecimento de ensino) deve ser considerado “como indicativo das **diversas atividades em que se decompõe**”.

Sendo assim, não prospera a pretensão da fiscalização de enquadrar a contribuinte no código FPAS 515, o qual está atrelado à prática de atividade comercial, conforme tabela abaixo extraída do art. 109-C, §2º, da IN RFB nº 971/2009:

QUADRO 2: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO

Grupo de atividade	Código FPAS	Alíquota total - terceiros
1º - Comércio atacadista;	515	5,8%
2º - Comércio varejista;	515	5,8%
3º - Agentes autônomos do comércio;	515	5,8%
4º - Comércio armazenador;	515	5,8%
5º - Turismo e hospitalidade;	515	5,8%
6º - Serviços de saúde	515	5,8%

Neste sentido, incorreto o enquadramento da contribuinte no código FPAS 515, pois as atividades por ela exercidas e o seu reconhecimento como instituição de educação convergem para o seu enquadramento no já citado quadro nº 06 do mesmo art. 109-C, §2º, da IN RFB nº 971/2009, o qual contempla o grupo econômico da educação e cultura:

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 hípicas.	566	4,5%

Neste sentido, o ato de enquadrar a contribuinte no FPAS 515 (comércio) enquanto há quadro específico na IN RFB nº 971/2009 que trata das atividades voltadas para educação, e que engloba a contribuinte como reconhecida instituição de educação, implica em equívoco no lançamento.

Por fim, apenas a título de esclarecimento, convém destacar que existe CNAE específico para os serviços de avaliação educacional, qual seja: 8550-3/02 – “Atividades de apoio à educação, exceto caixas escolares”. Conforme notas explicativas elaboradas pela CONCLA – Comissão Nacional de Classificação, esta subclasse 8550-3/02 compreende “os serviços de avaliação educacional”¹.

Assim, ainda que se admitisse, apenas para fins argumentativos, que a contribuinte não se enquadre como instituição de educação, é evidente que a mesma desenvolve, ao menos, atividades de apoio à educação. Nessa hipótese, permaneceria abrangida pelas atividades previstas no quadro nº 06 do art. 109-C, § 2º, da IN RFB nº 971/2009, relativo ao grupo econômico da educação e cultura, revelando-se, portanto, indevido o enquadramento promovido no lançamento ao classificá-la no FPAS 515 (comércio).

Salienta-se, também, que os 2 códigos FPAS previstos no mencionado quadro nº 06 (FPAS 574 e FPAS 566) possuem exatamente as mesmas alíquotas e entidades destinatárias dos recursos (FPAS: 2,5%; INCRA: 0,2%; SESC: 1,5%; e SEBRAE: 0,3%), conforme Anexo II da IN RFB nº 971/2009: “Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS”. Portanto, uma vez contemplada no quadro nº 06 (grupo econômico da educação e cultura), pouco importa o código FPAS adotado, pois, para qualquer um dos dois, as contribuições a serem recolhidas e os seus destinatários são exatamente os mesmos.

Deste modo, cai por terra o argumento adotado no voto vencido do acórdão recorrido, pois, ainda que prevaleça o entendimento de que a atividade de “ensino” (FPAS 574) se restrinja aos 7 CNAEs específicos ali descritos, subsistem diversas outras atividades relacionadas à área educacional que podem — e devem — ser enquadradas no quadro nº 06 (grupo econômico da educação e cultura), ainda que submetidas ao FPAS 566.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, conforme razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**

¹<https://cnae.ibge.gov.br/?view=subclasse&tipo=cnae&versao=10.1.0&subclasse=8550302&chave=avalia%C3%A7%C3%A3o%20educacional>

Conforme registrado em ata, em razão do pedido de vista por mim formulado, manifestei a intenção em aclarar as razões pelas quais entendi, com a devida vênia, não superar o apelo especial fazendário o crivo da admissibilidade.

