Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12898.002411/2009-16

Processo nº	12898.002411/2009-16
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-010.793 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	15 de junho de 2023
Recorrente	FUNDAÇÃO CESGRANRIO
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

ENQUADRAMENTO FPAS. ATIVIDADE PREPONDERANTE.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, 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 Kushiyama.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama – Redator designado

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ), consubstanciada no Acórdão nº 12-057.383 (fls. 811/827), o qual julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

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

> Da autuação
>
> O presente processo foi identificado no sistema COMPROT pelo número 12898.002411/200916, e também pode ser identificado pelo DEBCAD 37.247.9030.
>
> 2. Coforme esclarece o relatório fiscal de fls. 37/51:
>
> > *(...)*
> >
> > *5 – No período da Ação Fiscal, 2004 a 2007, a Fundação Cesgranrio declarou a DIPJ como Tipo de Entidade Cultural, ISENTA do IRPJ, DESOBRIGADA da CSLL e sem INFORMAÇÕES DAS RECEITAS DA COFINS, ou seja, sem declaração e sem recolhimento da COFINS.*
> >
> > *6 – Quanto à parte previdenciária, desde 01/01/2001 a FUNDAÇÃO CESGRANRIO NÃO É MAIS UMA ENTIDADE BENEFICENTE E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, tendo em vista que não teve renovado pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS o seu Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS a partir de 01/01/2001, pela não comprovação de aplicação de pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta em gratuidade, nos exercícios de 1998 a 2000.*
> >
> > *6.1 – Em 27/12/2002 o INSS expediu ATO CANCELATÓRIO PROCEDENTE número 17.403/004/2002, de 27/12/2002, que cancelou, a partir de 01/01/2001, a isenção das contribuições sociais de que tratam os artigos 22 (parte patronal da folha) e 23 (Cofins e CSLL) da Lei 8.212, de 1991, concedida à FUNDAÇÃO CESGRANRIO, por não mais atender ao inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91, combinado com o inciso III do art. 206 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/99.*
> >
> > *6.2 – Assim,quanto ao artigo 22 da Lei 8.212/91, que é referente à parte patronal da Folha de Pagamento, a partir da competência 01/01/2001 a empresa deixou de ser Beneficente de Assistência Social, e passou a declarar em GFIP e recolher as contribuições devidas integralmente, porém enquadrando-se erroneamente no código FPAS 574, que é referente exclusivamente a Estabelecimentos de Ensino, o que não é o caso da Fundação Cesgranrio, que conforme seu cadastro de inscrição no CNPJ, é um prestador de serviços às empresas e órgãos públicos, inclusive com contratação de mão de obra terceirizada para esses fins.*
> >
> > *(...)*
> >
> > *7.2 – Ainda, utilizando-se da prerrogativa prevista no artigo 9 da Resolução CNAS num. 177, de 10/08/2000, a Fundação Cergranrio dirigiu ao próprio CNAS um pedido de reconsideração, através do processo num. 44006.00200101, vindo posteriormente, a solicitar o arquivamento do pedido, conforme certidão emitida por aquele órgão.*
> >
> > *7.3 – Por oportuno, é de se registrar que o antigo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos – CEFF, passou a denominar-se Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS e recebeu a sigla CEAS a partir da edição do Decreto 4.327 de 08/08/2002.*

Original

7.4 – Ainda, mediante requerimento protocolado sob o número 37280.001094/200215, a própria Fundação Cesgranrio formulou pedido de emissão do Ato Cancelatório, porém, em face das normas internas do INSS, foram cumpridos todos os procedimentos, inclusive a emissão da Informação Fiscal, da qual foi devidamente cientificada a Entidade, que emitiu recibo, abrindo-lhe o prazo de 15 dias para o oferecimento de defesa e para a produção de provas.

(...)

3. Em 27 de novembro de 2002 foi emitido pelo INSS Ato Cancelatório de Contribuições Sociais, cuja cópia foi anexada ao processo, cancelando, a partir de 01/01/2001 a isenção de contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei 8.212/1991.

4. Acrescenta a Auditoria no mencionado relatório fiscal que:

7.7 – Portanto, desde 01/01/2001 a Fundação Cesgranrio não possui mais os seguintes documentos com validade:

- O Registro e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS/CEAS, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, renovado a cada 3 anos (Lei 8.212/91 art. 55 II, alterado pela Lei 9.429/96 e MP 2.187-13 de 24/08/2001);

- O Comprovante de Isenção fornecido pelo INSS (Lei 8.212/91 art. 55 parágrafo primeiro).

8 – Assim, quanto ao artigo 22 da Lei 8.212/91, que é referente à parte patronal da Folha de Pagamento, a partir da competência 01/01/2001 a empresa passou a declarar em GFIP e recolher as contribuições devidas integralmente, porém enquadrando-se erroneamente no código FPAS 574, na qual a contribuição para terceiros é de 4,5%, e que é referente exclusivamente a ESTABELECIMENTOS DE ENSINO, inclusive suas Fundações, exceto aquelas com personalidade jurídica de direito público, vinculadas ao FPAS 582 – enquadrada no Plano Nacional de Educação e Cultura.

8.1 – Cumpre observar que a FUNDAÇÃO CESGRANRIO NÃO É UM ESTABELECIMENTO DE ENSINO.

(...)

12 – Este Relatório Fiscal é parte integrante do Auto de Infração – AI, com número de comprot 12898.002411/2009-16 e debcad 37.247.903-0, com contribuições devidas:

- Aos "Terceiros", a saber: Salário Educação (2,5%), Incra (0,2%), Senac (1,0%), Sesc (1,5%) e Sebrae (0,6%) de acordo com FPAS 515 e totalizando uma alíquota de 5,8%, aplicada sobre o Salário de Contribuição, mês a mês.

13 – O Crédito Previdenciário lançado refere-se a contribuições devidas aos TERCEIROS, diferenças no percentual de 1,3%, aplicado mensalmente sobre as remunerações de Folhas de Pagamento, tendo em vista erro de enquadramento, uma vez que a Fundação Cesgranrio se auto enquadrou no código FPAS 574, exclusivo par Estabelecimentos de Ensino, e com taxa de terceiros de 4,5%, quando o correto é 515, com taxa de terceiros de 5,8%, no período 01/2004 a 12/2004.

(...)

16.1 – Desta forma o Levantamento "TE", das competências 01/2004 a 12/2004, tem como Base de Cálculo, os valores declarados nas GFIPS pela Fundação Cesgranrio, a título de remunerações, pagas ou creditadas aos segurados empregados.

(...)

Original

Da impugnação

5. Intimado pelos Correios em 28/12/2009, como é possível verificar na fl. 53, o Contribuinte ingressou com a petição de fls. 291/342, protocolada em 26/01/2010, conforme consta na fl. 291.

6. A Impugnante alega, em síntese, que:

> *... a entidade é beneficiária de IMUNIDADE de contribuições para a seguridade social – como é o caso da COFINS – com base no art. 195, § 7º, da CF, carecendo, a autoridade administrativa, de competência para suspender essa desoneração constitucional, verdadeira LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR; quer porque, as contribuições exigidas são manifestamente ilegais; quer porque, as contribuições exigidas são manifestamente ilegais; quer porque sendo uma entidade educacional e cultural, seu enquadramento foi feito no Código 574 pela própria autoridade fiscal, que não poderia alterá-lo com efeito retroativo por força do art. 146 do CTN nem com imposição de multa, em face do art. 100, I, § único do CTN, como se passa a demonstrar.*

7. A Impugnante apresentou diversos argumentos não pertinentes ao presente lançamento, e, sim, a outros processos lavrados na ação fiscal de que decorreu o presente auto de infração. Assim, por exemplo, argúi que a exigência da COFINS relativamente a fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 2004 é manifestamente indevida por estar atingida pela decadência.

8. Argumenta que não se justifica a sua descaracterização como entidade imune de contribuições sociais.

9. Tece diversas considerações para demonstrar que se trata de uma entidade de educação. Assinalando que a Fundação Cesgranrio possui o reconhecimento dos Programas do seu Curso de Mestrado em Avaliação dado pelo MEC.

10. Assevera a Impugnante que juntou documentação ao processo (doc. 210 no qual comprova que dentre seus 73 empregados 22 são professores. O doc. 30 refere-se a pronunciamento do STJ reconhecendo a Cesgranrio como entidade educacional.

11. Argúi a Impugnante que o artigo 209 da CF estatui que o ensino é livre à iniciativa privada atendida a condição de avaliação de qualidade, que é uma das principais atividades desenvolvidas pela Fundação.

12. Assinala a Impugnante que longe de se circunscrever à convencional transmissão de conhecimentos, mediante aulas expositivas, inclusive em cursos de pós graduação, a educação abrange toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como, de resto, literalmente estipula o artigo 23, V da CF.

13. Tece argumentos contra a cobrança da contribuição para o SAT e para o INCRA.

14. Com relação às contribuições para o SESC e SEBRAE, alegou a Impugnante que o Serviço Social do Comércio – SESC – é uma entidade paraestatal, custeada pelo recolhimento de contribuições sociais pagas pelos estabelecimentos comerciais enquadrados nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio (art. 577 da CLT) e pelos demais empregadores que possuam empregados segurados no Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciários.

14.1. Dessa forma, a contribuição para o SESC deve ser cobrada exclusivamente das empresas comerciais, e a Impugnante, por ser uma sociedade civil, não está sujeita ao recolhimento de ditas contribuições.

14.2. Argumenta a Autuada que as contribuições para o SEBRAE incidem sobre o montante devido a título das contribuições para o SESC. Assim sendo, como entende a Impugnante que essas últimas contribuições só são devidas pelas empresas comerciais, coerentemente entende que não está sujeita às contribuições para o SEBRAE, que constituem um adicional das contribuições para o SESC, na forma do artigo 8°, parágrafo 3º, da Lei 8.029/1990.

Original

15. Outra alegação apresentada foi a de que o enquadramento no código FPAS 574 foi efetuado por Auditor Fiscal, ao efetuar o lançamento cuja cópia foi anexada ao presente processo (doc. 22). Dessa forma, se houve alteração dos critérios jurídicos que nortearam aquele lançamento, o presente lançamento teria que observar o disposto no artigo 100, I, do CTN, não contendo cobrança juros e de multa ao Contribuinte.

15.1. Além disso, teria que ser observado o artigo 146 do CTN, só podendo ser cobrados do contribuinte os valores decorrentes da alteração de enquadramento após a divulgação da mudança de entendimento.

16. Rechaça a Impugnante a validade da cobrança da taxa SELIC, argumentado que esta, por refletir a variação do custo do dinheiro, tem, na verdade, natureza remuneratória, que desborda da simples recomposição do patrimônio do devedor.

16.1. A aplicação da taxa SELIC, no entender da Autuada, consistiria em enriquecimento ilícito da União, vedado pelo art. 4º da LICC, majoração da carga tributária sem previsão legal, em ofensa ao princípio da legalidade e desatenção ao princípio da capacidade contributiva, implicando em verdadeiro confisco, rechaçado pelo art.150, IV, da CF.

16.2. Por fim, alega a Autuada que o crédito fiscal teria sido atingido pela decadência.

17. É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ), por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, reconhecendo a decadência das competências 01 a 11/2004, cuja decisão foi assim ementada:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

Enquadramento da empresa no código FPAS.

O enquadramento da empresa no código FPAS deve ser efetuado com base na principal atividade exercida pela mesma.

Enquadramento das empresas prestadoras de serviços no código FPAS 515.

As prestadoras de serviços que auferem lucros são, inequivocamente estabelecimentos comerciais.

Alegação de violação aos artigos 100 e 146 do CTN. Descabimento.

Tratando-se de pronunciamento fiscal sobre matéria fática não se aplicam os artigos 100 e 146 do CTN.

Prestadoras de serviços. Contribuições para o SESC e o SEBRAE.

As prestadoras de serviços que auferem lucros devem contribuir para o SESC e o SEBRAE.

Alegação de inconstitucionalidade da taxa Selic. Descabimento da apreciação da argumentação na esfera administrativa.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Decadência do crédito tributário. Art. 150, parágrafo 4º, do CTN.

Tratando-se de crédito fiscal correspondente à diferenças entre o valor das contribuições devidas e os recolhimentos efetuados pela empresa autuada, o prazo decadencial deve ser apurado mediante a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Original

Cientificada dessa decisão em 19/07/2013, por via postal (A.R. de fl. 835), a Contribuinte apresentou, em 15/08/2013, por meio de procurador legalmente habilitado, o Recurso Voluntário de fls. 841/880, com os seguintes argumentos, em síntese:

1. A Fundação Cesgranrio faz jus tanto à desoneração de impostos de que trata o art. 150, VI, "c" da CF, como de contribuições destinadas à seguridade social, previstas no art. 195, §7° da CF, por ser entidade de assistência social, que atua sem finalidade de lucro.
2. A lei complementar que regula a imunidade em tela é o CTN, cujo art. 14, institui os seguintes requisitos para que uma entidade possa gozar da imunidade de tributos.
3. Tendo em vista que só a lei complementar pode regular limitações ao poder de tributar, a teor do art. 146, II da CF, é inválida a lei ordinária que invade essa competência.
4. Todos esses requisitos constantes do art. 14 do CTN sempre foram rigorosamente cumpridos pela Recorrente, como restou demonstrado na impugnação ofertada em face do Ato Declaratório n. 3, razão pela qual falece à União competência para suspender-lhe o gozo da imunidade em tela, inclusive no tocante às contribuições de terceiros, cuja exigência padece de inúmeras ilegalidades.
5. Na tentativa de descaracterizar a Recorrente como entidade imune de contribuições sociais, a decisão recorrida, violando o princípio da verdade material, sustenta, que ela não seria uma entidade de educação, confirmando, assim, o entendimento que levou o agente fiscal a proceder a autuação.
6. No entanto, existe, no Estatuto da Fundação Cesgranrio previsão expressa de criação de cursos de pós-graduação, o que a autoriza a oferecer o Curso de Mestrado em Avaliação, restando, assim demonstrado a inconsistência dos fundamentos da decisão.
7. Tanto é assim, que a Fundação Cesgranrio possui o reconhecimento dos Programas do seu Curso de Mestrado em Avaliação dado pelo MEC, segundo a Portaria n° 73 de 17 de Janeiro de 2007, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, páginas 22/26.
8. Ao contrário do que alegou a Agente Fiscal autuante, dentre os setenta e três empregados da Fundação que possuem curso superior, vinte e dois são professores, conforme comprovou toda a documentação anexa à impugnação ofertada.
9. O seu reconhecimento como tal decorre não só dos certificados referidos, mas também de declaração do Conselho Estadual de Educação concedida pelo Prof. Paulo Alcântara Gomes, Presidente do Conselho de Educação do Estado do Rio de Janeiro, atestando tratar-se de entidade educacional, nos termos das legislações em vigor.
10. Por "educação" se devem entender todos os processos pedagógicos, como reconheceu o próprio STJ (Resp 1.129.178/DF, Relator Min. Benedito Gonçalves, DJE 06/11/2009), em decisão transitada em julgado, que manteve decisão de 1ª instância acerca da natureza educacional da entidade.

Original

11. As finalidades institucionais da fundação estão ligadas, efetivamente, à educação em sentido amplo, atividade de interesse público, que ao Estado cumpre prover, estimular e desenvolver, como resta evidente pela simples leitura do texto constitucional, a começar de seu art. 1º, que arrola, entre os fundamentos do Estado brasileiro, a cidadania.

12. Para suprir as insuficiências dos entes estatais, o Constituinte houve por bem autorizar fosse o ensino proporcionado também por instituições privadas, conforme previsto no artigo 209 da Constituição Federal, estabelecendo duas condições a serem atendidas, dentre elas, a autorização e a avaliação de qualidade pelo poder público. Esta é, precisamente, uma das atividades principais desenvolvidas pela Fundação Cesgranrio, de acordo com o disposto no artigo 214 da CF.

13. A lei a que se refere o artigo 214 da Constituição Federal é a Lei n° 9.394 de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB).

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

15. Além das atividades acadêmicas propriamente ditas, a educação compreende a pesquisa e uma série de atividades de natureza científica destinadas a apurar o que e como se aprendeu, no processo ensino-aprendizagem.

16. Esta verificação denomina-se AVALIAÇÃO e se vale de técnicas de ponta e de tecnologias avançadas, entre as quais desponta a TRI - Teoria da Resposta ao Item, cuja introdução no Brasil, no MEC, nos sistemas de ensino e nas instituições educacionais, em geral, se deve às pesquisas e à ação da entidade Recorrente.

17. Com efeito, a Fundação Cesgranrio vem atuando como uma Entidade Educacional dedicada ao campo da avaliação, desde a sua origem.

18. No título IV, a LDB contém dispositivos que versam sobre a organização da educação nacional, dentre eles, cabendo destacar os incisos VI ao IX e o parágrafo 2º do artigo 9º, que são alguns dos serviços prestados pela Fundação Cesgranrio ao elaborar o ENEM, ENADE, SARESP, SAEB, conforme demonstram alguns dos atestados de capacidade técnica juntados em anexo, dentre outros.

19. A Fundação Cesgranrio promoveu diversos projetos de pesquisas e de avaliação educacional.

20. Além das inúmeras atividades na área educacional que a Fundação Cesgranrio vem realizando, a Instituição tem seu nome inserido entre aquelas que promovem e disseminam a cultura, por entender ser ela um dos alicerces da educação.

21. O enquadramento no item 574 não decorreu de mero entendimento da Recorrente, mas, sim, de determinação emanada em exigência fiscal, realizada

Original

em 01/05/2002. Naquela ocasião, entendeu, então, a autoridade administrativa que não podendo a Recorrente enquadrar-se no item 582 por não ser entidade pública, haveria de ser incluída no item 574, sujeita à alíquota 4,5%.

22. Se, no exercício de 2004, a orientação era uma e agora outra, ou ocorreu uma alteração nos critérios jurídicos utilizados, o que não autoriza a aplicação do novo entendimento a fatos pretéritos por força do art. 146 do CTN, ou, pelo menos, a multa não pode ser aplicada ao contribuinte que agiu consoante a orientação fiscal, a teor do art. 100, I, do CTN.

23. No caso presente, a exigência fiscal reveste-se de manifesta nulidade, não só por pretender enquadrar a Recorrente em código que não guarda pertinência com a atividade por ela realizada, mas também por desvirtuar a orientação fiscal precedente, em manifesta afronta aos princípios constitucionais acima indicados e ao art. 146 do CTN, discrepando da orientação doutrinária e jurisprudencial existente sobre a matéria.

24. Sustenta a inexigibilidade do SAT, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA, utilizando os mesmos argumentos da Impugnação.

25. Insurge-se contra a aplicação da Taxa Selic nos juros de mora, aduzindo que essa taxa possui natureza de juros remuneratórios e não moratórios, não podendo ser utilizada no âmbito tributário.

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

Em 10/03/2016, a Recorrente apresentou petição (fls. 923/936), requerendo a juntada do Parecer 903/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU, no qual alega que houve o reconhecimento pelo MEC de que ela exerce atividades de natureza educacional.

Posteriormente, em 24/02/2023, a Recorrente apresentou outra petição (fl. 968 – arquivo não-paginável), na qual repisa, em suma, os argumentos do Recurso Voluntário e anexa cópia do Parecer acima referido, além de 2 (dois) Acórdãos do CARF (nºs 1201-003.192 e nº 1302-003.421), com o objetivo de reforçar sua tese de defesa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

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

DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO

Original

Nesse ponto, peço vênia para reproduzir o voto condutor da decisão recorrida, com o qual concordo e adoto como razões de decidir:

> Da matéria a ser examinada no presente lançamento
>
> 20. Julgo de todo conveniente delimitar desde logo a matéria a ser examinada no presente lançamento.
>
> 20.1. No que pertine às contribuições para terceiros, qualquer argumento relativo à isenção ou imunidade deve ser considerado como impertinente, pois conforme demonstrado no relatório fiscal, a Autuada perdeu sua condição de entidade beneficente e já vinha recolhendo normalmente suas contribuições previdenciárias e para terceiros.
>
> Transcrevemos:
>
> > *6 – Quanto à parte previdenciária, desde 01/01/2001 a FUNDAÇÃO CESGRANRIO NÃO É MAIS UMA ENTIDADE BENEFICENTE E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, tendo em vista que não teve renovado pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS o seu Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS a partir de 01/01/2001, pela não comprovação de aplicação de pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta em gratuidade, nos exercícios de 1998 a 2000.*
> >
> > *6.1 – Em 27/12/2002 o INSS expediu ATO CANCELATÓRIO PROCEDENTE número 17.403/004/2002, de 27/12/2002, que cancelou, a partir de 01/01/2001, a isenção das contribuições sociais de que tratam os artigos 22 (parte patronal da folha) e 23 (Cofins e CSLL) da Lei 8.212, de 1991, concedida à FUNDAÇÃO CESGRANRIO, por não mais atender ao inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91, combinado com o inciso III do art. 206 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/99.*
> >
> > *(...)*
> >
> > *7.2 – Ainda, utilizando-se da prerrogativa prevista no artigo 9 da Resolução CNAS num. 177, de 10/08/2000, a Fundação Cergranrio dirigiu ao próprio CNAS um pedido de reconsideração, através do processo num. 44006.002001-01, vindo posteriormente, a solicitar o arquivamento do pedido, conforme certidão emitida por aquele órgão.*
> >
> > *7.3 – Por oportuno, é de se registrar que o antigo Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos – CEFF, passou a denominar-se Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS e recebeu a sigla CEAS a partir da edição do Decreto 4.327 de 08/08/2002.*
> >
> > *7.4 – Ainda, mediante requerimento protocolado sob o número 37280.001094/2002-15, a própria Fundação Cesgranrio formulou pedido de emissão do Ato Cancelatório, porém, em face das normas internas do INSS, foram cumpridos todos os procedimentos, inclusive a emissão da Informação Fiscal, da qual foi devidamente cientificada a Entidade, que emitiu recibo, abrindo-lhe o prazo de 15 dias para o oferecimento de defesa e para a produção de provas.*
> >
> > *20.2. Como visto**, o que está em pauta é o enquadramento da Autuada no código FPAS, o cabimento do presente lançamento, os acréscimos cobrados, a sujeição da Autuada à cobrança das contribuições para Terceiros por ela especificadas e a decadência do crédito tributário**.*
>
> (destaquei)

Quanto à decadência, a decisão recorrida já reconheceu que estavam decaídas as competências 01 a 11/2004 e a Contribuinte não mais se manifestou a respeito em seu Recurso Voluntário, de modo que essa matéria se tornou incontroversa e não mais compõe o presente litígio.

Original

Resta, portanto, em litígio o enquadramento no código FPAS, a cobrança das contribuições para Terceiros e a aplicação da Taxa Selic nos juros de mora.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Alega a recorrente que o enquadramento no FPAS 574 não decorreu de mero entendimento seu, mas, sim, de determinação emanada em exigência fiscal, realizada em 01/05/2002. Naquela ocasião, entendeu, então, a autoridade administrativa que não podendo a Recorrente enquadrar-se no item 582 por não ser entidade pública, haveria de ser incluída no item 574, sujeita à alíquota 4,5%.

Sustenta, então, que ocorreu alteração nos critérios jurídicos utilizados, o que não autoriza a aplicação do novo entendimento a fatos pretéritos por força do art. 146 do CTN, ou, pelo menos, a multa não pode ser aplicada ao contribuinte que agiu consoante a orientação fiscal, a teor do art. 100, I, do CTN.

Entendo que não lhe assiste razão. Aqui também opto por reproduzir e adotar como razões de decidir o voto vencedor do acórdão da DRJ, tendo em vista a sua clareza e correção.

> **Da alegação de que o presente lançamento viola o disposto no artigo 100, inciso I, e 146 do CTN.**
>
> 21. Alegou a Impugnante que o presente lançamento afronta o disposto nos artigos 100, inciso I e 146 do CTN. Para tanto argumentou que:
>
> - enquadramento no código FPAS 574 foi efetuado por Auditor Fiscal, ao efetuar lançamento relativo a período anterior ao do presente lançamento fiscal. Dessa forma, se houve alteração dos critérios jurídicos que nortearam aquele lançamento, o presente lançamento teria que observar o disposto no artigo 100, I, do CTN, não contendo cobrança juros e de multa ao Contribuinte.
>
> - teria que ser observado o artigo 146 do CTN, só podendo ser cobrados do contribuinte os valores decorrentes da alteração de enquadramento após a divulgação da mudança de entendimento.
>
> 21.1. Discordamos da Impugnante quando a mesma assevera que o auto de infração sob exame afronta os dispositivos do CTN abaixo transcritos:
>
> > *Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*
> >
> > *I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*
> >
> > *II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*
> >
> > *III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*
> >
> > *IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*
> >
> > *Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*
> >
> > *Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*
>
> 21.2. É fácil perceber que o artigo 100 do CTN refere-se à mudança de entendimento na interpretação da legislação, ou seja, tem por objeto pronunciamentos teóricos, referentes

Original

ao modo como a legislação deve ser interpretada. Assim, quando houver mudança dos entendimentos divulgados aos contribuintes, esses estarão a salvo da cobrança de juros e multa, se tiverem seguido os procedimentos recomendados pela autoridade administrativa.

21.3. Por sua vez, o artigo 146 do CTN refere-se à mudança em critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Nessa hipótese, a mudança do entendimento, adotado por ocasião da confecção do lançamento anteriormente efetivado, só passaria a valer para o sujeito passivo em relação a fato gerador ocorrido posteriormente à alteração do critério adotado.

21.4. Nenhuma das hipóteses previstas nos dispositivos em comento aplicam-se à Autuada, como demonstro em seguida.

21.5. Os dispositivos citados pela Autuada não se aplicam à interpretação de matéria fática.

21.6. Exemplifico:

21.6.1. Se a Administração, respondendo a consulta efetuada pelo Contribuinte, ou ao emitir ato normativo, informa ao contribuinte que a empresa que exerce de forma preponderante determinada atividade deve se enquadrar no código FPAS Y, e, posteriormente, altera esse entendimento, estará o contribuinte que adotou o comportamento indicado no ato normativo a salvo da cobrança de juros e multa.

21.6.2. Se, ao efetuar um lançamento, a Auditoria adotou um determinado critério jurídico, em relação ao sujeito passivo daquele lançamento, a mudança do critério adotado só vale para fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. Assim, se a Auditoria, em ação fiscal anterior, tivesse exarado o entendimento de que uma determinada atividade deveria ser enquadrada em um determinado código, a mudança de entendimento que levaria ao enquadramento da mesma atividade em outro código só passaria a valer para as competências posteriores à comunicação da mudança de entendimento.

21.7. Situação diversa é aquela decorrente de erro na interpretação dos fatos, e não da legislação. Assim, se um auditor interpreta equivocadamente os fatos e conclui que a empresa fiscalizada exerce de forma preponderante uma determinada atividade, e, posteriormente, outro auditor, interpretando os mesmos fatos, conclui que a atividade preponderante da empresa é outra, poderá, e deverá, de imediato reenquadrar a empresa. A nova ação fiscal poderá, inclusive, retroagir ao período anteriormente fiscalizado, para cobrar a diferença decorrente do reenquadramento, desde que o período não tenha sido atingido pela decadência.

21.8. Importante assinalar que, em tese, em um determinado período uma empresa pode corretamente se enquadrar em um código FPAS, e, em período subseqüente, em decorrência de alteração de sua atividade preponderante, o enquadramento passará a ser outro, o que demonstra que o pronunciamento sobre o enquadramento no código FPAS não é definitivo, podendo ser alterado sempre que a situação fática sofrer modificação.

21.9. Também é importante ressaltar que o contribuinte não é obrigado a adotar forçosamente o enquadramento efetuado pela Auditoria. No período correspondente ao presente lançamento fiscal, a Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003, estabelecia expressamente que a empresa deve se enquadrar no código correspondente à sua atividade, bem como que, no caso de reenquadramento efetuado pela fiscalização, ser-lhe-ia aberto prazo para apresentar impugnação. Transcrevo:

> *Art. 146. As contribuições destinadas a outras entidades e fundos incidem sobre a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições devidas à Previdência Social, sendo devidas:*
>
> *I - pela empresa ou equiparada em relação a segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços;*
>
> *II – pelo transportador autônomo de veículo rodoviário;*

Original

III – pelo segurado especial, pelo produtor rural, pessoa física e jurídica, e pela agroindústria em relação à comercialização da produção rural.

§ 1º As entidades e fundos para os quais o sujeito passivo deverá contribuir são definidas em função de sua atividade econômica e as respectivas alíquotas são identificadas mediante o enquadramento desta na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo II.

§ 2º ***O enquadramento na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo II, é efetuado pelo sujeito passivo de acordo com cada atividade econômica por ele exercida****. (destaquei)*

Art. 148. Compete ao INSS, nos termos do art. 94 da Lei nº 8.212, de 1991, arrecadar e fiscalizar as contribuições devidas às outras entidades e fundos, conforme alíquotas discriminadas na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS.

§ 1º O recolhimento dessas contribuições deve ser efetuado juntamente com as contribuições devidas pelo sujeito passivo à Previdência Social.

§ 2º As contribuições devidas a outras entidades e fundos podem ser recolhidas diretamente à respectiva entidade e fundo, mediante celebração de convênio.

§ 3º Havendo enquadramento incorreto na Tabela de Códigos FPAS, prevista no Anexo II, o INSS, por meio de sua fiscalização, fará a revisão do enquadramento efetuado pelo sujeito passivo, observadas as atividades por ele exercidas.

§ 4º O sujeito passivo será cientificado do reenquadramento de que trata o § 3º, havendo ou não lançamento de débito sob o novo código correspondente à entidade e ao fundo para o qual deve contribuir, para, caso queira, no prazo de quinze dias, apresentar defesa contra o reenquadramento ou o lançamento, conforme o caso.

(...)

21.10. No lançamento anterior, a que se refere a Impugnante, foi-lhe concedido prazo para impugnar seu reenquadramento na Tabela de Códigos FPAS. 21.11. Fica, pois, constatado que este lançameto não viola o disposto nos artigos 100 e 146 do CTN.

Da alteração do enquadramento da empresa no código FPAS

22. Conforme se percebe facilmente pela leitura do relatório fiscal acima transcrito, o reenquadramento do Contribuinte no código FPAS não decorreu de mudança de entendimento quanto ao correto enquadramento da atividade exercida pela Autuada. Ao contrário, o reenquadramento resultou da constatação de que a atividade principal da Autuada não corresponde àquele que a mesma indica como sendo a sua atividade principal.

22.1. Fica, pois, constatado que o reenquadramento questionado pela Impugnante decorreu de interpretação fática, e não de alteração de critério jurídico adotado na ação fiscal anterior.

22.2. Assim sendo, cabível o imediato reenquadramento e cobrança das contribuições devidas em razão da nova classificação.

22.3. Resta examinar se a principal atividade da empresa é aquela apontada pela fiscalização, ou se é aquela reivindicada pela Impugnante.

(destaques do original)

MÉRITO

Enquadramento do FPAS

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

Original

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

Conforme Relatório Fiscal, a autoridade autuante concluiu o seguinte (fls. 42/46):

> 8 – Assim, quanto ao artigo 22 da Lei 8.212/91, que é referente à parte patronal da folha de Pagamento, a partir da competência 01/01/2001 a empresa passou a declarar em GFIP e recolher as contribuições devidas integralmente, porém enquadrando-se erroneamente no código FPAS 574, no qual a contribuição para terceiros é de 4,5%, e que é referente exclusivamente a ESTABELECIMENTOS DE ENSINO, inclusive suas fundações, exceto aquelas com personalidade jurídica de direito público, vinculadas ao FPAS 582 – enquadrada no Plano Nacional de Educação e Cultura.
>
> 8.1 – Cumpre observar que a FUNDAÇÃO CESGRANRIO NÃO É UM ESTABELECIMENTO DE ENSINO.
>
> 8.2 – Temos primeiramente que a FUNDAÇÃO CESGRANRIO NÃO POSSUI QUALQUER ESTABELECIMENTO EDUCACIONAL, DE ENSINO ESCOLAR OU UNIVERSITÁRIO OU MESMO DE PÓS GRADUAÇÃO no ano de 2004.
>
> Inclusive a Fundação Cergranrio nos informou que não possui credenciamento junto ao MEC, como Instituição de Educação Superior, pois não tem cursos de graduação.
>
> 8.2.1 – 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.
>
> 8.3 – 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 – Rio de Janeiro.
>
> 8.4 – Da mesma forma, os empregados da Fundação Cesgranrio, constantes em Folhas de Pagamento, não estão vinculados a nenhum sindicato da Área Educacional, mas sim ao Sindicato dos Empregados em Entidades Culturais, Recreativas, de Assistência Social, de Orientação e Formação Profissional do Estado do Município do Rio de Janeiro – SENALBA/RJ, localizado na Rua Santa Luzia 799 salas 802 e 803 Centro – RJ – tel: 21-2240-6034.
>
> 8.5 – A Fundação Cesgranrio atua, principalmente, na área de AVALIAÇÃO, que seria verificar como se aprendeu no processo ensino-aprendizagem.
>
> 8.6- De um modo geral esse processo é feito, AVALIANDO alunos em VESTIBULARES, para ingresso no ensino superior, AVALIANDO candidatos a empregos nos CONCURSOS PÚBLICOS, e avaliando alunos do ENEM (Exame Nacional do Ensino Médio), ENADE (Exame Nacional de Desempenho de Estudantes em cursos de graduação/ superior .), SARESP (Sistema de Rendimento Escolar do Estado de São Paulo com a participação de todas as escolas da rede pública estadual, ensino fundamental e ensino médio) etc
>
> 8.6.1- Todo o 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, conforme constante dos vários Contratos de Prestação de Serviços examinados pela Fiscalização da Receita Federal do Brasil, sendo que alguns com cópias em anexo.
>
> 8.6.2- Assim, a Fundação Cesgranrio realiza a atividade de AVALIAÇÃO em Vestibulares, Concursos Públicos, ENEM, ENADE, SARESP, etc.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, exatamente como acontece com qualquer empresa comercial, PRESTADORA de SERVIÇOS em

Original

> verdadeira concorrência de mercado, e ainda sob o manto da Isenção das Instituições Beneficentes, Culturais, Fundações, usufruindo as benesses da Isenção tributária fiscal.
>
> 8.6.3-Inclusive em sua página na Internet consta que a Fundação Cesgranrio poderá ser contratada SEM LICITAÇÃO, o que fere o princípio da livre concorrência do artigo 173 parágrafo 4 da Constituição e a Lei de Licitações 8.666 de 21/06/93.
>
> 8.7- ASSIM a FUNDAÇÃO CESGRANRIO NÃO EDUCA, NEM ENSINA, ELA AVALIA QUEM EDUCOU ou ENSINOU, através de contratação de mão de obra terceirizada.
>
> 9- Cumpre observar que as receitas da Fundação Cesgranrio têm caráter contraprestacional direto, pois são oriundas de Serviços Prestados de Avaliações em Vestibulares e Concursos Públicos, e não são decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas em lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.
>
> 9.1- 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 em Vestibulares Unificados e diversos Concursos, tais como Petrobrás, BNDES, IBGE, INSS, etc..., além de Contratos relativos a Avaliações referentes ao Enem, Enade, Pró-Rede, Saresp, etc..., conta 4.1.1.1.01.03 Taxa de Expediente, conta 4.1.1.1.02.04 Ressarcimento de Serviços, conta 4.1.1.1.02.05 Ressarcimento de Despesas, conta 4.1.1.1.03.01 Taxa de inscrição Mestrado (esta última no ano de 2007).
>
> 9.2- Embora conste de seu Estatuto, não foi constatada na escrita contábil / fiscal, a existência de contas destinadas ao recebimento de doações, anuidades ou mensalidades de mantenedores. A Fundação Cesgranrio vem custeando e desenvolvendo seus objetivos sociais à custa de RECEBIMENTOS por SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS, por meio de CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS firmados entre a parte interessada (tomador de serviços) e a Fundação Cesgranrio (prestador de serviços), tais como, por amostragem:
>
> [...]
>
> 11- Concluindo, de acordo com a Documentação Examinada, podemos constatar que a Fundação Cesgranrio não pode enquadrar-se no CÓDIGO FPAS 574, no ano de 2004, que é exclusivo para ESTABELECIMENTOS DE ENSINO, tais como: Colégios de Ensino Fundamental ou Médio, Faculdades, Universidades ou Institutos de Pós Graduação.
>
> 11.1- 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 ÀS EMPRESAS e não um Estabelecimento de Ensino, devendo-se enquadrar portanto no CÓD. FPAS 515, cuja contribuição para Terceiros é 5,8%, e não 4,5% como vem recolhendo a Fundação Cesgranrio, por ter se enquadrado erroneamente no código 574.

A DRJ no Rio de Janeiro concluiu pela não caracterização da interessada como instituição de ensino, mantendo o enquadramento efetuado pela Fiscalização (FPAS 515), considerando a atividade preponderante da fiscalizada, nos termos dos artigos 109-B e 109-C da IN RFB 971/2009.

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

Original

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

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

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

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

> TÍTULO V Dos Níveis e das Modalidades de Educação e Ensino
>
> CAPÍTULO I
>
> Da Composição dos Níveis Escolares
>
> Art. 21. A educação escolar compõe-se de:
>
> I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;
>
> II - educação superior.
>
> CAPÍTULO II
>
> DA EDUCAÇÃO BÁSICA
>
> Seção I
>
> Das Disposições Gerais
>
> Art. 22. A educação básica tem por finalidades desenvolver o educando, assegurar-lhe a formação comum indispensável para o exercício da cidadania e fornecer-lhe meios para progredir no trabalho e em estudos posteriores.
>
> Parágrafo único. São objetivos precípuos da educação básica a alfabetização plena e a formação de leitores, como requisitos essenciais para o cumprimento das finalidades constantes do caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.407, de 2022)
>
> [...]
>
> Seção II
>
> Da Educação Infantil
>
> Art. 29. A educação infantil, primeira etapa da educação básica, tem como finalidade o desenvolvimento integral da criança de até 5 (cinco) anos, em seus aspectos físico, psicológico, intelectual e social, complementando a ação da família e da comunidade. (Redação dada pela Lei n° 12.796, de 2013)
>
> Art. 30. A educação infantil será oferecida em:
>
> I - creches, ou entidades equivalentes, para crianças de até três anos de idade;
>
> II - pré-escolas, para as crianças de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos de idade. (Redação dada pela Lei n° 12.796, de 2013)
>
> [...]
>
> Seção III
>
> Do Ensino Fundamental

Original

Art. 32. O ensino fundamental obrigatório, com duração de 9 (nove) anos, gratuito na escola pública, iniciando-se aos 6 (seis) anos de idade, terá por objetivo a formação básica do cidadão, mediante: (Redação dada pela Lei n° 11.274, de 2006)

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

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

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

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

[...]

Seção IV

Do Ensino Médio

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

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

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

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

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

[...]

Seção IV-A

Da Educação Profissional Técnica de Nível Médio

(Incluído pela Lei n° 11.741, de 2008)

Art. 36-A. Sem prejuízo do disposto na Seção IV deste Capítulo, o ensino médio, atendida a formação geral do educando, poderá prepará-lo para o exercício de profissões técnicas. (Incluído pela Lei n° 11.741, de 2008)

Parágrafo único. A preparação geral para o trabalho e, facultativamente, a habilitação profissional poderão ser desenvolvidas nos próprios estabelecimentos de ensino médio ou em cooperação com instituições especializadas em educação profissional. (Incluído pela Lei n° 11.741, de 2008)

Art. 36-B. A educação profissional técnica de nível médio será desenvolvida nas seguintes formas: (Incluído pela Lei n° 11.741, de 2008)

I - articulada com o ensino médio; (Incluído pela Lei n° 11.741, de 2008)

II - subseqüente, em cursos destinados a quem já tenha concluído o ensino médio. (Incluído pela Lei n° 11.741, de 2008)

[...]

Seção V

Da Educação de Jovens e Adultos

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

Original

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

[...]

CAPÍTULO III

DA EDUCAÇÃO PROFISSIONAL

Da Educação Profissional e Tecnológica (Redação dada pela Lei n° 11.741, de 2008)

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

§ 1° Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino. (Incluído pela Lei n° 11.741, de 2008)

§ 2° A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos: (Incluído pela Lei n° 11.741, de 2008)

I - de formação inicial e continuada ou qualificação profissional; (Incluído pela Lei n° 11.741, de 2008)

II - de educação profissional técnica de nível médio; (Incluído pela Lei n° 11.741, de 2008)

III - de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação. (Incluído pela Lei n° 11.741, de 2008)

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

[...]

CAPÍTULO IV

DA EDUCAÇÃO SUPERIOR

Art. 43. A educação superior tem por finalidade:

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

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

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

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

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

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

Original

> VII - promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição.
>
> VIII - atuar em favor da universalização e do aprimoramento da educação básica, mediante a formação e a capacitação de profissionais, a realização de pesquisas pedagógicas e o desenvolvimento de atividades de extensão que aproximem os dois níveis escolares. (Incluído pela Lei nº 13.174, de 2015)
>
> Art. 44. A educação superior abrangerá os seguintes cursos e programas: (Regulamento)
>
> I - cursos 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 n° 11.632, de 2007).
>
> II - de graduação, abertos a candidatos que tenham concluído o ensino médio ou equivalente e tenham sido classificados em processo seletivo;
>
> III - de pós-graduação, compreendendo programas de mestrado e doutorado, cursos de especialização, aperfeiçoamento e outros, abertos a candidatos diplomados em cursos de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino;
>
> IV - de extensão, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos em cada caso pelas instituições de ensino.
>
> [...]
>
> CAPÍTULO V
>
> DA EDUCAÇÃO ESPECIAL
>
> Art. 58. Entende-se por educação especial, para os efeitos desta Lei, a modalidade de educação escolar oferecida preferencialmente na rede regular de ensino, para educandos com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação. (Redação dada pela Lei n° 12.796, de 2013)
>
> [...]

Considerando os dispositivos da Lei n° 9.394/1996, acima transcritos, apesar de a Recorrente citar diversos conceitos em relação à educação e também diversas atividades as quais ela considera como educacionais, penso que não é possível enquadrá-la como uma entidade educacional, consoante foi apurado pela Fiscalização.

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

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

Ainda, segundo a Fiscalização, as Receitas Operacionais da 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

Original

Avaliações em Vestibulares Unificados e diversos Concursos, tais como Petrobrás, BNDES, IBGE, INSS etc., além de Contratos relativos a Avaliações referentes ao Enen, Enade, PróRede, Saresp etc., conta 4.1.1.1.01.03 - Taxa de Expediente, conta 4.1.1.1.02.04 - Ressarcimento de Serviços, conta 4.1.1.1.02.05 - Ressarcimento de Despesas, conta 4.1.1.1.03.01 - Taxa de Inscrição Mestrado (esta última no ano de 2007).

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

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

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2005, 2006, 2007
>
> IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.
>
> Se a entidade, pela sua natureza e atividade, sequer pode ser definida como instituição de educação nos termos da alínea "c" do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal; descabe falar em imunidade tributária.
>
> (Acórdão nº 1402-002.273, de 10/08/2016, Rel. Leonardo de Andrade Couto).
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> Exercício: 2005
>
> Ementa:
>
> AVALIAÇÃO EM PROCESSOS SELETIVO. NATUREZA DA ATIVIDADE. IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE.
>
> A atividade de avaliação em processos seletivos não se confunde com ensino, de modo que a entidade que tem por objeto a sua exploração não pode buscar abrigo nas disposições da alínea "c", do inciso VI, do art. 150, da Carta Constitucional, para impedir a incidência tributária.
>
> (Acórdão nº 1301-001.364, de 04/12/2013, Redator designado: Wilson Fernandes Guimarães).

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

> **Sob esse prisma, pela natureza da principal atividade exercida pela recorrente, difícil enquadrá-la como instituição, muito menos como de educação. Nesse último aspecto, mesmo na visão de que a atividade educacional não esteja limitada apenas àquelas de caráter estritamente didático, como afirma Aliomar Baleeiro, não vislumbro de que maneira a amplitude conceitual poderia envolver a prestação de serviços de consultoria, inclusive a empresa privadas, na área de avaliação de aprendizagem ou elaboração de processos seletivos, sem vínculo direto com a prática educacional**.
>
> Não se discute a importância da atividade exercida pela Fundação Cesgranrio. Potencialmente, trata-se de uma organização com altíssimo nível de expertise a ser 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

Original

impede que outras pessoas jurídicas de fins lucrativos, ofereçam esses mesmos serviços nos moldes da recorrente. Portanto, a Fundação Cesgranrio não supre uma omissão estatal, não age complementarmente ao Estado e, pode-se dizer, não tem função social na literalidade desse termo.

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

> [...]
>
> Posto isso, o presente parecer é no sentido da possibilidade de reconhecimento da Fundação Cesgranrio como instituição de educação, desde 1973, à luz dos elementos probatórios contidos nos autos dos processos 23123.003652/2010-95 e 045525.2014-88, ressalvados os efeitos dessa declaração aos limites do Direito Educacional e às competências atribuídas ao Ministro de Estado da Educação por força do art. 27, inciso X, da Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003.
>
> A outra ressalva diz respeito à questão tributária propriamente dita:
>
> [...]
>
> Observe-se que ser uma instituição de educação não implica em dizer que tem direito à imunidade prevista nos arts. 150, VI, "c", e 195, § 7º, da Constituição da República ou que automaticamente tenha direito à qualificação como organização social...
>
> [...]

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

(destaquei em negrito)

É de se esclarecer, em relação ao RESP 1.129.178/DF, acima referido no voto transcrito e suscitado pelo Recorrente como reforço à sua tese, que o STJ não adentrou ao mérito da questão, tendo inadmitido o RESP por ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

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

Tabela do FPAS 574:

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

Vê-se, portanto, que a classificação no código FPAS 574 é exclusivo dos estabelecimentos de ensino. Deve a entidade ser enquadrada no FPAS 515, por ser de fato uma prestadora de serviços, conforme concluiu a Fiscalização.

Original

Em sua petição extemporânea de fl. 968, na qual alega fatos supervenientes, a Recorrente pugna pela aplicação retroativa da IN RFB nº 971, de 13/11/2009, por ser interpretativa.

No entanto, a aplicação da referida IN também não lhe socorre.

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

A Instrução Normativa RFB nº 971/2009 assim disciplina sobre o enquadramento do FPAS (Fundo da Previdência e Assistência Social):

> Art. 109-B. Cabe à pessoa jurídica, para fins de recolhimento da contribuição devida a terceiros, classificar a atividade por ela desenvolvida e atribuir-lhe o código FPAS correspondente, sem prejuízo da atuação, de ofício, da autoridade administrativa.
>
> § 1º Na hipótese de reclassificação de ofício, a autoridade administrativa constituirá o crédito tributário, se existente a respectiva obrigação, e comunicará ao sujeito passivo e às entidades e fundos interessados as alterações realizadas.
>
> § 2º Em caso de discordância, o sujeito passivo poderá, em 30 (trinta) dias, impugnar o ato de reclassificação da atividade ou o lançamento dele decorrente, observado, quanto a este, o rito estabelecido pelo Decreto nº 70.235, de 1972."
>
> "Art. 109-C. A classificação de que trata o art. 109-B terá por base a principal atividade desenvolvida pela empresa, assim considerada a que constitui seu objeto social, conforme declarado nos atos constitutivos e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, observadas as regras abaixo, na ordem em que apresentadas:
>
> I - a classificação será feita de acordo com o Quadro de Atividades e Profissões a que se refere o art. 577 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1943 (CLT), ressalvado o disposto nos arts. 109-D e 109-E e as atividades em relação às quais a lei estabeleça forma diversa de contribuição;
>
> II - a atividade declarada como principal no CNPJ deverá corresponder à classificação feita na forma do inciso I, prevalecendo esta em caso de divergência;
>
> III - **na hipótese de a pessoa jurídica desenvolver mais de uma atividade, prevalecerá, para fins de classificação, a atividade preponderante, assim considerada a que representa o objeto social da empresa, ou a unidade de produto, para a qual convergem as demais em regime de conexão funcional** (CLT, art. 581, § 2º);
>
> IV - se nenhuma das atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica se caracterizar como preponderante, classificar-se-á cada uma delas de acordo com o inciso I.
>
> § 1º Considera-se regime de conexão funcional, para fins de definição da atividade preponderante, a finalidade comum em função da qual duas ou mais atividades se interagem, sem descaracterizar sua natureza individual, a fim de realizar o objeto social da pessoa jurídica.
>
> § 2º **Classificada a atividade na forma deste artigo, ser-lhe-ão atribuídos o código FPAS e as alíquotas de contribuição correspondentes, de acordo com as seguintes tabelas (Quadros 1 a 6), considerado o grupo econômico como indicativo das diversas atividades em que se decompõe**:
>
> [...]

QUADRO 6: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE EDUCAÇÃO E CULTURA

Grupo de atividade	Código	Alíquota total -terceiros

Original

	FPAS	
1º - Estabelecimentos de ensino;	**574**	**4,5%**
2º - Empresas de difusão cultural e artística;	566	4,5%
3º - Estabelecimentos de cultura física	566	4,5%
4º - Estabelecimentos hípicos.	566	4,5%

(destaquei)

Desse modo, conclui-se que a classificação no código FPAS 574 é exclusivo dos estabelecimentos de ensino.

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

CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS (SAT, SESC, SEBRAE e INCRA)

Inicialmente, cabe destacar que o crédito previdenciário lançado refere-se a contribuições devidas a terceiros, em face de diferenças no percentual de 1,3%, aplicado mensalmente sobre as remunerações de folhas de pagamento, tendo em vista erro de enquadramento, uma vez que a Fundação Cesgranrio se auto enquadrou no código FPAS 574, exclusivo para estabelecimentos de ensino, e com percentual de terceiros de 4,5%, quando o correto é 515, com percentual de terceiros de 5,8%, no período 01/2004 a 12/2004, conforme abaixo:

Contribuição	**FPAS 515**	**FPAS 574**	**Diferença**
Salário Educação:	2,5%	2,5%	------
INCRA	0,2%	0,2%	------
SESC	1,5%	1,5%	------
SENAC	1,0%	0,0%	1,0%
SEBRAE	0,6%	0,3%	0,3%
Total	**5,8%**	**4,5%**	**1,3%**

Assim, constata-se que não há razão para o Recorrente se insurgir contra as contribuições para o SAT, INCRA e SESC, uma vez que não ocorreu alteração nos valores por ele declarados em relação a essas rubricas. Ou seja, essas contribuições não fazem parte do presente litígio.

No presente lançamento tributário, ocorreu um incremento de 0,3% no percentual da contribuição para o SEBRAE e a cobrança da contribuição para o SENAC no percentual de 1%, em virtude do reenquadramento do FPAS, que passou de 574 para 515, como já abordado nos itens acima.

Quanto ao SEBRAE, alega a Recorrente que é inexigível às empresas não comerciais e às entidades como ela. No entanto, o incremento deu-se em função das novas alíquotas aplicadas, decorrentes do enquadramento efetuado pela autoridade fiscal, considerando as atividades desenvolvidas pela Fiscalizada, conforme já tratado acima, de modo que não tem razão a Recorrente.

Original

No tocante ao SENAC, foi lançado um percentual de 1%, de acordo com as alíquotas do novo enquadramento (FPAS 515), não tendo a Recorrente se manifestado sobre essa contribuição em específico em seu Recurso Voluntário.

Portanto, não tem razão a Recorrente em contestar a exigência relativa às contribuições para terceiros, devendo ser mantido o lançamento fiscal.

JUROS – TAXA SELIC

Por fim, contesta o Recorrente a imposição dos juros de mora com a utilização da taxa SELIC, aduzindo que essa taxa possui natureza de juros remuneratórios e não moratórios, não podendo ser utilizada no âmbito tributário.

Aqui, é o caso de se aplicar a Súmula CARF nº 4 (vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018):

> A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, não tem razão a Recorrente.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

Voto Vencedor

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Redator designado.

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

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

> **Numero do processo:** 12448.725726/2016-54
>
> **Turma:** Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção
>
> **Câmara:** Terceira Câmara
>
> **Seção:** Primeira Seção de Julgamento
>
> **Data da sessão:** Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019
>
> **Data da publicação:** Tue May 07 00:00:00 UTC 2019
>
> **Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2011, 2012 Ementa: SERVIÇOS EDUCACIONAIS, ENTIDADE SEM FINS

Original

LUCRATIVOS. IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, VI, C) DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. O conceito de educação, para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988, deve ser considerado de forma ampla, abrangendo, inclusive, toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como preconiza o artigo 23, V do Texto Constitucional.

Numero da decisão: 1302-003.421

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência de IRPJ por reconhecimento do direito à imunidade constitucional como entidade de educação; e em relação à CSLL em face de não estar sujeito a sua incidência, vencidos os conselheiros Rogério Aparecido Gil (relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório e Maria Lúcia Miceli. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias. Solicitaram a apresentação de declaração de voto os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Luiz Tadeu Matosinho Machado. (assinado digitalmente) Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente (assinado digitalmente) Rogério Aparecido Gil - Relator (assinado digitalmente) Flávio Machado Vilhena Dias- Redator designado Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Nome do relator: ROGERIO APARECIDO GIL

Numero do processo: 12448.728123/2015-23

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

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

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

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2010 CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Ano-calendário: 2010 SERVIÇOS EDUCACIONAIS, ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, VI, C) DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. O conceito de educação para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988, deve ser interpretado de forma ampla. Embora as avaliações educacionais não sejam atividades de ensino propriamente, estão intrinsicamente vinculadas à ele, porquanto são instrumentos indispensáveis para possibilitar seja assegurado o padrão de qualidade educacional brasileiro. O fisco não logrou êxito em identificar quais teriam sido os dispêndios realizados fora dos seus objetivos institucionais. E, portanto, não há que se falar em inobservância do requisito do art. 14, II, do CTN e nem de qualquer outro requisito deste dispositivo, indispensáveis para a fruição da imunidade de imposto e, por consequência, da isenção da COFINS. O artigo 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº247/2002 não pode criar diretrizes hábeis a limitar a extensão da isenção aqui em análise e em contraposição à própria determinação do Chefe do Poder Executivo, externada mediante a edição da MP nº2.158-35/2001. A ilegalidade do o artigo 47, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº247/2002, além de ter sido reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça, no acórdão do Recurso Especial nº1.353.111-RS, julgado em

Original

23/09/2015, acabou por ser reconhecida pela própria inteligência da Súmula CARF nº107.

Numero da decisão: 1201-003.191

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

Nome do relator: Gisele Barra Bossa

Peço vênia para transcrever trechos da decisão proferida nos autos do Processo n° 12448.728123/2015-23, acórdão n° 1201-003.191, proferido na sessão do dia 15 de outubro de 2019, relatado pela Conselheira Gisele Barra Bossa, com a qual concordo e me utilizo como fundamento e razão de decidir:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

> "Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:
>
> [...]
>
> VII - **garantia de padrão, de qualidade**;
>
> "Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:
>
> [...]
>
> II - autorização e **avaliação de qualidade pelo Poder Público** "
>
> [...]
>
> "Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal," com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a:

Original

[...]

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

(grifos nossos)

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

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

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

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

"Da Organização da Educação Nacional:

[...]

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...] - negritamos -

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

[...]

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

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

Original

> [...]
>
> II - autorização e **avaliação de qualidade pelo Poder Público** "
>
> [...]
>
> "Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal," com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a:
>
> [...]
>
> III - **melhoria da qualidade do ensino**; [...]".

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

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

35. O ensino é uma das atividades que compõe a educação. Repita-se, a educação abrange todas as atividades que visam ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho (CF, art. 205). E, além dos estabelecimentos de ensino, a educação pode ser desenvolvida em instituições de pesquisa, em movimentos sociais, em manifestações culturais e em organizações da sociedade civil (Lei n° 9.394/1996, art. 1º), tal como a Fundação Cesgranrio que é uma fundação de direito privado sem fins lucrativos.

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

> “A educação deve ser entendida não somente como a instrução recebida em estabelecimentos de ensino ou no lar, mas como todos os processos de transmissão de conhecimentos e saberes que conduzem à formação física, intelectual e emocional do indivíduo. A educação escolar é apenas uma face, ainda que de grande importância, nesse processo. [...]
>
> No contexto do amplo sentido que se deve atribuir ao termo educação, os constituintes não limitaram a sua promoção ao Estado e à família, mas também à sociedade de um modo geral, o que inclui todos os seus setores cujas ações afetem o desenvolvimento da formação dos indivíduos. [...]1".(CASTRO. Marcelo Lúcio Ottoni de. A Educação na Constituição de 1988 e a LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Brasília: André Quicé, 1998, p. 19-21.)
>
> "A educação para fins de enquadramento da instituição no conceito de imunidade previsto no artigo 150, VI, "c",da Constituição Federal, deve ser considerada de forma ampla, em sua plena acepção.
>
> [...]
>
> Como instituição de educação, portanto, deve ser considerada toda aquela jque volte suas atividades à promoção dos valores que engloba o conceito pleno de educação, nos termos aqui expostos. Não há, em nossa Constituição, qualquer dispositivo limitador deste conceito; ao contrário, o espírito constitucional propugna por uma acepção ampla de educação, a permitir o enquadramento de inúmeras categorias de instituições no albergue imunizante.
>
> [...] Desde as instituições particulares de ensino fundamental, ensino médio ou ensino superior, passando pelas instituições de ensino profissional, de difusão da cultura e do esporte, de educação ambiental, museus, teatros, entre outras, todas

Original

podem ser abarcadas pelo instituto da imunidade tributária aos impostos destinada às instituições de educação, previsto no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal2". (SOUZA, Leandro Marins de. Tributação do terceiro setor no Brasil. São Paulo: Dialética, 2004, p. 163-164.)

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

"Esse entendimento (que o Legislador teria deixado para o Poder Executivo regulamentar a expressão constitucional "instituições de educação"), entretanto, contraria a jurisprudência consolidada do STF no sentido de que, por se tratar de

Original

> limitação constitucional ao poder de tributar, a demarcação do objeto material da imunidade das instituições de educação é matéria afeita à lei complementar. Sobre o tema: ADI 1.802MC, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 13.02.2004.
>
> Não compete, portanto, ao Poder Executivo traçar critérios a fim de definir quais entidades estão abrangidas pelo conceito de "entidade educacional" constante na alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. [STF, 2ª Turma, RE 354.988AgR, rel. Min. Ellen Gracie, decisão de 21/3/2006, destaques acrescidos] Não é lícito ao Executivo e a nenhum de seus órgãos ou entidades – aí incluída, naturalmente, a Secretaria da Receita Federal – pretender definir, autonomamente, o conceito de "instituição de educação" para fins da imunidade a impostos. É o que se encontra estampado na decisão acima referida.
>
> Não é lícito ao Executivo e a nenhum de seus órgãos ou entidades – aí incluída, naturalmente, a Secretaria da Receita Federal – pretender definir, autonomamente, o conceito de "instituição de educação" para fins da imunidade a impostos. É o que se encontra estampado na decisão acima referida."

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

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

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

> "[...] a educação é um dos principais atributos e deveres do Estado que se desincumbe de seu mister de forma direta, por meio das instituições públicas, e de forma indireta, através das instituições de educação privadas.
>
> Estas últimas, quando desempenham suas atividades sem cunho lucrativo encontram abrigo na imunidade constitucional referida. O legislador constituinte tratou tais instituições como realizadoras, por extensão, de parte da atividade precípua do Estado brasileiro de prover a educação dos seus cidadãos, em todos os seus níveis, de forma que vedou a instituição de impostos sobe o patrimônio, a renda e os serviços por elas prestados, tal como se dá entre os próprios entes federativos.
>
> No presente caso, restou comprovado que a recorrente, além de oferecer Cursos de Mestrado em Avaliação, exerce, entre outras atividades, a promoção de pesquisas no campo da avaliação educacional, e realiza Avaliações Educacionais desenvolvidas junto às instituições de ensino e em larga escala, tais como ENEN, ENADE, ProvaBrasilANRESC, dentre outros.
>
> O processo de avaliação do ensino, seja o dos alunos para fins de acesso às universidades, seja das instituições de ensino propriamente, é um dos instrumentos mediante os quais o Estado proporciona aos cidadãos a educação e permite o seu aperfeiçoamento contínuo.
>
> Não obstante estas últimas atividades, que são a principal fonte de receitas da recorrente, não sejam atividades de ensino propriamente ditos, estão sem sombra de dúvidas completamente inseridas no conjunto de ações que compõem o sistema de educação e dele são indissociáveis, a meu ver.
>
> Ao transferir a uma instituição particular, sem fins lucrativos, a realização periódica dos processos avaliativos referidos, o Estado está, sem margem a dúvida, delegando a este agente um parte das suas obrigações dentro do sistema

Original

> de educação concebido. Ou seja, uma atribuição relevante do processo de educação é realizada pelo Estado por meio de uma instituição privada, sem fins lucrativos.
>
> Nesse sentido a ementa do julgado colacionado pelo i. relator do voto vencedor, que tratou da **não incidência do ISS sobre as receitas da Fundação Cesgranrio**, *verbis*:
>
> *[...]*
>
> *5. As atividades desenvolvidas pela Fundação Cesgranrio para a realização do ENADE estão direcionadas à concretização do direito fundamental à educação, pois objetivam avaliar a qualidade do ensino superior no país, possibilitar o acesso às informações sobre o desempenho das instituições de ensino e a definição de metas e estratégias pelo Poder Público para garantir padrões de qualidade conforme as diretrizes e os princípios dos arts. 206 e 214 da Constituição Federal.*
>
> *6. Apelação do Distrito Federal desprovida e apelação da Fundação Cesgranrio provida. (Acórdão n.1011327, 20160110600446APC, Relator: CESAR LOYOLA 2ª TURMA CÍVEL, Data de Julgamento: 19/04/2017, Publicado no DJE: 26/04/2017. Pág.: 281/315)* (destacou-se)"

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

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

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

> "Art. 2o. As finalidades da FUNDAÇÃO CESGRANRIO são as seguintes:
>
> [...]
>
> III - **formação, especialização e aperfeiçoamento do pessoal para o trabalho de seleção de recursos humanos**, e pesquisa nas diversas áreas das ciências do comportamento, da cultura e da saúde em todas as suas manifestações;"

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

45. Contudo, debruçando-me na relação dos empregados da Fundação Cesgranrio (e-fls. 616/617), evidencio que há 17 (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). A douta autoridade autuante apresentou o seguinte quadro resumo:

Original

Código	Conta	Tipo	Total Créditos	%
41	RECEITAS OPERACIONAIS	S	156.581.997,34	100,00
411101	RECEITAS OPERACIONAIS	S	155.987.301,81	99,62
41110104	CONTRATOS E SERVIÇOS	A	154.393.434,81	
41110101	TAXA DE INSCRIÇÃO VESTIBULAR	A	1.547,715,00	
41110103	CONVÊNIOS E PROJETOS	A	45.000,00	
41110102	TAXA DE HABILIDADE ESPECÍFICA	A	1.152,00	
411102	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	S	147.022,39	
41110205	RESSARCIMENTO DE DESPESAS	A	105.720,46	
41110201	OUTRAS RECEITAS	A	39.611,93	
41110203	TAXA DE EXPEDIENTE	A	1.690,00	
411103	MESTRADO	S	447.673,14	0,29

(FLS. 1535)

47. Por sua vez, a ora Recorrente bem observou que "o quadro supra apresenta o somatório dos valores lançados nas colunas de créditos das Contas de Receitas, e não os saldos das referidas contas". No mais, evidencio que a origem das receitas em 2010, considerando os saldos das Contas de Receitas do Balancete de dezembro de 2010 e do Livro Razão, foram as seguintes:

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

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

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

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

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

Original

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(iii) Associação Nossa Senhora de Fátima e Projeto Futuro e Vida, com R$ 84.0000,00, em 2010 (e-fls. 660);

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

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

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

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

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

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

55. Diante do conjunto probatório supra e em vista das razões de direito aqui trabalhadas, não há como negar que a Fundação Censgranrio exerce atividade

Original

educacional e, por consequência, a motivação central para suspensação da imunidade e manutenção das exigências de IRPJ e da CSLL "caem por terra".

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

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

58. Alias, esse também foi o entendimento do Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, no Acórdão nº 1302-003.421 (Declaração de Voto), consignar expressamente que: "não se questiona nos autos o desatendimento por parte da recorrente de quaisquer das condições estabelecidas no art. 14 do CTN, de sorte que não vislumbro neste caso fundamento para o afastamento da imunidade tributária conferida às instituições de educação."

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

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

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

"DECLARAÇÃO

Nos termos do que consta do Processo n° 23123.003652/2010-95, declaro, para os devidos fins e em fase de requerimento expresso, que a Fundação CESGRANRIO é uma instituição de educação, consoante arts. 1o e 2o da Lei n° 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

Brasilia-DF, 19 de setembro de 2014.

JOSÉ HENRIQUE PAIM FERNANDES Ministro de Estado da Educação"

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

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

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

Original

> "Neste particular, ignorar a opinião emitida nos autos pela Autoridade Máxima em educação no Brasil, é pretender ser "mais realista que o rei". É, para além de dúvidas razoáveis, inquinar-se a Receita, a DRJ e o próprio CARF, de uma onisciência que não reflete a própria expertise destes órgãos.
>
> Se o Ministério da Educação afirma, certifica e atesta que o recorrente se reveste de características suficientes para classifica-lo como entidade participante do sistema educacional pátrio mais que isso, o ME diz, textualmente, se tratar de uma entidade educacional, qualquer tentativa de se desconstruir esta mesma assertiva ecoa no mais absoluto vazio... É o Ministério da Educação, mais que qualquer outro órgão componente do Poder Executivo, quem tem o conhecimento, e para não dizer, a competência, para afirmar se "A" ou "B" é, de fato, uma entidade educacional.
>
> A certificação juntada ao feito, da lavra do ME, é, desnecessária qualquer ilação adicional, a prova definitiva e irrefutável de que o recorrente desenvolve atividades abarcadas pela regra contida no art. 150, § 4º, "b", da CRFB; qualquer outro tipo de argumento aportado no caso será tido e havido como mero "obter dictum".

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

Da Não Incidência da CSLL

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

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

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

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

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

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

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

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

Original

> "O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa do SRF n° 034, de 18 de setembro de 1974 **e tendo em vista as normas de incidência da contribuição social, instituída pela Lei n° 7.689, de 15 de dezembro de 1988, declara: em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados que a contribuição social não !será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações e sindicatos."** (grifos nossos)
>
> 70. Como se não bastasse, o tema também está pacificado nesse E. CARF e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):
>
> "Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
>
> Ano-calendário: 2005, 2006
>
> CSLL. NÃO INCIDÊNCIA, SOCIEDADE SEM FINS LUCRATIVOS. A CSLL tem como fato gerador a existência de lucro no período correspondente. Tendo em vista que as sociedades sem fins lucrativos auferem superávits e não lucro, não podem se sujeitar à incidência da CSLL.
>
> (Acórdão nº 9101001.978, sessão de 19/08/2014, Processo nº 19740.720171/2009-60)
>
> 71. Assim sendo, deve ser afastada a exigência dos créditos de CSLL constituídos no auto de infração aqui combatido.
>
> Conclusão
>
> 72. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO interposto e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Apenas para trazer elementos referentes aos presentes autos, verificamos, que a contribuinte tem parecer que a reconheceu como instituição de educação (fls. 926/934), entre outros.

Portanto, acolho a pretensão do contribuinte.

CONCLUSÃO

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

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama

Original