



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 12898.001936/2009-26  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-001.364 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de dezembro de 2013  
**Matéria** IRPJ - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA  
**Recorrente** FUNDACAO CESGRANRIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier (relator).

“documento assinado digitalmente”

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Carlos Augusto de Andrade Jenier

Relator

“documento assinado digitalmente”

**WILSON FERNANDES GUIMARAES**

Processo nº 12898.001936/2009-26  
Acórdão n.º **1301-001.364**

**S1-C3T1**  
Fl. 607

---

Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Presidente), Paulo Jakson da Silva Lucas, Carlos Augusto de Andrade Jenier, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

CÓPIA



dentre elas a contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), com efeitos a partir de 01/01/2001;

». que, diante do exposto, foram infringidos: o artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal (CF); a Lei n.º 9.394/96 — lei de diretrizes e bases da educação (LDB); os artigos 9º, inciso IV, alínea "c", e 14, incisos I e II do Código Tributário Nacional (CTN); os artigos 12, parágrafo 2º, alíneas "a" e "b", e 15, parágrafo 3º, da Lei n.º 9.532/97; e artigos 170, parágrafos 2º e 3º, incisos I e II, e 174, do Decreto n.º 3.000/99, que aprova o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99); e

». que foi lavrada a notificação fiscal prevista no artigo 32 da Lei n.º 9.430/96, recebida pela interessada em 12/11/2009 e com defesa apresentada em 11/12/2009, sem, contudo, em juízo valorado pela autoridade administrativa, adicionar novos elementos ao caso, razão pela qual foi formulada a representação fiscal dirigida ao signatário do ato declaratório ora recorrido.

Inconformada com a sobredita suspensão, da qual tomou ciência em 22/12/2009 (fls. 353), a interessada interpôs, no dia 21 do mês seguinte, a manifestação de inconformidade de fls. 357/419, na qual, em síntese, alegou:

». que, tendo se originado como uma comissão para a elaboração de concursos vestibulares na região do Grande Rio, foi transformada em fundação privada com finalidade educacional, o que faz dela "entidade sem fins lucrativos com finalidades educacionais, culturais, assistenciais e de saúde", regida pelos art. 44 e seguintes do Código Civil (CC), além de seu estatuto;

». que "a correta observância dos seus fins sociais, (...), é aferida periodicamente pelo Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro", que aprovou suas contas referentes aos exercícios 2003 a 2008, o que confirmaria que está sendo cumprida a disposição estatutária que impede a distribuição de qualquer parcela do seu patrimônio e de suas receitas, bem assim os requisitos exigidos pelo art. 14 do CTN para a fruição da imunidade prevista no art. 150, VI, c, da CF e da isenção de impostos e contribuições;

». que goza de imunidade e que a autoridade administrativa não tem competência para suspender tal desoneração constitucional;

». que, ainda que o caso fosse de isenção, e não de imunidade, estaria amparada pelo art. 15 da Lei n.º 9.532/97, em razão do seu caráter de "natureza cultural";

». que o art. 2º de seu ato constitutivo, ao tratar do objeto social, desmente a tese da fiscalização quanto à negativa da natureza educacional e cultural da instituição, ao referir-se à atividade de "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". Tal disposição autorizaria o funcionamento do curso de mestrado, tanto assim que o MEC e outras entidades de ensino o reconheceram por via dos atos administrativos citados na impugnação. No mesmo sentido, citou jurisprudência do STJ e pronunciamento do senhor Ministro da Educação;

». que atua alinhada aos preceitos constitucionais contidos nos art. 209, II, e 214, II e III;

- ». que, na forma do art. 1º da Lei n.º 9.394/96 (Lei das Diretrizes e Bases da Educação Nacional — LDB), combinado com o art. 23, V, da CF, pode-se aduzir que ensino é o gênero do qual a educação é espécie;
- ». que a educação vai além das atividades acadêmicas propriamente ditas, alcançando os processos de avaliação, atividade a que vem se dedicando desde a sua origem, em consonância com os incisos VI e IX e o § 2º do art. 2º da LDB;
- ». que também promove diversos cursos de especialização para professores, com a apresentação de modernas técnicas de avaliação;
- ». que, ao longo de sua existência, vem participando ativamente de diversos projetos ligados à educação, tendo realizado trinta fóruns acerca da educação brasileira, pelo que mencionou diversas pesquisas e eventos em que se envolveu no período;
- ». que os requisitos para o gozo da referida imunidade, por ela sempre atendidos, estão apostos no art. 14 do CTN, diploma normativo com status de lei complementar, natureza exigida pelo art. 146, II, da CF, ante o qual lei ordinária que se lance ao tema é inconstitucional;
- ». que não ocorreu a distribuição disfarçada de lucros aventada pela fiscalização, posto que, das quinze empresas supostamente emissoras de notas fiscais inidôneas, onze estão ativas e apenas seis lhe prestaram serviços em 2004, sendo certo que tal prestação efetivamente se deu. Acrescenta que não compete a ela, mas à autoridade fiscal, perquirir se as empresas cumprem suas obrigações fiscais;
- ». que não podem ser considerados irregulares pagamentos feitos empresa que também é ligada a um de seus diretores, já que os correspondentes serviços foram efetivamente prestados;
- ». que "somente a extrema indigência cultural pode levar alguém a considerar que uma fundação de fins culturais (...) estaria se desviando de seu escopo institucional, ao adquirir obras de arte e antiguidades", que são colocadas ao alcance de toda a sociedade, prática que denotaria "uma forma de exercer a atividade cultural nos moldes do que se faz nos países mais desenvolvidos";
- ». que a fiscalização reconhece o caráter assistencialista da interessada ao afirmar que ela realiza doações; e
- ». que, sob a ótica da isenção, também está amparada pela legislação ordinária, a qual não vincula a desoneração tributária a determinadas receitas das entidades beneficiárias, podendo-se, então, concluir que, desde que compatíveis com as finalidades institucionais, todas as receitas seriam alcançadas. Disso resultaria a ilegalidade do art. 47, II e § 2º, da IN SRF n. 247, que, sendo ato administrativo interno, teria ousado ao regulamentar um ato legislativo, sem prejuízo de sua inconstitucionalidade em face do art. 150, § 6º, da CF.

Apreciando as razões então trazidas na impugnação apresentada, manifestou-se a douta 8ª Turma da DRJ/RJ1 pela sua improcedência, apontando em sua ementa o seguinte:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2004*

**IMUNIDADE, SUSPENSÃO**

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

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Sem Crédito em Litígio*

Intimada a contribuinte, conforme agora se verifica nos autos, foi por ela então interposto o seu competente recurso voluntário, redarguindo as razões antes apresentadas em sua impugnação e, agora, pretendendo a completa desconstituição da decisão de origem. Destaque-se:

***- Da natureza educacional e cultural da entidade:***

- i) a necessidade da definição de adequada amplitude do conceito de “educação” para fins de aplicação das hipóteses de imunidades/isenções tributárias apontadas (“a educação abrange toda e qualquer forma de acesso cultura e à ciência, conforme disposto no artigo 23, V, da Constituição Federal”).
- ii) A área específica da educação a que se encontra vinculada a recorrente é a área de “Avaliação”, desde a sua origem. Para o desenvolvimento de suas atividades, a recorrente realiza diversos fóruns, seminários e congressos, aprofundando e divulgando os resultados de suas pesquisas, com aplicação plena em todo o território nacional.
- iii) Relata diversos eventos por ela organizados desde a sua criação, pretendendo demonstrar a relevância das atividades até então desenvolvidas.

***- Do direito à imunidade de impostos: atendimento aos requisitos do artigo 14 do CTN:***

- iv) A recorrente faria jus à aplicação da imunidade de que tratam as disposições do Art. 150, inciso VI, alínea ‘c’ da CF/88, tendo em vista a observância completa e integral das determinações contidas no art. 14 do CTN.
- v) Além disso, especificamente no que diz respeito à necessidade de verificação da regularidade fiscal das empresas por ela contratadas para a prestação de serviços diversos, tal exigência não pode ser lançada como causa para a sustentação da apontada suspensão da imunidade, uma vez que a fiscalização das empresas atuantes no território nacional é competência própria e exclusiva das autoridades fiscais fazendárias, falecendo-lhe, inclusive, instrumentos próprios para a realização desse pretendido controle.
- vi) Ademais, todos os serviços contratados foram então efetivamente prestados, não se havendo falar, portanto, de forma alguma, em pretensão de utilização desse expediente para fins de promoção de “distribuição disfarçada de resultados”, da forma como então considerado.
- vii) No que tange às contratações realizadas entre a entidade e a empresa de titularidade de seu Presidente, destaca a recorrente inexistir qualquer vedação legal para essa contratação.

- viii) Além do mais, não teria sido comprovado pela fiscalização que as referidas contratações não teriam sido objeto de objetiva e válida prestação de serviços, ou ainda que os negócios apontados teriam, de alguma forma, sido realizados com o favorecimento da empresa contratada ou mesmo fora das condições normais de mercado.
- ix) Sobre a aquisição de obras de arte, sustenta a recorrente que os argumentos apresentados pela r. decisão de origem simplesmente desvalorizam a produção da cultura nacional, considerando que a referida aquisição apenas serviria para a “decoreação” do ambiente interno da entidade, o que aqui, efetivamente, não pode de forma alguma ser admitido.

**- Do direito à imunidade de contribuições destinadas à seguridade social: artigo 195, §7º, da Constituição Federal:**

- x) A contribuinte tem direito, também, ao reconhecimento da imunidade em relação às contribuições devidas ao custeio da Seguridade Social, uma vez que, conforme sustenta, realiza assistência social.
- xi) A entidade possuía Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, cuja validade expirou em 31/12/2000. Porém, por não alcançar, a partir de então, o percentual mínimo de 20% de sua receita bruta em benemerência, exigido pela União, optou por não renovar o tal Certificado, atual CEBAS, não podendo tal fato, entretanto, ser o fundamento de suspensão da imunidade apontada, conforme, inclusive, entendimento sufragado pelo Colendo STF. Cita a jurisprudência do excelso tribunal.
- xii) Ademais, segundo sustenta, o reconhecimento do direito da recorrente ao reconhecimento como sendo o de caráter assistencial já foi objeto de específica manifestação jurisdicional, não podendo aqui ser então desconsiderada, da forma como o fez a decisão de primeira instância.

**- Da natureza cultural: direito à isenção da COFINS**

- xiii) Destaca a necessária distinção entre a imunidade de que trata o Art. 195, par. 7º da Cf/88 e as isenções outorgadas pela legislação ordinária, sustentando que, ainda que não tivesse ela o direito à imunidade apontada – o que traz apenas a título de argumentação -, ainda assim não se lhe poderia ser negado o reconhecimento do direito ao gozo da isenção, uma vez que perfeitamente atendidas estariam as exigências legais especificamente apontadas. Destaca as disposições dos art. 13 e 14 da MP 2158-35.
- xiv) Pela análise dos apontamentos ali trazidos, conclui-se que toda entidade de educação e cultura que faz jus à imunidade de impostos, faz jus, também, à isenção da COFINS, nos termos do artigo 14, X, c/c artigo 13, III e IV, da MP 2158-35 e dos artigos 12 e 15 da Lei 9532/97.
- xv) Note-se que, para essas entidades sem fins lucrativos, não se exige qualquer outro requisito sendo; a) que coloque os serviços de educação à disposição da sociedade em geral; b) que preencha os requisitos dos artigos 14 do CTN e 12 da Lei 9532/97, não estando a desoneração legal, sujeita à prática da gratuidade.

- xvi) Por fim, destaca a incompatibilidade das disposições da IN SRF 247/02 com aquelas especificamente próprias das disposições legais de regência da apontada isenção, uma vez que estabelece condicionantes não presentes na legislação ordinária, extrapolando, assim, em muito, o seu caráter apenas regulamentar. A esse respeito, não possui qualquer fundamento legal a afirmação de que a isenção da COFINS apenas estaria atrelada às atividades próprias e exclusivas receitas advindas as atividades próprias da instituição, podendo, ao revés, ser aplicada a toda e qualquer receita por ela auferida, sendo, portanto, ilegal a limitação apontada.

A partir de todos esses argumentos, pretende então a recorrente a integral reforma da decisão recorrida, e, com isso, o acolhimento de suas razões no sentido de considerar completamente insubsistente o Ato de suspensão de imunidade apontado.

Esse é o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER

Sendo tempestivo o recurso voluntário, dele conheço.

Conforme se verifica do que aqui antes então devidamente relatado, a discussão travada nos presentes autos diz respeito à análise dos procedimentos apontados, e, no caso, o atendimento (ou não), pela contribuinte, dos requisitos necessários para o gozo da imunidade e da isenção mencionadas.

### ***Dos requisitos para o gozo da imunidade do Art. 150, inciso VI, alínea c da CF/88***

A partir das perspectivas apresentadas, verifica-se que, em primeira análise, a questão fundamental apresentada refere-se ao enquadramento, ou não, das atividades desenvolvidas pela contribuinte e aquelas então especificamente apontadas no dispositivo constitucional regente das imunidades tributárias, sendo destacáveis, das disposições magnas, os seguintes e específicos mandamentos:

***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: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)***

*a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;*

*b) templos de qualquer culto;*

***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;***

*d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.*

(...)

***§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.***

Vejamos.

A distinção conceitual entre Educação, Ensino e Avaliação

A primeira questão suscitada pela recorrente, como se verifica, diz respeito à qualificação de suas atividades como sendo enquadráveis no conceito de “**instituição de educação**”, sobretudo porque, conforme se verifica, a par do que expressamente consta do estatuto na entidade, entendeu a fiscalização fazendária pela impossibilidade desse enquadramento, especificamente porque, como se sabe, a recorrente é entidade atuante no ramo da aplicação de “**avaliações**” (Concursos, Vestibulares, Testes, etc.) não desempenhando, ao revés, qualquer atividade própria relacionada com o desenvolvimento de “**ensino**”.

A decisão de primeira instância, enfrentando especificamente essa questão, assim então objetivamente obtemperou:

*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. Informa não ter fins lucrativos e, por conseguinte, não distribuir lucros. Não é bem assim. A autoridade fiscal logrou êxito em demonstrar nos autos que os únicos professores empregados da interessada são aqueles alocados ao programa de pós-graduação, iniciado somente em 2008. Em adição, foi demonstrado que não raros são os contratos firmados em que expressamente é mencionada a terceirização da elaboração das avaliações, restando 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.***

*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. E sabido que os atos constitutivos de pessoas jurídicas assestam alvos longínquos nas cláusulas descritivas do objeto social, as quais, por essa razão, devem ser arrostadas como preceitos meramente programáticos. Nada mais coerente, afinal a tarefa de delimitar o escopo de ação do novo ente personalizado, ainda que futuramente possa ser refeita, deve ser executada com viés ampliativo, pois não há quem possa garantir em estreitos limites como atuará no longo prazo.*

(Grifos nossos)

A posição adotada pela r. decisão recorrida, nesse particular, é forte, e, no caso, definitiva quanto à qualificação das atividades da recorrente, aqui devendo então ser efetiva e objetivamente avaliada.

A partir dessas circunstâncias, verifica-se que a primeira análise a ser aqui desempenha, diz respeito à possibilidade, ou não, de integração das atividades da recorrente nas condições próprias, especificamente apresentadas pelo texto constitucional, para o gozo (ao menos *em tese*) da imunidade tributária apontada.

Para tanto, faz-se necessária aqui a verificação de qual seria, para a Constituição Federal e para o nosso ordenamento jurídico pátrio, o conteúdo próprio e semântico de “**Educação**”, mencionado pelo dispositivo em comento.

A respeito dessa matéria, não se pode de forma alguma olvidar a expressa e específica previsão contida no art. 205 e 206 da CF/88, que, definindo a prevalência da educação na atuação nacional, assim, inclusive, especificamente destaca:

***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.***

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

*I - igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;*

*II - liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber;*

*III - pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas, e coexistência de instituições públicas e privadas de ensino;*

*IV - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;*

*V - valorização dos profissionais da educação escolar, garantidos, na forma da lei, planos de carreira, com ingresso exclusivamente por concurso público de provas e títulos, aos das redes públicas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)*

*VI - gestão democrática do ensino público, na forma da lei;*

*VII - garantia de padrão de qualidade.*

*VIII - piso salarial profissional nacional para os profissionais da educação escolar pública, nos termos de lei federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)*

*Parágrafo único. A lei disporá sobre as categorias de trabalhadores considerados profissionais da educação básica e sobre a fixação de prazo para a elaboração ou adequação de seus planos de carreira, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)*

A partir do contexto da aplicação dessas disposições, bem como, ainda, de todas as demais referências existentes no texto constitucional, verifica-se, atualmente, a existência da chamada “***Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional***”, constante nas disposições da Lei 9.394/96, que, em seu Art. 1º, assim, inclusive, especificamente estabelece:

***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.***

(destaque nosso)

A partir de tudo o que consta das então disposições normativas apontadas, mantém-se, de fato, uma distinção conceitual própria entre o que seja a “educação” e, também, o desenvolvimento do “ensino”, aqui se podendo admitir – como o fez a recorrente -, a necessária verificação de que, para fins constitucionais, o conceito próprio da “Educação” ultrapassa, e muito, os limites da exclusiva atividade do “ensino”.

A necessidade de exploração – mesmo que aqui apenas sumária -, da distinção a respeito dos dois conceitos apresentados, aqui se faz necessária sobretudo porque, como se verifica, apesar do amplo espectro apresentado pela contribuinte nas atividades previstas em seu estatuto, a decisão de primeira instância, como aqui apontado, simplesmente destaca não ser suficiente a previsão regulamentar apresentada, posicionando-se de forma a entender a incontestada atuação da contribuinte - que é voltada ao desenvolvimento de pesquisas, estudos e técnicas relacionadas à “Avaliação” do aprendizado -, como sendo atividade distinta e, portanto, estranha ao contexto da “Educação”, por entender esta como sendo, simplesmente, o desenvolvimento do ensino.

Diante dessas breves considerações – pela leitura das disposições constitucionais e, também, daquelas contidas na LDB –, restar inquestionável a impossibilidade de qualquer confusão conceitual entre o que seja a “Educação” (Art. 205) e, também, o “Ensino” (Art. 206), demonstrando-se, sem grandes esforços, a amplitude maior daquela em relação aos termos e limites aplicados a esta.

Pois bem.

Definidas essas considerações, aqui também se faz necessária, agora, a verificação da inclusão (ou não) das atividades de “Avaliação” no contexto próprio da “Educação”, sendo certo que, nas disposições da própria LDB, por diversas e inúmeras vezes se verifica a necessidade de adequada aplicação de processo avaliativo, destacando-se, de todos, os seguintes e específicos comandos:

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

*I - elaborar o Plano Nacional de Educação, em colaboração com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - organizar, manter e desenvolver os órgãos e instituições oficiais do sistema federal de ensino e o dos Territórios;*

*III - prestar assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para o desenvolvimento de seus sistemas de ensino e o atendimento prioritário à escolaridade obrigatória, exercendo sua função redistributiva e supletiva;*

*IV - estabelecer, em colaboração com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, competências e diretrizes para a educação infantil, o ensino fundamental e o ensino médio, que nortearão os currículos e seus conteúdos mínimos, de modo a assegurar formação básica comum;*

*V - coletar, analisar e disseminar informações sobre a educação;*

***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;***

*VII - baixar normas gerais sobre cursos de graduação e pós-graduação;*

**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.*

Além desse comando, destaca-se ainda:

**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. (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)**

(...)

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

*I - cursos seqüenciais por campo de saber, de diferentes níveis de abrangência, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelas instituições de ensino;*

*I - cursos seqüenciais 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.*

*Parágrafo único. Os resultados do processo seletivo referido no inciso II do caput deste artigo serão tornados públicos pelas instituições de ensino superior, sendo obrigatória a divulgação da relação nominal dos classificados, a respectiva ordem de classificação, bem como do cronograma das chamadas para matrícula, de acordo com os critérios para preenchimento das vagas constantes do respectivo edital. (Incluído pela Lei nº 11.331, de 2006)*

Da leitura dessas disposições, bem como, também, inúmeras outras existentes no referido diploma legal, verifica-se que, ao contrário do que apontado pela fiscalização - e, aqui, inclusive, admitido pela decisão de primeira instância -, as atividades de “Avaliação” a que se dedica a recorrente (*processos seletivos, vestibulares, concursos, exames e outros*) extrapolam, de fato, o conteúdo das atividades de “ensino” especificamente considerado, mas incluem-se, indubitavelmente, no contexto da educação apresentada em nosso sistema normativo nacional, sobretudo porque, conforme aqui se verifica, por diversas vezes a ela faz expressa referência a LDB, que orienta o regramento e a atuação das entidades em todo o país.

A organização, o estudo e a aplicação de sistemas de avaliação de aprendizado – sobretudo para fins de continuidade da escalada da educação e para o ingresso em instituições e atividades de natureza pública e privada -, compõe, sim, a estrutura de educação nacional, sendo o processo de avaliação e escolha de candidatos (tanto em sede acadêmica, quanto, também, na atividade profissional própria), sem dúvida alguma, um sistema democrático próprio e perfeitamente adequado às normas constitucionais vigentes, não se podendo, de forma alguma, simplesmente desconsiderá-lo, da forma como pretendido pela fiscalização e admitido pela r. decisão recorrida.

Por essas razões, rejeito, completamente, a distinção conceitual estabelecida nos presentes autos, destacando que, mesmo que a atuação própria da contribuinte não se vinculasse, em qualquer momento, ao desenvolvimento de ensino em salas de aula, ainda assim não se poderia, de forma alguma, *ab initio*, vedar-lhe a possibilidade de uso e gozo da imunidade apontada, pelo simples e simplório argumento da ausência de desenvolvimento, por ela, de qualquer desenvolvimento de atividade de ensino, reconhecendo o campo próprio da Educação, no Brasil, em espectro muito mais abrangente do que aquele aqui então definido.

*Dos requisitos específicos para o gozo da imunidade do Art. 150, inciso VI, alínea c da CF/88*

Ultrapassada a questão conceitual apresentada, passa então a contribuinte a analisar os requisitos próprios e específicos para o gozo da imunidade de que trata o dispositivo constitucional em comento, destacando que, desde a sua origem, completa e efetivamente atendidos encontram-se todos aqueles apontados nas disposições do art. 14 do CTN.

A análise dessas considerações, é bem de ver, tangenciam a discussão a respeito da competência para o tratamento da matéria, então afirmado pela contribuinte que, pelo que dispõem as expressas disposições do art. 146, III da CF/88, o conceito de “lei” de que trata o mencionado Art. 150, inciso VI, alínea c do texto constitucional não poderia ser outro, senão, aquele próprio das chamadas “*Leis Complementares*”, o que, assim, importaria em admitir como exclusivas, as condicionantes apresentadas pelo mencionado Art. 14 do CTN, que, sobre o assunto, assim então especificamente destaca:

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

***I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)***

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

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

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

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

O mencionado art. 9º, por sua vez, assim então estabelece:

*Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;*

*II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;*

*III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;*

**IV - cobrar imposto sobre:**

*a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;*

*b) templos de qualquer culto;*

***c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001)***

*d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.*

*§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.*

*§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.*

(grifos nossos)

O art. 9º, conforme se verifica, reflete as específicas disposições do aqui já invocado Art. 150, inciso VI, alínea c da CF/88, verificando-se, então, no mencionado art. 14, as limitações específicas a serem então especificamente consideradas pelas entidades para o pretendido gozo da imunidade apontada.

A par de todas essas considerações – bem como ainda das discussões pretendidas pela contribuinte a respeito da exclusiva possibilidade de tratamento da matéria pela via da Lei Complementar -, urge ainda destacar que, a respeito da matéria, inolvidáveis são as disposições do art. 12 da Lei 9.532/97, que, também sobre esse específico assunto, assim então se apresenta:

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

*§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*

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

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)*
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;*
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;*
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.*

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

Pois bem. Estabelecidas essas premissas normativas, urge destacar ainda que, não fosse pela discussão preambular apresentada, a impossibilidade do gozo, pela recorrente, da imunidade tributária apontada, é apresentada como decorrente do suposto desrespeito a esses limites, sobretudo porque, conforme apontado pela fiscalização, teria sido verificada i) a distribuição disfarçada de lucros; e ii) a não aplicação de suas receitas às atividades próprias a que ela teria sido então constituída. Mais uma vez, vejamos então.

#### Da acusação de distribuição disfarçada de rendimentos

Sob o específico enfoque da apontada distribuição disfarçada de rendimentos, verifica-se, duas são as específicas acusações fiscais, sendo: a) a efetivação de contratação e pagamentos realizados para empresas inativas e/ou irregulares perante o fisco; e b) a suposta utilização da contratação de serviços de empresa do ramo alimentício (restaurante) de propriedade de seu dirigente, como meio para o repasse de recursos.

Assim afirma a decisão recorrida:

*Noutro giro, a autoridade administrativa entendeu haver distribuição de lucros por via transversa, qual seja, a contratação de empresas inaptas, inativas, omissas ou de titularidade do presidente da interessada, o que foi constatado por auditoria da escrituração contábil, onde foi possível identificar o registro de diversos pagamentos às sociedades mencionadas na representação fiscal. A interessada defendeu - se*

*afirmando que das quinze empresas relacionadas pela fiscalização, onze estão em situação regular e que não lhe compete a pesquisa da situação fiscal de seus fornecedores. Acrescentou que as condições negociadas com a sociedade da qual seu presidente participa foram mais favoráveis que as de mercado, o que elidiria a hipótese de distribuição disfarçada de lucro.*

*Ocorre que os relatórios juntados às fls. 167/199 demonstram a real situação fiscal das supostas parceiras comerciais, confirmando o que fora afirmado pela autoridade administrativa. Importa frisar que não se trata da constatação de mera irregularidade fiscal de terceiros, mas de um conjunto indiciário que aponta no sentido da inidoneidade das sociedades favorecidas pelos pagamentos efetuados pela interessada. De igual modo, não merece acolhida a alegação de melhor prego praticado pela empresa do presidente, posto que não consta dos autos nenhum elemento que permita tal conclusão e, ainda que houvesse, é evidente que tal empresa reunia todas as condições de conhecer, para superar, todas as ofertas da concorrência.*

Em relação à primeira acusação, relacionada à suposta inatividade perante o fisco das empresas contratadas para a efetiva prestação de serviços, destaca a contribuinte que não pode ela ser penalizada pela indevida situação de terceiros, destacando ainda que, como acredita, não lhe poderia ser imputada a obrigatoriedade de fiscalização a respeito da regularidade das empresas por ela contratadas.

A respeito dessa matéria, entendemos que, no caso, não socorre a contribuinte a afirmação de que não poderia ser a ela imputada a obrigatoriedade de verificação da regularidade das empresas contratadas, sobretudo porque, sendo ela beneficiária de tratamento fiscal diferenciado, deveria sim, de acordo com o que expressamente determinam as disposições normativas de regência, primar pela regularidade das contratações por ela realizadas, não lhe sendo indene, absolutamente, a efetivação de contratações e pagamentos a serem realizados com pessoas jurídicas irregulares perante o fisco.

Em que pese, entretanto, esse pessoal entendimento aqui então externado, é relevante destacar que apesar das afirmações apontadas, a acusação fiscal não foi a de simples contratação irregular, mas sim, a efetivação de “*distribuição disfarçada de lucros*”, no caso, a partir dos registros então especificamente obtidos em sua contabilidade.

Ora, nesse sentido, aqui verifica-se efetivo e verdadeiro corte epistemológico a ser considerado, uma vez que, apesar de entendermos ser sim perfeitamente exigível a obrigatoriedade da verificação da regularidade fiscal das empresas contratadas pela contribuinte, como forma, inclusive, de manutenção do sistema a que se encontra então integrada, no caso especificamente apontado nos autos, o que se verifica é que essa afirmação é aqui apresentada apenas como “meio” para a aplicação da presunção de *distribuição disfarçada de resultados*.

Ocorre que, ao contrário do que afirma a fiscalização, e, ainda, do que fora admitido pela r. decisão de origem, não se verifica, nos presentes autos, em momento algum, qualquer específica demonstração de que os referidos pagamentos efetivados a empresas irregulares decorreria de supostas atividades econômicas não realizadas, de que os pagamentos apontados não teriam sido a elas realizados ou ainda de que os verdadeiros beneficiários seriam outras pessoas, estas, eventualmente, sujeitas a expressas e específicas vedações legais.

Nesse sentido, e, de acordo com os termos e limites próprios da autuação realizada, entendo não caber razão à acusação fiscal, uma vez que, ao que se verifica, de fato, os serviços e as demais atividades contratadas foram sim, de fato, efetivamente prestadas, não se havendo falar, absolutamente, em qualquer possibilidade de acusação de falsidade quanto aos registros de pagamentos constantes na contabilidade analisada.

Diante disso, mesmo que eventualmente se verificasse o apontamento da irregularidade cadastral das empresas contratadas, tal apontamento, por si só, não me parece suficiente para a caracterização da hipótese de consideração da apontada *distribuição disfarçada de lucros*, não podendo aqui, portanto, de forma alguma ser admitida.

Nesse mesmo contexto, é relevante destacar, aponta-se ainda como irregulares os gastos realizados pela contribuinte-recorrente em relação às contratações efetivadas em relação à empresa *Blason Empreendimentos Participações e Consultoria Ltda. (Casa de Arte e Cultura Julieta Serpa)*, empresa essa cuja titularidade é de seu então Diretor Presidente, Sr. Carlos Alberto Serpa de Oliveira.

Essa acusação, é relevante destacar, parte, apenas e exclusivamente, da verificação formal de que o proprietário da empresa contratada era o então Sr. Diretor Presidente da Fundação recorrente, não apresentando, e não tecendo qualquer comentário, a respeito de qualquer outro fato a ser aqui considerado para a indigitada aplicação da presunção apontada.

Ocorre que, ao contrário do que afirma a douta fiscalização, não existe nenhuma vedação legal para a contratação apontada, e, ainda, em momento algum, mais uma vez, restou sequer considerado que os serviços apontados não teriam sido então especificamente prestados, o que, por sua vez, importa na necessária verificação da total e completa regularidade do procedimento adotado.

A consideração, trazida na r. decisão de primeira instância, de que o referido Sr. Diretor Presidente teria informações “privilegiadas” a respeito da pretendida consideração, poderia, até mesmo, ser considerado pelos demais integrantes dos Conselhos internos da entidade para desaconselhar a contratação, fosse o caso, mas nunca, em tempo algum, mostra-se suficiente para considerar como irregular a conduta praticada, ou ainda, inválidas as operações registradas, não se podendo, portanto, de forma alguma, admitir a aplicação da pretendida presunção.

Por essas razões, entendo também completamente superadas as acusações em torno das supostas distribuições disfarçadas de lucro apontadas.

#### Da acusação relativa à aquisição de obras de arte

Não bastassem as considerações aqui já apresentadas, verifica-se ainda que, na acusação fiscal, resta ainda a acusação de suposto descumprimento das condições relativas ao gozo do benefício da imunidade tributária apontada, tendo em vista a aquisição, pela contribuinte, de “*Obras de Arte*” para a colocação no interior de suas instalações, sendo tal atividade considerada como estranha aos objetivos sociais da entidade, sobretudo por considerá-las como meros “adornos” ou “enfeites”.

A respeito desse trecho, destaco o parágrafo apresentado pela r. decisão recorrida:

*A fiscalização considerou que também houve afronta ao inciso II do artigo 14 do CTN, em razão da aquisição de obras de arte e antiguidades. Em abichornante contestação, a interessada manifesta indignação com a não identificação, pela autoridade fiscal, da correlação entre tais objetos e suas evidentes finalidades culturais, chegando a tangenciar a fronteira da urbanidade ao referir-se à auditora parecerista, contumélia irremissível a patrono de tão elevada estatura. A par de tal desdouro, urge observar que não há como vincular objetos artísticos à prática de avaliações e processos seletivos, atividade esvaziada de qualquer conteúdo artístico-cultural.*

A respeito deste trecho da decisão, relevante aqui trazer também as considerações apresentadas pelo recurso voluntário interposto, destacando, nesse sentido, as seguintes e necessárias ponderações:

*Além disso, a decisão de primeira instancia considera que houve afronta ao inciso II do artigo 14 do CTN, em razão da aquisição de obras de arte e antiguidades e imputa a recorrente conduta despeitosa por ter afirmado que somente a inópia cultural pode levar alguém a considerar que uma fundação de fins culturais estaria se desviando de seu escopo institucional ao adquirir obras de arte e antiguidades. Com a devida vênia, a conclusão de que tais objetos destinar-se-iam a mera "decoração" de sua sede, para além de fazer tabula rasa dos valores artísticos nacionais que tanto orgulham nosso país, bem demonstra as razões de nosso atraso em relação as nações mais adiantadas evidência, tratando-se de uma instituição que tem como uma de suas finalidades a cultura, a aquisição de obra de arte, além de incrementar o acervo patrimonial dedicado a esse escopo — lembre-se que se trata de uma FUNDAÇÃO — é, igualmente, de interesse público, na medida em que coloca essas obras ao alcance de toda a sociedade, que é uma forma de exercer a atividade cultural nos moldes do que se faz nos países mais desenvolvidos.*

*Uma simples consulta aos sites da Frick Collection, em Nova York, ou a Fundação Jacquemart-André, em Paris, por exemplo, propiciaria, a quem não tem conhecimento direto, a possibilidade de avaliar os benefícios que advém, para o País e para toda a sociedade — principalmente para as camadas mais pobres da população, que não têm a oportunidade de viajar a locais onde a educação, a história, a arte e a cultura são gêneros de primeira necessidade —, do fato de o segmento privado colocar patrimônios pessoais a serviço de escopos altruísta, como a educação e a cultura, ao constituir uma fundação em prol de toda a coletividade!*

Afora as questões pessoais travestidas em ambos os textos apontados, verifica-se que, ao afirmar que a aquisição das obras de arte estaria fora do escopo das atividades desenvolvidas pela fiscalizada, a decisão de primeira instância reduz a atividade daquela, exclusivamente, à atividade de “avaliação” aqui antes considerada, simplesmente esquecendo-se de todo o arcabouço próprio de suas disposições estatutárias, antes então indevidamente por ela consideradas.

Ora, a aquisição de obras de arte e a sua disponibilização no ambiente interno da entidade, cujo acesso é possível para toda a população, indubitavelmente, configura-se como específica e relevante atuação sócio-cultural, sendo, ao meu sentir, completamente equivocadas as considerações apresentadas nos presentes autos a seu respeito.

**A aquisição das obras de arte e a disponibilização de acesso ao seu conhecimento ao público em geral, indubitavelmente, enquadra-se com maestria na atividade**

de desenvolvimento cultural pela Fundação recorrente, não se podendo, portanto, de forma alguma, ser aqui desconsiderada e desnaturada, da forma como pretendido pela r. decisão recorrida.

Por essas razões, entendo assistir razão à recorrente, reconhecendo, no caso, insuficientes as acusações para o afastamento da aplicação da imunidade apontada.

### ***Dos requisitos para o gozo da imunidade do Art. 195, parágrafo 7º da CF/88***

A par de todas as considerações apresentadas, relevante ainda destacar os fundamentos invocados pela recorrente em relação à possibilidade ampla e plena de gozo dos benefícios da imunidade de que tratam as disposições do art. 195, par. 7º da CF/88, aqui trazidas, especificamente, no que diz respeito à incidência da COFINS a respeito das atividades próprias desenvolvidas pela recorrente.

O mencionado dispositivo constitucional assim então especificamente apresenta:

#### ***Art. 195: (omissis)***

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

Toda a discussão a respeito dessa específica matéria refere-se ao fato do atendimento (ou não) das disposições do art. 55 da Lei 8.212/91, que, sobre a matéria, inclusive, assim então destacava:

***Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: (Revogado pela Medida Provisória nº 446, de 2008).***

*I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;*

*II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).*

*III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2.028-5)*

*IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;*

*V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.*

*§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.*

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2028-5)

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

Apesar de hoje integralmente revogadas essas disposições (revogação expressa pela Lei 12.101/2009), verifica-se que, à época dos fatos, eram eles então integralmente aplicáveis.

A questão relevante que aqui se apresenta refere-se ao fato de que, verificando a contribuinte a impossibilidade de obtenção de seu Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (dito CEBAS), a partir de 31/12/2000 passou a não mais dispor daquele certificado, o que, segundo a fiscalização, seria a causa suficiente para a não aplicação da imunidade apontada.

Apesar da impossibilidade de apresentação do referido Certificado pela contribuinte, entretanto, por ela foram trazidos aos autos diversos outros, como, por exemplo, registro no Conselho Nacional de Assistência Social, Declaração de Utilidade Pública Federal, Título de Utilidade Pública Estadual, Certificado do Conselho Municipal de Assistência Social — CNAS/RJ e Registro no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente, sendo titular, ainda, inclusive, de específicos programas de assistência social, conforme ali então amplamente apresentado.

A questão então debatida nos autos refere-se à forma de identificação do atendimento da condição constitucional apontada, sendo certo que, conforme destacado no recurso voluntário, à época, a abrangência do conceito de “*entidade beneficente de assistência social*” não tinha, ainda, qualquer limitação legal/constitucional específica, bastando – a teor do que afirmado pelos então Ministros do Supremo Tribunal Federal na concessão da liminar na ADI 2028 -, a verificação da atuação da entidade no desenvolvimento de atividades assistenciais.

Tais considerações, destaque-se, são apresentadas visando destacar a total impossibilidade de desconsideração da imunidade/isenção da COFINS de que tratam as disposições do art. 13 e 14 da MP 2158-35, que destacam:

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

*(...)*

*X — relativas as atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13".*

*Art. 13:*

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

*IV - instituições de caráter filantrópico, cultural, científico e as associações a que se refere o art. 15 da Lei nº9532, de 1997.*

*(...)*

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

Ora, restando pois perfeitamente demonstrado o atendimento das condições de que trata o art. 14 do CTN, e, também, aquelas apresentadas pelo art. 15 da Lei 9.532/97, indubitavelmente, verifica-se, é o atendimento das exigências legais para o gozo dos benefícios apontados, sendo, de fato, completamente insuficientes as razões aduzidas pela fiscalização para a sua desconsideração na presente vertente.

### *Conclusão*

Em face de todas essas considerações, encaminho o meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, reconhecendo, no caso, a completa insubsistência do *Ato de Suspensão da Imunidade* decretado, restituindo-a, portanto, em todos os seus termos, de acordo com os argumentos e fundamentos aqui então especificamente apreciados.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARAES - Redator designado.

O presente processo trata de ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DE ISENÇÃO RELATIVO AO ANO-CALENDÁRIO DE 2004 (fls. 351), conforme reprodução abaixo.

ATO DECLARATÓRIO NÚMERO 3, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2009.

Suspende a Isenção Tributária da Pessoa Jurídica.

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE FISCALIZAÇÃO NO RIO DE JANEIRO, no uso das atribuições que lhe confere o inciso III do artigo 285 da Portaria MF número 125 de 04 de março de 2009, tendo em vista o disposto no artigo 32 parágrafo 10 da lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, e artigo 15 parágrafo primeiro da Lei 9.532 de 10 de dezembro de 1997, resolve:

DECLARAR suspenso o gozo da Isenção Tributária prevista no artigo 15, parágrafo primeiro, da Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, relativa ao ano-calendário de 2004, para a FUNDAÇÃO CESGRANRIO, CNPJ 42.270.181/0001-16, com base no Parecer proposto às fls. 87/100 do processo administrativo nº 12898.001936/2009-26, cuja cópia deverá ser acostada ao presente ato declaratório.

A interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, localizada na Av. Presidente Antônio Carlos 375, sala 1.314 Centro, Rio de Janeiro/RJ, conforme previsto no inciso I do parágrafo 6º do artigo 32, da Lei 9.430/96.

Nos termos da Notificação Fiscal de fls. 01/28, foram os seguintes os dispositivos legais infringidos pela fiscalizada.

### LX - DOS DISPOSITIVOS LEGAIS INFRINGIDOS.

21- Portanto, diante de todo o exposto, entendemos que a Fundação Cesgranrio não se enquadra como uma Instituição de Educação nos termos do artigo 150 VI "c" da Constituição Federal e da Lei 4.248 de 20/12/96- Lei de Diretrizes e Bases da Educação, tendo infringido o artigo 14 inciso I e II do CTN para manutenção de pretensa imunidade tributária em relação ao IRPJ.

22- Em relação à Lei 9.532/97 a Fundação Cesgranrio infringiu o artigo 12 parágrafo segundo alínea "a" e "b", o parágrafo único do artigo 13 e o artigo 15 parágrafo terceiro alíneas "a" e "h", todos acima transcritos, tendo em vista que repetem o artigo 14 incisos I e II do CTN, já comentado anteriormente, portanto não se enquadra como Instituição de Educação imune, e nem tampouco é isenta do IRPJ e da CSLL, como Entidade Cultural.

23- Resta portanto comprovado que, nos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007 a FUNDAÇÃO CESGRANRIO inobservou os requisitos condicionadores do gozo da imunidade tributária prevista no artigo 14 incisos I e II, não se enquadrando no

artigo 150 inciso VI alínea "c" da Constituição Federal, nem tampouco no artigo 9 inciso IV alínea "c" do CTN.

24- Também para gozo da isenção tributária, inobservou o artigo 12 parágrafo segundo alínea "a" e "h", o parágrafo único do artigo 13 e o artigo 15 parágrafo terceiro alíneas "a" e "h" da Lei 9.532/97.

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.

Ressalto, também, que não foram identificados, no presente processo, lançamentos tributários decorrentes do ato de suspensão do benefício, o que, salvo melhor juízo, retira do presente feito qualquer relevância em sentido prático.

A eventual alegação de que a decisão a ser prolatada no presente processo, sendo favorável à Recorrente, poderia beneficiá-la em outros feitos administrativos, com a devida vênia, não pode ser admitida, vez que a apreciação acerca da suspensão do benefício em outros anos deve ser feita levando-se em conta os elementos constantes dos respectivos processos administrativos.

No que tange à apreciação do recurso interposto, não obstante a densidade dos argumentos trazidos pelo pronunciamento do Ilustre Conselheiro Relator, a Turma Julgadora, por maioria, entendeu de forma diversa.

A citada divergência centrou-se, basicamente, na questão acerca do enquadramento da Recorrente como INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO, isto é, a discussão foi travada no sentido de apreciar se as atividades por ela desenvolvidas podem ser caracterizadas como ATIVIDADE DE ENSINO.

Para o insigne Relator, *“as atividades de “Avaliação” a que se dedica a recorrente (processos seletivos, vestibulares, concursos, exames e outros) extrapolam, de fato, o conteúdo das atividades de “ensino” especificamente considerado, mas incluem-se, indubitavelmente, no contexto da educação apresentada em nosso sistema normativo nacional, sobretudo porque, conforme aqui se verifica, por diversas vezes a ela faz expressa referência a LDB, que orienta o regramento e a atuação das entidades em todo o país”*.

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, alinhando-se ao decidido na 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 limita-se 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.

Por fim, cumpre registrar que a Recorrente, por meio de petição protocolada em 21 de outubro de 2013, solicitou o sobrestamento do julgamento do presente processo. Contudo, diante da edição da Portaria MF nº 545, em 18 de novembro de 2013, já não cabe mais a adoção da medida.

Pelas razões expostas, decidiu o Colegiado NEGAR PROVIMENTO ao recurso.