Em que pese ter, em situações análogas, entendido pelo preenchimento dos requisitos autorizadores do processamento do recurso², em novo escrutínio, noto padecer a decisão recorrida e o único acórdão paradigmático trazido à baila de dessemelhanças substanciais que impedem o conhecimento do recurso.

Passo a cotejá-los para melhor demonstrar a carência de similitude fática:

DECISÃO RECORRIDA	PARADIGMA Nº 1301-001.364
<u>Tributo:</u> Contribuições Previdenciárias <u>Fato gerador:</u> 2010, 2011, 2012 <u>Voto vencedor:</u> 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: (...) 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: (...) <u>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.</u> 34. Data máxima vênia, discordo por completo da posição externada pelas doutas autoridades	<u>Tributo:</u> IRPJ Fato gerador: 2004 <u>Voto vencedor:</u> Cabe destacar que, apesar de a Notificação Fiscal fazer referência aos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, o ATO DECLARATÓRIO DECRETOU A SUSPENSÃO APENAS PARA O ANO-CALENDÁRIO DE 2004. (...) Portanto, a questão primeira discutida nos presentes autos está relacionada à natureza da atividade desenvolvida pela Recorrente, sendo certo que só se torna relevante prosseguir na apreciação de eventuais violações de requisitos para gozo de imunidade (ou de isenção) se ultrapassada tal questão. Não obstante o descrito no ato declaratório de suspensão do benefício, o fato de a decisão recorrida tê-lo recepcionado como relativo à suspensão de imunidade, de a Recorrente sustentar a não incidência tributária com base nos dispositivos constitucionais e de o Relator ter amparado sua decisão no conceito de INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO, levaram o Colegiado a debruçar-se, preliminarmente, sobre a questão antes descrita, qual seja, a natureza das atividades exercidas pela entidade. Nesse sentido, <u>alinhando-se ao decidido na</u>

² Vide acórdãos nºs 9202-011.196, 9202-011.197 e 9202-011.769.

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.

(...)

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:

(...)

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-

instância a quo, entendeu a Turma Julgadora que a Recorrente não pode ser reconhecida como INSTITUIÇÃO EDUCAÇÃO, vez que a sua atividade principal está representada por serviços relacionados à avaliação em concursos públicos e exames similares, ao menos no ano-calendário de 2004.

Os fundamentos esposados no voto condutor da decisão de primeiro grau, acolhidos nesta instância julgadora para ratificar o ato administrativo suspensivo do benefício, foram, em apertada síntese, os seguintes:

i) **a Recorrente, apesar de se considerar entidade de ensino, não teve em seu quadro de empregados um único professor no ano-calendário de 2004 (os únicos professores empregados são os alocados em programa de pós-graduação, que só teve início em 2008);**

ii) na sua maior parte, as avaliações em processos seletivos são terceirizadas, de modo que a atividade desempenhada pela Recorrente limitase ao gerenciamento do certame;

iii) não se pode confundir a atividade de AVALIAÇÃO EM PROCESSO SELETIVO, principal atividade explorada pela Recorrente, com ENSINO, não cabendo, no caso, interpretação extensiva;

iv) a disposição do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, no sentido de que “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”, fulmina por completo a pretensão da Recorrente.

graduação” (e- fls. 1534).

45. Contudo, **debruçando-me na relação dos empregados da Fundação Cesgranrio (e-fls. 616/617), evidencio que há 17 (dezessete) titulares de diplomas de Cursos de Mestrado e 20 titulares de diplomas de Doutorado, 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).

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.

Enquanto assevera a decisão recorrida a existência de corpo docente “apto a desenvolver as atividades educacionais prestadas pela ora Recorrente”, consignado na decisão paradigmática que “não teve em seu quadro de empregados um único professor no ano-calendário de 2004.” Por ser este o ponto nodal para o desate da querela, parece-me insuperável a divergência existente entre os acórdãos postos em confronto. **Sendo dessemelhante a situação fática, renovadas as vênias, merece ser o juízo de admissibilidade negativo.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira