



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>12448.725678/2018-66</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.320 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FUNDAÇÃO CESGRANRIO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2015

IMUNIDADE/ ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. ATIVIDADE DE AVALIAÇÕES DO ENSINO. PARECER DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. NATUREZA DA FUNDAÇÃO, SUAS ATIVIDADES E FINALIDADES, E SEU ENQUADRAMENTO COMO INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. FUNDAÇÃO PRIVADA SEM FINS LUCRATIVOS COM OBJETIVOS INSTITUCIONAIS EDUCACIONAIS, CULTURAIS E ASSISTENCIAIS. A avaliação e a aferição dos resultados surtidos pelo ensino são parte do processo educacional e de ensino. Além disso, o próprio Ministério da Educação, que detém não só competência, como também expertise para reconhecer a natureza desse tipo de atividade, declarou e reconheceu essa Fundação como instituição de educação.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

**Assunto: Outros Tributos ou Contribuições**

Ano-calendário: 2015

LANÇAMENTO DECORRENTE. Aplica-se à tributação reflexa da CSLL, e Cofins idêntica solução dada ao lançamento principal, do IRPJ, em face da estreita relação da causa e efeito.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para (i) afastar a suspensão da imunidade/isenção e o Ato Declaratório

Executivo DRF/RJI nº 177, de 29/11/2018 e (ii) cancelar integralmente os lançamentos de IRPJ, CSLL e COFINS. Votou pelas conclusões o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Sala de Sessões, em 19 de novembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Andressa Paula Senna Lísias** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Augusto de Souza Goncalves** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lísias, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração de IRPJ (total de R\$ 16.286.343,22), CSLL (total de R\$ 5.876.677,71) e COFINS (total de R\$ 47.935.704,39), relativos ao ano-calendário de 2015, com imposição de multa de 75%, lavrados contra a ora Recorrente para a exigência dos tributos devidos em função da suspensão da fruição da imunidade/isenção tributária de que gozava a instituição, decretada no Ato Declaratório Executivo DRF RJ I nº 177, de 29.11.2018 (fls. 599).

Nos presentes autos, as controvérsias são a respeito **(i)** da ilegitimidade da suspensão da imunidade/isenção tributária; e **(ii)** improcedência dos lançamentos referentes aos tributos exigidos em decorrência do ato de suspensão.

Em apertadíssima síntese, na “Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade e de Isenção” (fls. 2 e ss do e-processo), a Fiscalização entende que a Fundação, ora Recorrente:

- teria descumprido as condições e requisitos legais para o gozo da imunidade tributária e a isenção, por não se enquadrar como instituição de assistência social, nos termos do artigo 150, inciso VI, "c", da Constituição Federal, assim como no art. 9º, inciso IV, alínea “c” da Lei nº 5.172/66 (CTN) e caput do art. 12 da Lei nº 9.532/97;

- não faz jus à fruição do benefício fiscal de imunidade do IRPJ, consoante o disposto no art. 14, inciso II e § 2º da Lei nº 5.172/66, bem como no art. 12, § 2º, alínea “b” da Lei

nº 9.532/97, ao descumprir requisito básico de aplicar integralmente seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais (tendo adquirido obras de arte);

- não tem direito à isenção tributária do IRPJ e da CSLL, relativamente ao ano-base de 2015, visto que não se enquadra como instituição elencada no caput do art. 15 da lei nº 9.532/97, além de não ter cumprido o requisito disposto no art. 12, § 2º, alínea “b” da Lei nº 9.532/97, de aplicar integralmente seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

No Parecer Conclusivo de fls. 587/594, após a manifestação da contribuinte de fls. 443/559, a Fiscalização manteve a suspensão da imunidade/isenção, de modo que foi proferido Despacho Decisório de fls. 596 mantendo a aludida suspensão e expedido o Ato Declaratório Executivo DRF RJ I nº 177, de 29.11.2018, de fls. 599.

Diante disso, determinou a suspensão da imunidade/isenção e enviou os autos do processo à DRF/RJ-I para que fossem apurados os tributos e construídos os respectivos créditos tributários devidos pela contribuinte em relação ao ano-calendário de 2015.

Os Autos de Infração estão acostados às fls. 1369 (IRPJ), 1379 (CSLL), 1664 (COFINS) e a acusação, como já aludido, é de falta/insuficiência de recolhimento do imposto e contribuições reflexas.

Nos TVF de IRPJ/CSLL (fls. 1389) e no de COFINS (fls. 1675/1694), identifica-se que as razões para os lançamentos, em suma, são as seguintes:

- a Fundação teria adquirido obras de arte e sobre isso alega que esses objetos teriam sido supostamente adquiridos para futuramente comporem o acervo do Museu Cesgranrio de Arte e Cultura, que estaria em implantação. As compras de tais obras de arte foram feitas no ano de 2015, e, até o momento da fiscalização, o museu ainda não existia. O contribuinte não logrou comprovar que as referidas despesas guardam estrita correlação com as operações exigidas pela atividade da fiscalizada.

- questionada sobre as bolsas de estudo que concedia, concluiu a Fiscalização tratar-se de mera liberalidade da Fundação, já que bolsas eram concedidas sem qualquer relação com carência financeiro-econômica do beneficiado. Os beneficiados, em geral, eram funcionários, e até mesmo funcionários de altos salários.

- para que uma entidade beneficente de assistência social possa ser imune às contribuições sociais é necessário que ela seja portadora do CEBAS e atenda aos requisitos exigidos em lei.

- desde 2001 a Fundação Cesgranrio não possui o Registro e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, renovado a cada 3 anos. Fundamentou aquele Conselho a sua decisão no descumprimento, pela Fundação, de comprovação da aplicação de pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta em gratuidade nos exercícios de 1998 a 2000.

- a própria Fundação Cesgranrio admite, através de correspondência datada de 20/02/2018 que não aplica o percentual mínimo de 20% em gratuidades.

Por sua vez, em relação à suspensão da imunidade/isenção, a Recorrente apresentou Impugnação fls. (606/688), na qual sustenta fundamentalmente a nulidade do Ato Declaratório n. 177 e a reforma da decisão que decretou a suspensão da imunidade/isenção. Os argumentos são:

- a Fundação Cesgranrio é uma fundação de direito privado e instituição de educação sem fins lucrativos, tendo objetivos educacionais, culturais e assistenciais. É especializada em avaliações educacionais, a exemplo do ENEM.

- a Fundação presta serviços para instituições públicas e privadas, mas não auferes lucros, sempre aplicando os superávits na consecução de seus objetivos estatutários e institucionais, tal como permitido pelo artigo 12, § 3º, da Lei nº 9.532/1997.

- não tem instituição mantenedora e tampouco recebe verbas governamentais, subsídios, doações ou contribuições de qualquer espécie.

- por ser instituição de educação sem fins lucrativos e cumprir os requisitos especificados no artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal, e nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional, a Fundação Cesgranrio tem direito a fruir a imunidade de impostos. E, por esta razão, não recolheu o IRPJ referente ao exercício de 2015.

- por ser uma fundação de direito privado sem fins lucrativos, a Fundação Cesgranrio transmitiu ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) sua Escrituração Contábil Fiscal (ECF), referente ao ano-calendário de 2015, na condição de desobrigada à apuração e ao pagamento da CSLL, bem como apresentou as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF's como isenta do recolhimento da COFINS.

- explica que, em função disso, foi fiscalizada em relação ao exercício de 2015 e, em decorrência, foi suspensa a fruição da imunidade de impostos pelo Ato Declaratório Executivo DRF RJ I nº 177, de 29.11.2018, e lavrados Autos de Infração com exigências de recolhimento de IRPJ e da CSLL, ambos calculados sobre o lucro real trimestral, e da COFINS.

- sustenta a nulidade do despacho decisório e do ato declaratório executivo por entender que lhes faltaria motivação e fundamentação legal. Ademais, a própria notificação que lhes antecedeu também estava eivada de vícios, pois não considerou o conceito constitucional de educação, ao entender que a Recorrente não seria instituição de educação e que as avaliações educacionais promovidas pela Recorrente não seria atividades educacionais.

- as obras de arte adquiridas eram destinadas a compor o patrimônio cultural da instituição e estão devidamente registrados em sua contabilidade.

- defende que as bolsas de estudos eram concedidas aos seus empregados, como estímulo ao trabalho, não havendo qualquer irregularidade nesse ato.

- segundo a CF/88 e o CTN não é requisito para a imunidade tributária que a prestação dos serviços seja caracterizada pela gratuidade.

- a Recorrente comprovadamente demonstrou que os superávits de 2015 foram aplicados em finalidades institucionais, tendo havido omissão da autoridade nessa análise desses documentos.

- por fim, demonstrou ainda que a Recorrente está fora do campo de incidência da CSLL por ser instituição sem fins lucrativos.

Na impugnação para o lançamento de COFINS (fls.1764/ 1787), a Fundação alegou:

- i) o § 2º do artigo 47 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 criou normatividade que inovou a ordem jurídica ao definir o conceito de “receitas relativas às atividades próprias”, restringindo a abrangência do disposto no inciso X do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, norma em função da qual foi emitido, tendo, por consequência, contrariado frontalmente o artigo 100 do CTN e o artigo 84, inciso IV, da Carta Magna;
- ii) nem a Lei Complementar nº 70/1991 nem o Parecer Normativo CST nº 5/1992 e tampouco a Lei Federal nº 9.718/1998 definiram o conceito de receitas relativas às atividades próprias e dele excluíram aquelas que teriam caráter contraprestacional direto, para fins da isenção da COFINS referente às receitas das fundações de direito privado, tal como ilegalmente o fez o § 2º do artigo 47 da IN-SRF nº 247/2002;
- iii) o CARF já reconheceu a ilegalidade do § 2º do artigo 47 da IN-SRF nº 247/2002, ao expedir a Súmula CARF nº 107, aprovada pela Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão de 08.12.2014, cujo enunciado é contrário ao disposto no § 2º do aludido preceito;
- iv) o Superior Tribunal de Justiça também já reconheceu a ilegalidade do § 2º do artigo 47 da IN-SRF nº 247/2002, no r. Acórdão do Recurso Especial nº 1.353.111-RS, decidido como recurso representativo de controvérsia, no procedimento do artigo 543-C do CPC/1973, julgado em 23.09.2015, cuja observância é obrigatória pelo CARF, a teor do artigo 62, § 2º, Anexo II, do RICARF/2015;

- v) a Fundação Cesgranrio, por ser fundação de direito privado, tem direito à isenção da COFINS sobre as suas receitas, conforme artigo 14, inciso X, c/c artigo 13, inciso VIII, da Medida Provisória n' 2.158-35/2001;
- vi) o CARF já reconheceu em duas ocasiões estarem as receitas da Fundação Cesgranrio isentas da COFINS, por ser ela fundação de direito privado, no Processo Fiscal n' 12898.000210/2010-18 (r. Acórdão n' 1402-002.352 - doc. 06) e no Processo Fiscal n' 12448.728626/2016-80 (r. Acórdão n' 3201-005.025 - doc. 07);
- vii) a Autoridade Fiscal reconheceu ter a Fundação Cesgranrio comprovado nos autos a glosa realizada pelo INEP no valor de R\$ 537.707,00, referente ao pagamento da Nota Fiscal n' 283, não podendo o referido valor ser considerado como receita, para fins de apuração da base de cálculo da COFINS, a teor do artigo 1', § 3', inciso V, alínea "a", da Lei Federal nº 10.833/2003, do Ato Declaratório Interpretativo SRF n' 1/2004 e da Solução de Consulta n' 78 – SRRF04/Disit, de 23.10.2012.

Na impugnação para o lançamento de CSLL (fls.1852/ 1878), a Fundação alegou:

- i) a Fundação Cesgranrio é fundação de direito privado sem fins lucrativos e, portanto, não auferir lucro, apenas superávit, não se configurando o fato gerador para a incidência da CSLL;
- ii) existe norma editada pela Receita Federal do Brasil reconhecendo a não incidência da CSLL sobre o superávit das fundações sem fins lucrativos: o Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30.11.1990, em vigor até hoje;
- iii) a jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de não incidir a CSLL sobre o superávit das entidades sem fins lucrativos, por não ocorrer o seu fato gerador em tal situação;
- iv) a egrégia 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, no julgamento do Processo Fiscal nº 12448.725726/2016-54, ocorrido em 19.03.2019, r. Acórdão nº 1302-003.421, reconheceu estar a Fundação Cesgranrio fora do campo de incidência da CSLL, em relação aos exercícios de 2011 e 2012, por ser fundação de direito privado sem fins lucrativos e não auferir lucro, fato gerador daquela contribuição social (doc. 05);
- v) a CSLL referente ao ano-calendário de 2015 deve ser calculada por período de apuração anual, em atenção ao princípio da capacidade contributiva;

- vi) a Autoridade Fiscal reconheceu ter a Fundação Cesgranrio comprovado nos autos a glosa realizada pelo INEP no valor de R\$ 537.707,00, referente ao pagamento da Nota Fiscal nº 283, não podendo o referido valor ser considerado como receita, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, a teor do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 1/2004 e da Solução de Consulta nº 78 – SRRF04/Disit, de 23.10.2012, aplicáveis ao caso dos autos, de exigência da CSLL;
- vii) as bolsas de estudo concedidas aos empregados são despesas necessárias e, portanto, dedutíveis, nos termos do artigo 368 do Decreto nº 3.000/1999, aplicável ao caso dos autos, de exigência da CSLL.

Na impugnação para o lançamento de IRPJ (fls.1970/ 2050), a Fundação, ora Recorrente:

- reiterou argumentos já deduzidos nas demais defesas quanto à natureza da fundação, suas atividades e finalidades, bem como sobre seu enquadramento como instituição educacional sem fins lucrativos.

- alegou que, entre as atividades que desempenha, as Avaliações Educacionais são atividades educacionais obrigatórias, de competência do Poder Público, expressamente previstas na Lei nº 9.394/1996, destinadas a garantir o padrão de qualidade do ensino exigido pela Constituição Federal que podem ser realizadas diretamente pelo Poder Público, por suas próprias instituições, ou indiretamente por meio da contratação de instituições especializadas privadas.

- discorre, detalhadamente, sobre a relevância, a complexidade e abrangência da função relacionada com a formulação das Avaliações Educacionais que a Fundação desempenha, citando principalmente as provas do Exame Nacional do Ensino Médio –ENEM, além de provas de vestibulares.

- do ponto de vista das receitas auferidas, a Fundação é mesmo uma entidade educacional. Isso porque as receitas das atividades educacionais (Seleção de Candidatos ao Ensino Superior, Avaliações Educacionais e Curso de Mestrado) somadas corresponderam a 87,26% (R\$ 251.906.428,25) dos 100% das Receitas Operacionais (Conta 4.1). Já as receitas provenientes das atividades não educacionais, no caso os concursos públicos para a habilitação de pessoal a cargos e empregos públicos e privados e mais outras receitas, corresponderam a 12,74% (R\$ 36.772.226,59) das Receitas Operacionais (Conta 4.1).

- a aquisição de obras de arte para compor o acervo do Museu Cesgranrio de Arte e Cultura, em implantação, não caracteriza o descumprimento do requisito de

aplicar integralmente os recursos da Fundação Cesgranrio em seus objetivos sociais, seja porque uma das suas finalidades estatutárias é o incentivo às artes em geral, seja porque Museu é atividade educacional beneficiada pela imunidade de impostos. Em resumo, a aquisição de obras artísticas estaria inserida no escopo cultural e assistencial da Fundação.

- sobre a concessão de bolsas de estudos, ponto questionado pela Fiscalização, defendeu que nada há de anormal na concessão de bolsas de estudos a empregados e seus dependentes, independentemente de serem eles carentes ou não. Afinal, as bolsas de estudo são dadas a título de estímulo para o trabalho, conforme a pacificada jurisprudência dos Tribunais brasileiros.

- a Fundação Cesgranrio, na qualidade de instituição de educação, mantém programa de concessão de bolsas de estudos, como uma das suas atividades educacionais, pois indubitavelmente as bolsas visam “[...] ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho ”, enquadrando-se perfeitamente no conceito constitucional de educação.

- Em relação aos bolsistas sem qualquer vínculo direto ou indireto com a Fundação Cesgranrio, o critério de concessão das bolsas de estudos é a situação de carência do candidato à bolsa.

- A gratuidade na prestação de serviços não é requisito para a fruição da imunidade de impostos. A Constituição Federal, art. 150 e § 4º, prevê a imunidade de impostos para as rendas e serviços das instituições de educação que prestem serviços mediante remuneração e a Lei nº 9.532/1997, art. 12, § 3º, expressamente autoriza as prestações de serviços remunerados.

- a imunidade de impostos abrange o patrimônio, as rendas e os serviços, sendo exigido tão somente que essas entidades não tenham finalidade lucrativa e que apliquem os resultados dos serviços prestados onerosamente em suas finalidades essenciais, que são os objetivos institucionais expressamente mencionados nos atos constitutivos e estatutos sociais.

-O fato de a Fundação Cesgranrio prestar serviços remunerados e usar os superávits para custear a manutenção e o desenvolvimento dos seus objetivos institucionais não a desqualifica como instituição de educação e tampouco a equipara a empresa comercial.

- o autofinanciamento das instituições de educação, mediante a obtenção de recursos com a prestação de serviços remunerados ou com a exploração do seu patrimônio, é fator benéfico ao incremento da educação e considerado procedimento compatível com a Constituição Federal e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal supra reproduzida.

- a Fundação Cesgranrio presta serviços educacionais, como avaliações educacionais, os concursos vestibulares ao ensino superior e o Curso de Mestrado em Avaliação. E também presta serviços não-educacionais, como a realização de concursos para habilitação de pessoal a empregos e cargos públicos e privados, com os quais obtém superávits que são aplicados na realização das atividades educacionais, culturais e de assistência social.

- a Fundação Cesgranrio, por força de suas disposições estatutárias, é entidade de fins educacionais, culturais, assistenciais e de saúde sem finalidade lucrativa, não remunera nem concede vantagens e benefícios, lucros ou dividendos aos seus dirigentes e instituidores e aplica suas rendas, recursos e eventuais superávits em território nacional e na manutenção e no desenvolvimento dos seus objetivos institucionais. E, por consequência, esta Fundação não tem as características de empresa privada.

- lembrou que, no Brasil, várias outras instituições de educação prestam serviços educacionais e não educacionais remunerados e utilizam os superávits auferidos na manutenção e no desenvolvimento dos seus objetivos institucionais, tais como a Fundação Getúlio Vargas – FGV e Fundação Carlos Chagas. E que jamais tais Fundações foram consideradas empresas comerciais, pelo fato de adotarem o procedimento de autossustentabilidade utilizado pela Fundação Cesgranrio.

- demonstra várias de suas prestações de serviços, enfatizando que não recebe doações e que possui mecanismo de autossustentabilidade financeira por meio de suas atividades e serviços remunerados.

- quanto à apuração do IRPJ, sustentou que a apuração do IRPJ trimestral, ao invés de anual, contraria o princípio constitucional da capacidade contributiva.

- alega que teria havido uma equivocada rejeição do lançamento contábil de redução de receita, mesmo diante da prova da glosa realizada pelo cliente INEP, sob a errônea alegação de que, não tendo havido emissão de nota fiscal em duplicidade, seria incabível a redução de receita.

- as bolsas de estudo concedidas aos empregados são despesas necessárias e, portanto, dedutíveis (RIR/1999, art. 368).

A DRJ proferiu acórdão em que **(i) julgou IMPROCEDENTE a Impugnação oferecida contra o Ato Declaratório Executivo DRF RJ I nº 177, de 29 de novembro de 2018, para MANTÊ-LO integralmente, suspendendo a imunidade e a isenção tributárias da contribuinte no ano-calendário de 2015; e (ii) MANTEVE EM PARTE os lançamentos do IRPJ, da CSLL e da COFINS:**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2015 SUSPENSÃO DA IMUNIDADE E DA ISENÇÃO. NULIDADES DO ART. 59 DO DECRETO Nº 70.235, DE 1972. PRESSUPOSTOS LEGAIS. PRELIMINAR REJEITADA.

Além de não se enquadrar nas nulidades do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos previstos no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, para emissão do Ato Declaratório Executivo, é incabível falar em nulidade dos procedimentos de suspensão da imunidade e da isenção tributárias quando não houve qualquer violação do devido processo legal.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE E DA ISENÇÃO. ARGUIÇÃO DE NULIDADE NA FASE PRÉ-PROCESSUAL. PRELIMINAR REJEITADA.

Os atos da Administração Tributária que antecedem a expedição do ADE de suspensão da imunidade e da isenção têm caráter inquisitorial, nos moldes do inquérito policial. Nessa fase pré-processual, antes de instaurado o contencioso, de interesse exclusivo do Fisco, ainda não existe a suspensão desses benefícios, mas, sim, investigação, apuração dos fatos e coleta de provas, não havendo assim que se falar em cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2015 IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. NÃO ENQUADRAMENTO COMO INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. SUSPENSÃO.

Sujeitam-se à suspensão da imunidade e da isenção tributárias as entidades que não atenderem aos requisitos apostos no art. 9º do CTN e na Lei nº 9.532, de 1997, mais precisamente, quando não se caracterizarem como instituições de educação dedicadas eminentemente ao ensino da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado.

INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. RECONHECIMENTO POR MINISTRO DA EDUCAÇÃO. INAPLICABILIDADE PARA O FISCO.

A declaração formal do Ministro da Educação reconhecendo a contribuinte como instituição de educação produz efeitos apenas na área do Direito Educacional e limita-se aos assuntos objetos das áreas de competência do Ministério da Educação, não se aplicando, portanto, à Administração Tributária Federal.

IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIAS. INOBSERVÂNCIA DE REQUISITO LEGAL. AQUISIÇÃO DE OBRAS DE ARTE.

SUSPENSÃO.

A aquisição de obras de arte e antiguidades enseja a aplicação de recursos em desacordo com os objetivos sociais da entidade, implicando o descumprimento de requisito legal para a fruição da imunidade e da isenção e a consequente suspensão desses benefícios fiscais.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE E DA ISENÇÃO. EFEITOS.

Uma vez suspensas a imunidade e a isenção tributárias, por meio do competente Ato Declaratório Executivo, fica a entidade sujeita às mesmas regras de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas (lucro real, presumido ou arbitrado), implicando, inclusive, a lavratura de Autos de Infração para exigir os eventuais IRPJ e CSLL devidos.

#### DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas complementares da legislação tributária, razão porque seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

#### ENTENDIMENTOS DOUTRINÁRIOS. EFEITOS.

Entendimentos doutrinários não se sobrepõem ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

#### ARGUIÇÕES DE ILEGALIDADE E DE INCONSTITUCIONALIDADE.

#### INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

Arguições de ilegalidade e de ofensa a princípios constitucionais, tais como o da capacidade contributiva, refogem à competência da instância administrativa, não podendo a autoridade tributária negar a aplicação de lei ou ato normativo sob esses fundamentos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2015 LUCRO REAL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO TRIMESTRAL. REGRA GERAL.

Quando o sujeito passivo entende que está imune ao IRPJ e fora do campo de incidência da CSLL e uma vez suspenso esse benefício, deverá o Fisco adotar o regime de tributação trimestral para efetuar os correspondentes lançamentos de ofício, conforme norma prevista em lei.

#### PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CANCELAMENTO DE NOTA FISCAIS.

#### NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS.

De acordo com o entendimento da Administração Tributária Federal, as glosas de valores nas faturas emitidas por pessoas jurídicas em razão da prestação de serviços aos seus clientes, devem ser consideradas vendas canceladas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL e da Cofins.

#### DESPESAS COM BOLSAS DE ESTUDO. DEDUTIBILIDADE.

Os valores despendidos a título de bolsas de estudo para empregados não são dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Ano-calendário: 2015 CSLL. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE E DA ISENÇÃO. EFEITOS.

Uma vez suspensas a imunidade e a isenção tributárias, por meio do competente Ato Declaratório Executivo, fica a entidade sujeita às mesmas regras de

tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas (lucro real, presumido ou arbitrado), implicando, inclusive, a lavratura de Autos de Infração para exigir os eventuais IRPJ e CSLL devidos.

COFINS. ISENÇÃO. FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO.

RECEITAS DECORRENTES DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. NÃO OCORRÊNCIA.

A legislação assegura às fundações de direito privado a isenção da Cofins somente em relação às receitas das atividades próprias das entidades, cujo conceito foi dado pelo § 2º do art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002.

CSLL. COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES DOS MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS.

Em se tratando de lançamentos decorrentes dos mesmos pressupostos fáticos dos que serviram de base para o lançamento do IRPJ, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à CSLL e à Cofins, em razão da relação de causa e efeito.

**Impugnação Procedente em Parte**

**Crédito Tributário Mantido em Parte.'**

Na verdade, a DRJ apenas excluiu uma pequena parte dos lançamentos, por entender que deveriam ser eliminadas da base tributável algumas vendas canceladas derivadas de notas fiscais emitidas erroneamente em duplicidade. O fundamento foi analisado no lançamento de IRPJ e espelhado para os lançamentos de CSLL, COFINS. **Na parte das exigências canceladas, foram exonerados R\$ 168.839,99 em 2019. Não houve a interposição de recurso de ofício, sendo definitiva a decisão da DRJ nesse ponto.**

Ato seguinte, a Recorrente interpôs recurso voluntário de (fls. 2415/2465), abordando todas as matérias conjuntamente, cujos argumentos serão analisados no voto a seguir. Em suma, a Recorrente reiterou os fundamentos de defesa.

É o relatório do essencial.

## VOTO

Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade e tempestividade, admito e conheço o Recurso Voluntário.

**MÉRITO****a) Imunidade e isenção tributárias – instituição privada que realiza a função estatal de avaliar e diagnosticar o ensino e a educação escolar**

Primeiramente, cabe analisar se a Recorrente tem direito à imunidade/isenção tributária, e se deve ou não prevalecer o Ato Declaratório Executivo DRF RJ I nº 177, de 29 de novembro de 2018.

Partindo das razões que levaram a Fiscalização a suspender a imunidade/isenção, e levando em conta as discussões trazidas pela Recorrente em suas razões recursais, será preciso estabelecer se a Fundação atendeu ou deixou de atender aos requisitos do art. 150, inciso VI, “c” da CF/88, art. 9º, “c” e art. 14 do CTN, art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, art. 170 do RIR/99, que dispõem sobre esse tema.

Analisando os autos e o Estatuto Social às fls. 147-148, observo trata-se de fundação privada sem fins lucrativos, dedicada a finalidades educacionais, assistenciais e culturais. Entre seus objetivos institucionais, destaco alguns que compreendo relevantes para a análise do caso:

- (i) seleção de recursos humanos, através de processos e métodos científicos, especialmente no que se refere à seleção de candidatos ao ensino superior
- (ii) realização de pesquisas no campo das ciências do comportamento, com especial ênfase às de interesse educacional, cultural e de saúde
- (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
- (iv) concessão ou complementação de bolsas de estudo ou de pesquisa, no País ou no Exterior, para pessoas comprovadamente carentes, na área das ciências comportamentais e das ciências humanas em geral, das letras e das artes
- (v) produção e realização de projetos culturais que incentivem as artes em geral, pela promoção de eventos prioritariamente para estudantes nas faixas etárias' pré-universitária e universitária; e que os estimulem na busca da leitura, das artes plásticas; da música popular e erudita, do cinema e da televisão, como forma de restabelecer o humanismo, fator indispensável ao crescimento vertiginoso da ciência e da tecnologia.

Como a Recorrente destaca em seu recurso, parte importante de seu objeto estatutário consiste em elaborar avaliações que mensuram o nível educacional dos alunos, a exemplo do ENEM, do SAEB, do ENADE.

Ainda que não se trate de uma instituição que transmita conhecimento, como as instituições de ensino, vejo pertinência em enquadrar a Recorrente como uma entidade educacional, tendo em vista que seu trabalho também está relacionado aos objetivos do sistema educacional brasileiro. O processo de educação escolar precisa ser diagnosticado, avaliado, surtar resultados práticos esperados, até porque há metas educativas traçadas pelo Ministério da Educação e pela Lei 9.394/96.

Desse modo, no entender desta Relatora, a entidade especializada em avaliações do ensino e de desempenho escolar, por sua vez, também deve ser considerada uma entidade educacional por desempenhar um papel determinante no ensino e na educação. Em resumo, a avaliação e a aferição dos resultados surtidos pelo ensino são parte do processo educacional e de ensino.

*Obter dictum*, vale lembrar que o Brasil tem um dos piores desempenhos nos rankings mundiais de educação (ex: Pisa 2022, no qual o país continuou na parte inferior da tabela, com notas bem abaixo das médias registradas pelos países da OCDE). Se não houver uma educação formal cada vez mais orientada para metas objetivas e mensuráveis, como evoluiremos? Por isso, reitero, a mensuração e os diagnósticos especializados do ensino integram a educação.

Aliás, nesse ponto, o acórdão da DRJ equivocou-se ao entender que “os serviços de avaliações educacionais e exames vestibulares são sempre dirigidos a um público determinado e específico, não havendo como colocá-los à disposição da população em geral, em caráter complementar ao Estado”. É o contrário: o ENEM é aplicado em todo o país, para alunos de escolas públicas e privadas, estando, assim, à disposição de toda a população que conclui o ensino médio.

Portanto, como a Recorrente está contribuindo diretamente para que os objetivos essenciais do ensino de educação da população brasileira sejam cumpridos, o que a meu ver se completa com a avaliação dos aprendizados adquiridos pelos estudantes, vejo-a como parte do macrossistema educacional, em linha similar ao Parecer do MEC acostado (fls. 181/189) que concluiu ser a Fundação Cesgranrio uma “instituição de educação”.

Ademais, o próprio Ministério da Educação, que detém não só competência, como também expertise para reconhecer a natureza desse tipo de atividade, declarou e reconheceu a Fundação Cesgranrio como instituição de educação (ver Parecer de e-fls. 1635/1643 e Declaração do Ministro de Educação às e-fls. 1644). A propósito, aos que entendem que este C. CARF não teria competência e/ou conhecimento especializado para interpretar essa definição que envolve assunto educacional, cabe aqui lembrar que o referido ato do Ministério da Educação – MEC será o ponto de partida na fixação da premissa de julgamento. Ou seja, se o CARF não discutir a natureza educacional, será necessário assumir e encampar as conclusões do MEC.

Porém, no sentido que ora adoto como interpretação, há uma corrente neste E. CARF que também enxergou a questão de forma similar, adentrando a definição, analisando-a e atribuindo sentido amplo ao conceito de educação:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
Ano-calendário: 2011, 2012 Ementa:

SERVIÇOS EDUCACIONAIS, ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS.

IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, VI, C) DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

**O conceito de educação, para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988, deve ser considerado de forma ampla, abrangendo, inclusive, toda e qualquer forma de acesso à cultura e à ciência, como preconiza o artigo 23, V do Texto Constitucional.”**  
(Acórdão nº 1302003.421 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 19 de março de 2019)

Encampo essa corrente, e em coerência a essa linha, destaco ainda que o E. STF já assentou que “as normas constitucionais que deferem imunidades tributárias devem ser interpretadas segundo sua teleologia” (RE nº 474.132/SC, Relator o Ministro Gilmar Mendes; RMS nº 22.192/DF, Relator o Ministro Celso de Mello).

E as finalidades da imunidade tributária promover atividades que promovam o desenvolvimento do ensino, como demonstrei, a meu ver, estão atendidas nesse caso.

Corroborando isso, como se depreende dos autos, em 2015 as receitas das atividades educacionais (Seleção de Candidatos ao Ensino Superior, Avaliações Educacionais e Curso de Mestrado) somadas corresponderam a aprox. 86% dos 100% das Receitas Operacionais (Conta 4.1). Em contrapartida, as receitas provenientes das atividades não educacionais, no caso os concursos públicos para a habilitação de pessoal a cargos e empregos públicos e privados e mais outras receitas, corresponderam a aprox. 12% das Receitas Operacionais (Conta 4.1):

ANO DE 2015		
RECEITAS OPERACIONAIS		%
VESTIBULARES	2.009.235,00	0,69
AVALIAÇÕES	249.525.495,87	86,44
CONCURSOS	36.154.063,93	12,53
MESTRADO	371.697,38	0,13
OUTRAS RECEITAS	618.162,66	0,21
<b>TOTAL</b>	<b>288.678.654,84</b>	<b>100</b>

Na visão da Fiscalização, confirmada pelo acórdão da DRJ, apenas as receitas de 0,13% relativas ao ensino do mestrado seriam aptas a essa medida. Entendo de forma diferente, porquanto as atividades de avaliação não são externas nem alheias ao próprio ensino.

O Balancete de 2015 anexado aponta o valor de R\$ 288.678.654,85 como receita operacional (fls. 2140 dos autos).

A fim de demonstrar a composição de suas receitas operacionais, a Recorrente também anexou aos autos a identificação dos contratos (ver fls. 2005) que deram origem à receita proveniente das avaliações educacionais no total de R\$ 249.525.495,87. A maioria, em termos de representatividade da receita originada, são contratos firmados com o INEP para a realização de provas como o ENEM, ENADE e SAEB, exames de diagnóstico em larga escala da educação básica, ensino médio e ensino universitário do Brasil.

CONTRATANTE	CNPJ/MF	OBJETO DO CONTRATO / EVENTO	CENTRO DE CUSTO	DATA ASSINATURA CONTRATO / ADITIVO	VIGÊNCIA			VALOR TOTAL CONTRATO	RECEITA NO EXERCÍCIO 2015
					PRAZO (MESES)	INÍCIO	TÉRMINO		
FUNDACAO BRADESCO	60.701.521/0001-06	F.BRADESCO - PROC SELETIVO	010135	08/07/2015	03	08/07/2015	30/09/2015	226.800,00	75.600,00
INEP	01.678.363/0001-43	PRÉ-TESTE BNI 2013	010502	08/04/2013 07/04/2014	12 03	08/04/2013 08/04/2014	08/04/2014 08/07/2014	21.430.298,59 5.357.574,65	370.145,49
INEP	01.678.363/0001-43	ENEM 2014	050216	13/10/2014	12	13/10/2014	13/10/2015	241.508.054,39	16.795.697,34
INEP	01.678.363/0001-43	ENEM 2015	050217	09/10/2015	12	13/10/2015	13/10/2016	233.402.816,40	138.174.801,52
INEP	01.678.363/0001-43	ENADE 2014	051510	13/11/2014	12	13/11/2014	13/11/2015	29.822.659,62	21.217.808,81
INEP	01.678.363/0001-43	AVALIACAO ANA 2014	051805	14/11/2014	12	14/11/2014	14/11/2015	156.425.347,68	36.401.816,37
INEP	01.678.363/0001-43	SAEB 2015	051806	14/11/2014	12	14/11/2014	14/11/2015	156.425.347,68	34.913.250,79
FUNDACAO BRADESCO	60.701.521/0001-06	FUND BRADESCO 2014 A 2017	052004	26/02/2014		26/02/2014		2.663.282,10	1.015.353,40
FUNDACAO BRADESCO	60.701.521/0001-06	FUND BRADESCO EDUCA+ACAO	052005	25/03/2014	1043 DIAS	25/03/2014	31/01/2017	668.765,00	380.200,66
DIVERSOS CONTRATOS	DIVERSOS	ESCOLAS AMERICANAS	052703	01/03/2015				123.175,49	123.175,49
FUNDACAO ROBERTO MARINHO	29.527.413/0001-00	AVAL FUND. ROBERTO MARINHO	052901	22/08/2014 06/03/2015	120 DIAS 11 DIAS	25/08/2014 06/03/2015	20/12/2014 17/03/2015	188.230,00 20.000,00	57.646,00
								TOTAL DE AVALIAÇÃO	249.525.495,87

Valores expressos em Reais  
R\$ 0,00

É certo que, como já se entendeu em outros casos similares deste E. Tribunal, a partir do momento em que o desenvolvimento das atividades deixa de se direcionar aos objetivos originais, passando a se direcionar precipuamente a atividades diversas que não envolvem o desenvolvimento do ensino e pesquisa, não mais faria sentido a manutenção do benefício de isenção/imunidade, posto que se teria deixado de atender aos requisitos normativos (Acórdão nº 1401003.038 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de interesse da Fundação Carlos Chagas, Sessão de 11 de dezembro de 2018). Porém, a situação dos presentes autos é outra. Como aludido, a Recorrente no ano-calendário de 2015 concretizou atividades e auferiu receitas que, além de serem afetas e típicas ao seu propósito estatutário, estão intrinsecamente vinculadas e integradas ao processo de educação formal do Brasil.

Ademais, em que pese já se tenha entendido em outro caso da Recorrente que a atividade de avaliação do ensino e dos rendimentos escolares cabe à União, sendo a Fundação Cesgranrio mera executora desse encargo estatal (Acórdão nº 9202-011.196 – CSRF / 2ª Turma, Sessão de 21 de março de 2024), compreendo que na verdade a Recorrente age como “longa manus”, como extensão do Estado. Isto é, a despeito de o Estado não exercer diretamente essa função estatal, seja por alguma incapacidade, por motivos de gestão, expertise, ou mesmo de conveniência, é como se o Estado ali estivesse, ele mesmo, medindo o desempenho dos alunos brasileiros, inclusive porque os resultados obtidos na área da educação escolar e universitária impactam a consecução dos objetivos fundamentais da República (art. 3º da CF) de desenvolvimento nacional.

Aliás, se fôssemos levar adiante esse raciocínio e entender que só a União pode executar direta e pessoalmente os papéis e missões educacionais, a imunidade do art. 150, VI, “c” da Constituição perderia a razão de existir, tornando-se, a meu ver, inócua.

Logo, oriento meu voto no sentido de que a Recorrente faz jus à imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição e art. 9º, “c” do CTN, já que o Ato Declaratório Executivo DRF RJ I nº 177, de 29 de novembro de 2018, que havia sido convalidado por despacho decisório e pelo acórdão recorrido, não atende aos requisitos da legislação aplicável.

#### **b) Auto de Infração de IRPJ**

Apesar de aplicável à Recorrente a imunidade tributária prevista no 150, VI, “c” da Constituição, discordando do Ato Declaratório Executivo DRF RJ I nº 177, de 29 de novembro de 2018, caberá avaliar a situação fática de cada um dos lançamentos lavrados.

De início, concordo com a DRJ no sentido que o lançamento não está eivado de nulidades, assim como não já não estava o processo que deu origem à suspensão da imunidade, pois não observo preterição do direito de defesa e do contraditório, tampouco vícios relacionados à motivação, razão pela qual deixo de acolher a preliminar sustentada pela Recorrente.

Quanto ao mérito propriamente, o acórdão recorrido baseia-se na pressuposto de que a Recorrente não poderia ser considerada instituição de educação. Como já estabelecido acima, entendo o contrário, e reitero aqui aquelas razões de decidir.

Além disso, não vislumbro nos autos desvios que afastariam a imunidade, pelo que entendo estarem preenchidos os requisitos do art. 14 do CTN.

A Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade e de Isenção, cujos argumentos foram invocados para embasar o lançamento de IRPJ, entendeu que a aquisição de obras de arte em 2015, destinadas a compor o acervo do futuro Museu Cesgranrio de Arte e Cultura, caracterizaram a não aplicação integral dos recursos da Fundação Cesgranrio na manutenção e no desenvolvimento dos seus objetivos sociais, porquanto até 2018 o referido museu não havia sido

instalado. Destaco que esse foi o único fundamento invocado pelo Fisco, a não identificação da instalação do museu até a data da ação fiscalizatória.

A Recorrente, por sua vez, alega que independentemente da efetiva instalação do museu, um dos objetivos institucionais da Fundação Cesgranrio é a promoção e realização de projetos culturais que incentivem as artes em geral, inclusive as artes plásticas. Portanto, a aquisição de objetos artísticos é pertinente ao escopo institucional. A meu ver, tem razão a Recorrente, especialmente porque nenhuma atipicidade ou desvio foi evidenciado pelo Fisco. Apesar de não se ter notícia de que o museu já tenha sido instalado e esteja em plena atividade, a Recorrente anexou provas das mais diversas atividades culturais, como mostras culturais, de teatro, etc, que podem envolver os mobiliários, objetos culturais/artísticos listados pela D. Autoridade Fiscal às fls. 8 do processo.

A decisão da DRJ, ao examinar esse ponto (fls. 141 da decisão), entendeu que os projetos culturais realizados pela Recorrente são voltados aos estudantes e que “é óbvio que para a organização desses eventos não há a obrigatoriedade de compra de obras de arte”. Por isso concluiu que houve a aplicação de recursos em desacordo com os objetivos sociais da Fundação, o que violou o previsto no inciso II do art. 14 do CTN e no art. 12, § 2º, “b”, e § 3º, da Lei nº 9.532, de 1997, justificando a suspensão dos aludidos favores fiscais.

Data vênia, é um fundamento obscuro que não merece guarida. Primeiro, porque não é preciso que esteja obrigada a essa aquisição, bastando que as compras sejam relacionadas aos escopos estatutários da Fundação. Depois porque o fato de os projetos culturais serem voltados aos estudantes em nada afasta a necessidade de presença das obras artísticas. Na minha visão, os estudantes, cidadãos em formação, devem aliás ter prioridade e amplo acesso aos mais variados objetos artísticos. E como lembra-nos a Recorrente, a exposição dos estudantes às artes compõe, não há dúvida, a atividade educacional.

Nessa linha, cito uma decisão já proferida por este C. CARF, analisando outro caso da Recorrente em relação a essa matéria:

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

A aquisição das obras de arte e a disponibilização de acesso ao seu conhecimento ao público em geral, indubitavelmente, enquadra -se com maestria na atividade de desenvolvimento cultural pela Fundação recorrente, não se podendo, portanto, de forma alguma ser aqui considerada e desnaturada, da forma como pretendido pela r. decisão recorrida.

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

(Acórdão nº 1301-001-364, 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Processo nº 12898.001936/2009-26)

Ademais, ainda consigno que a constituição de um museu é um projeto de longo prazo (a título de exemplo, vale lembrar que o MASP aguardou 12 anos para ter seu projeto arquitetônico concretizado) e a Fiscalização não pode presumir que as artes adquiridas não eram destinadas ao futuro museu. Se foi essa a suspeita da Fiscalização, deveria ter apurado com mais profundidade os fatos e carreado evidências para materializar a destinação deturpada, o que não foi feito. No caso, as artes permaneceram no acervo, no patrimônio e na contabilidade da Recorrente, e ao que tudo indica são exibidas à sociedade em projetos ou mostras culturais.

Assim, considerando os propósitos perseguidos pela Fundação em seu Estatuto, as obras de artes são necessárias e pertinentes às suas finalidades, não se tendo comprovado nenhum desvio da aplicação dos recursos, de modo que merece reforma o acórdão recorrido.

Também não vou deixar de analisar as bolsas de estudo concedidas pela Recorrente que julgo relevante.

A Notificação Fiscal de Suspensão da Imunidade e de Isenção que, como dito, serviu de base ao lançamento, afirmou que a Recorrente concedeu em 2015 R\$ 4.531.903,00 em bolsas de estudos, sendo os bolsistas 20 empregados da Fundação, 127 dependentes dos empregados da Fundação e 207 outras pessoas sem qualquer vínculo com a Fundação Cesgranrio, totalizando, portanto, 354 bolsas de estudos distribuídas.

Quanto às bolsas distribuídas aos empregados e seus dependentes, a Notificação Fiscal afirmou: “A Fundação teve um gasto de R\$ 4.541.903,90 no ano-calendário de 2015, tudo registrado à conta contábil n' 3.1.1.1.13.05 - Bolsa de Estudo. Parcela das bolsas de estudos distribuídas foram destinadas a empregados e seus parentes, caracterizando, na realidade, benefício, e não gratuidade ou assistencialismo.”

O que aparenta é que a Recorrente pode ter se distanciado um pouco de seus objetivos estatutários. No Estatuto, o objetivo institucional é a “concessão ou complementação de bolsas de estudo ou de pesquisa, no País ou no Exterior, para pessoas comprovadamente carentes, na área das ciências comportamentais e das ciências humanas em geral, das letras e das artes”. Realmente, ao que se vê, a Fundação deveria ter voltado mais de seus esforços financeiros à comunidade carente, e não aos seus funcionários de alta remuneração (fls. 23).

Não que a Recorrente estivesse obstada de beneficiar seus funcionários para estimular o trabalho, mas, para se enquadrar como entidade de assistência social, seria preciso beneficiar a população carente em paralelo a essa política de incentivo aos funcionários. E como

constou de fls. 22, a própria Fundação Cesgranrio admite, através de correspondência datada de 20/02/2018, que não aplica o percentual mínimo de 20% em gratuidades (fls. 22), o que, do ponto vista social, seria mais adequado e condizente.

Porém, certo é que não se está aqui definindo se a Fundação se enquadraria como assistência social e entidade filantrópica. O foco aqui é a definição como instituição de educação, para fins do art. 150, VI, “c” da CF. Por isso entendo que esse último aspecto não seja determinante e suficiente para mudar minhas conclusões anteriores.

Além disso, o que passou a ser analisado é se a Recorrente atende as condições do art. 14 do CTN e, acerca disso, o fato de a Recorrente conceder parte das bolsas a seus funcionários como medida de incentivo ao trabalho não é algo que, por si só, infirmaria a imunidade tributária de que usufrui. Novamente friso que se o intuito da Fiscalização era demonstrar que a Fundação não estava aplicando integralmente os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, era preciso evoluir nas demonstrações e nas provas de suas conclusões, não bastando presunções, insinuações e conjecturas (cf. art. 142, CTN), haja vista ser dever do Fisco demonstrar a efetiva materialidade da conduta ilícita que foi identificada.

Portanto, os fundamentos invocados pela Fiscalização e confirmados pela decisão “a quo” não são o bastante para afastar a imunidade da Recorrente.

À vista desses fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente, cancelando o lançamento de IRPJ.

#### **c) Auto de Infração de CSLL e COFINS (reflexos)**

Como regra, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Desse modo, a decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, sendo clara a relação de causa-efeito entre eles.

Com base nisso, portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário para reformar em o acórdão da DRJ e cancelar os lançamentos de CSLL, e COFINS reflexos e decorrentes do lançamento de IRPJ.

É como voto.

#### **d) Conclusão e Dispositivo**

À vista desses fundamentos, voto no sentido de dar provimento aos Recursos Voluntários da Recorrente para reformar em parte o acórdão da DRJ e (i) afastar a suspensão da imunidade/isenção e o Ato Declaratório Executivo DRF RJ I nº 177, de 29.11.2018 (ii) cancelar integralmente os lançamentos de IRPJ, CSLL e COFINS.

*Assinado Digitalmente*

**Andressa Paula Senna Lísias**