



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14747.000022/2009-05
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.153 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2021
Recorrente FUNDACAO JOSE AMERICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

FUNDAÇÕES DE APOIO ÀS UNIVERSIDADES. IMUNIDADE. INSTRUMENTO DE TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA

As fundações de apoio Universidades Federais, longe de serem resultado de uma interpretação extravagante da legislação vigente, estão previstas e minuciosamente disciplinadas por lei federal. Seu regime jurídico tributário, desde que atendidos os critérios para a sua criação, deve ser, no mínimo, tão favorável quanto àquele dispensado às Universidades. Afinal, elas exercem a função de desconcentração de certas atividades com o fito de dar eficiência à prestação das atividades fim das Universidades (ensino, pesquisa e extensão) e não faria sentido criá-las se o seu regime jurídico tributário fosse desfavorável. De acordo com a Medida Provisória nº 495/2010, convertida na Lei nº 12.349/2010, é proibido às Universidades Federais promoverem a chamada “terceirização de mão-de-obra” por meio de suas fundações de apoio, o que autoriza afirmar que eventual exercício dessas atividades desqualifica a imunidade para estas entidades. Todavia, essa proibição não tem efeitos retroativos uma vez destituída de caráter interpretativo.

COFINS. REFLEXO.

O decidido em relação ao IRPJ e à CSLL aplica-se à Cofins por tratar-se de tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Lucas Issa Halah (suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração para cobrança de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) referente ao ano-calendário 2004, no montante total de R\$ 2.328.563,88 incluídos principal, juros de mora e multas de ofício de 75%.

2. Referido auto de infração estava incluído inicialmente no processo nº 14.751.000007/2005-66, como reflexo do IRPJ, porém, em razão de Despacho da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (e-fls. 2256), que entendeu tratar-se de fatos distintos, formalizou-se este processo especificamente para Cofins, com cópia integral do processo original.

3. Por bem descrever e resumir os fatos, transcrevo parcialmente o Relatório do acórdão recorrido, complementando-o ao final com o necessário (e-fls. 2270).

3. Afirmo a autoridade fiscal, na "Descrição dos fatos e enquadramento legal" do AUTO DE INFRAÇÃO (fls.547) que, em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte, detectou a infração relativa a falta/insuficiência de recolhimento da Cofins, consoante expressamente relatado : "Ao analisar-se as receitas escrituradas nos balancetes contábeis mensais do contribuinte, verificou-se que grande número decorria de serviços prestados pelo contribuinte, típicos de iniciativa privada e alheios aos objetivos sociais descritos nos estatutos sociais da Fundação José Américo. Sendo receitas não-próprias da fundação, sujeitam-se, nos termos da legislação citada neste Auto de infração e no Termo de Verificação Fiscal, à incidência de Cofins."

4. De acordo com o subitem 4.2 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (fls.571/572), após transcrever o art. 13 e parte do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, afirmou a autoridade autuante: " (...)• as receitas próprias das fundações, sejam privadas ou públicas, são isentas de Cofins, nos termos da legislação vigente. Dessa forma, a partir das receitas escrituradas nos balancetes contábeis, procedemos à exclusão das receitas próprias da Fundação José Américo, entendidas como aquelas receitas auferidas em decorrência de atividades relacionadas com seus objetivos sociais, discriminados no artigo segundo de seu estatuto consolidado a que nos referimos no item 01 deste relatório." As bases de cálculo da Cofins encontram-se nas planilhas denominadas BASE DE CÁLCULO DA COFINS (fls.585/596).

5. Cumpre traçar breve resumo da ação fiscal que culminou com a lavratura do AUTO DE INFRAÇÃO objeto do presente processo, cujos detalhes encontram-se no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (fls. 563/574).

5.1.O item 1 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL traz o histórico da ação fiscal, iniciada em 17/03/2005. Por meio do TERMO DE NOTIFICAÇÃO FISCAL (fls. 02/03), a contribuinte sob fiscalização foi cientificada, em 20/09/2005, do RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO (fls.04/22), contra o qual se manifestou, consoante petição (fls.23/43).

5.2. Em 10 de fevereiro de 2006, o Delegado da Receita Federal do Brasil em João Pessoa-PB proferiu Despacho Decisório (fls.454), que, ao aprovar o Parecer DRF/JPA/Saort nº 19/2006 (fls.440/453) resolveu pela improcedência da mencionada manifestação da contribuinte contra o TERMO DE NOTIFICAÇÃO FISCAL. Naquele Parecer, consignou-se que a Fundação José Américo não reunia condições para fruir i) da imunidade do § 2º do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, que só alcançaria as Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público - assim entendidas as criadas por lei específica (consoante inciso XIX do art. 37 da Constituição Federal) -, e da imunidade da alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, vez que não poderia ser considerada como uma instituição de ensino, tampouco de assistência social. Assentou-se, demais, não poder ela gozar da isenção do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, vez que não poderia ser considerada, não obstante o seu estatuto social (fls. 57 a 72), instituição de caráter filantrópico, recreativo, cultural ou científico.

5.3. No que tange à Cofins, consignou-se no referido Parecer que, segundo o inciso X do art. 14 da lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, são isentas as receitas próprias das fundações de direito privado instituídas ou mantidas pelo poder público, entendendo-se como receitas próprias "(...) as subvenções recebidas, repasses orçamentários, bem como as doações e contribuições recebidas." Acrescentou-se, ainda, que a maciça maioria das receitas da contribuinte derivam de atividades típicas de iniciativa privada, provenientes de terceirização de mão-de-obra, sujeitas, portanto, ao pagamento da Cofins.

5.4. Ato contínuo, a referida autoridade administrativa expediu o Ato Declaratório Executivo nº 2, de 1º de fevereiro de 2006, publicado no Diário Oficial da União em 17/02/2006, mediante o qual suspendeu, nos anos-calendário de 2000 a 2004 (fls.500), a isenção tributária relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, da qual a interessada se valia para o não pagamento do IRPJ e da CSLL.

5.5. O Parecer DRF/JPA/Saort nº 19/2006; no que se refere à Cofins (itens 51 a 56), com base na legislação que reproduz, conclui: "Em suma, se a pessoa jurídica preenche os requisitos legais para a condição de isenção, as receitas relativas às atividades próprias não se submetem à tributação pela Cofins. Entretanto, outras receitas de caráter contraprestacional se submetem à tributação pela Cofins. No caso específico da Fundação Jose Américo, conforme já relatado, a sua contabilidade revela ser ínfima a parcela de receitas que poderia ser enquadrada no conceito de receitas derivadas de atividades próprias, como acima enunciado. Todas as demais receitas auferidas pela Entidade estão, pois, sujeitas A tributação pela Cofins (...)."

5.6. A contribuinte apresentou impugnação contra o ato suspensivo da isenção (fls. 464/499). Intimada acerca de que a impugnação do referido Ato Declaratório Executivo DRF/JPA nº 2/2006 não tem caráter suspensivo, prosseguiu o procedimento fiscal, que culminou na lavratura dos AUTOS DE INFRAÇÃO atinentes ao IRPJ, à CSLL e à Cofins.

5.7. A autoridade autuante informou, no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, que os valores retidos em cada mês pelos tomadores dos serviços, em razão dos serviços prestados pela Fundação José Américo (consoante Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - Dirf, As fls.602/639) - não restituídos nem por ela compensados -, que constam das planilhas intituladas IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES RETIDAS (fls.597/601), foram subtraídos dos tributos apurados, em obediência ao *caput* do art. 7º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004.

4. Em impugnação, o contribuinte apresentou defesa única, e sustentou que se enquadra na imunidade prevista nas alíneas “a” e “c”, inciso VI, art. 150 da Constituição Federal, bem como na isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/97, conforme narrada na decisão recorrida. Veja-se:

6.1. Aduz que a Fundação José Américo, além de tratar-se de uma instituição filantrópica de caráter científico, não descumprira nenhum dos requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, pelo que seria indevida a suspensão da isenção.

6.2. Como fundação instituída e mantida pelo poder público, sem fins lucrativos, dotada de caráter assistencial, educacional e científico, gozaria da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alíneas “a” e “c”, c/c o § 2º, da Constituição Federal.

6.3. Os serviços prestados às Universidades Federais da Paraíba e de Campina Grande não poderiam ser considerados como atividade capaz de gerar concorrência desleal, uma vez que apenas teriam por objetivo apoiar aquelas instituições de ensino.

6.4. Com base nos seus Estatutos e no disposto pelo § 3º do art. 1º do Decreto no 5.205, de 14 de setembro de 2004 - que regulamentou a Lei nº 8.958, de 2004 -, entende estar autorizada a prestar apoio logístico, operacional, gestão contábil e administrativa na execução dos serviços de limpeza e conservação nas universidades apoiadas.

6.5. Mesmo tendo constado da sua escritura pública de constituição que é de direito privado, a Fundação José Américo havia sido tratada como pessoa jurídica de direito público na sua origem.

6.6. Entende não explorar qualquer atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados.

6.7. A decisão do TCU nº 655/2002 a que se referiu o Parecer nº 002, de 2006, refere-se a licitações e não à matéria tributária, razão pela qual não se aplicaria ao caso em questão.

6.8. No que se refere especificamente à autuação relativa à Cofins, argumenta que:

6.8.1. por exercer atividades de apoio a universidades, goza de isenção da Cofins sobre as suas receitas brutas, às alíquotas de 3% e 7,6%, aplicáveis, respectivamente, antes e após a vigência da Lei nº 10.833, de 2003. Reproduz doutrina e decisões administrativas de primeiro grau.

6.8.2. após explicitar os códigos de receita indicados no RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO, conclui ter provado que “(...) não praticou nenhum ato típico de empresas privadas, nem prestou serviços remunerados, não afrontou seus Estatutos, muito pelo contrário, cumpriu rigorosamente as suas **atribuições estatutárias, a Lei 8.958/94 e o Decreto 5.205/2004, no apoio as (sic) atividades das Instituições Federais de Ensino Superior (UFCG e UFPB) por ela apoiadas.**” (grifos do original)

6.8.3. a Fiscalização fez incidir a contribuição sobre o total das receitas brutas de convênios públicos, contratos administrativos e doações, que são as únicas fontes de receita da contribuinte, porém não-tributáveis; e conclui “(...) por isso, ficam, desde já, não só os Autos de Infração, como também a **Base de Cálculo, da mesma forma impugnada**, por ferir a legislação e a própria Constituição Federal.” (grifos do original)

5. A Turma julgadora de primeira instância (e-fls. 2266 - 2296), por unanimidade, declarou de ofício a decadência dos períodos que especifica e julgou improcedente a impugnação, basicamente, por ratificar as razões aduzidas pela autoridade fiscal, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000, 01/01/2001 a 31/12/2001, 01/01/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.

Em se tratando de tributo ou contribuição sujeita ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial deve ser feita tendo em vista a existência ou não de pagamento a título de antecipação, utilizando-se, conforme o caso, respectivamente, o disposto no § 40 do artigo 150 ou o inciso I do art. 173, ambos do CTN.

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.

Tendo em conta que o processo administrativo tributário rege-se pelos princípios da legalidade e da verdade material, a decadência, ainda que não alegada pelo contribuinte, deve ser declarada de ofício, em sede de julgamento.

COFINS. ISENÇÃO. FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO.

Apenas são isentas da Cofins as receitas oriundas das atividades próprias das fundações de direito privado, incidindo a contribuição sobre as demais receitas.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

COFINS. BASES DE CÁLCULO APURADAS. MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA.**EFEITOS.**

Na ausência de contestação expressa de item da autuação, pressupõe-se a concordância da autuada em relação à parte não impugnada, o que implica sua indiscutibilidade no âmbito do processo administrativo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, sendo àquela objeto da decisão.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, mesmo que proferidas por tribunais superiores, só produzem efeitos para as partes envolvidas no processo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

6. Cientificado da decisão de primeira instância em 15/10/2009, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 06/11/2009 e requereu, inicialmente, o sobrestamento deste processo até o julgamento do processo do IRPJ (PAF nº 4751.000007/2005-66). No mérito reiterou os argumentos apresentados na impugnação e o provimento do recurso voluntário (e-fls. 2320 e seg.).

7. Encaminhado inicialmente para a Terceira Seção deste Carf, a 1ª Turma, por meio da Resolução nº 3201-002.754, de 23/09/2020, declinou, por unanimidade, a competência para a Primeira Seção, por entender que “os fatos apurados são os mesmos da autuação de IRPJ (Processo n.º 14751.000007/200566)”, é dizer, a “*presente autuação de Cofins, apesar de apartada em processo distinto da autuação de IRPJ, é reflexa da fiscalização de omissão das receitas relativas às sessões de mão-de-obra em geral, ou seja, a autuação de Cofins é decorrente da autuação de IRPJ*”. Veja-se os seguintes trechos do voto da referida Resolução (e-

fls. 2415):

O Auto de Infração de Cofins de fls. 1095 e seguintes apontou as seguintes rubricas como receitas estranhas à atividade principal da Fundação José Américo, entidade sem fins lucrativos de apoio ao ensino:

“1. Código de receita 4.11 - Aqui são contabilizados receitas de prestação de serviços de reprografia, receita para custear a alimentação de Policiais Militares, advindas de órgãos instalados no Campus da UFPB, bem como doações de funcionários da UFPB, contabilizados sob a rubrica "Consignações". Vide folhas

[...]

Diante da constatação das receitas apontadas acima a fiscalização concluiu que a Fundação obteve receitas com finalidade lucrativa e escapou do fim específico da entidade (apoio educacional) e tributou a Fundação sob às regras de incidência aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.

Logo, em razão das receitas identificadas, a fiscalização deixou de considerar a imunidade da Fundação.

Contudo, o Recurso Voluntário não pode ser conhecido nesta 3.ª Seção de julgamento, visto que os fatos apurados são os mesmos da autuação de IRPJ (Processo n.º 14751.000007/200566), como consta no próprio Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 571).

Inclusive, conforme consta no Acórdão de n.º 120100.547, a autuação de IRPJ foi cancelada e entre os fundamentos, o relator menciona também a base de cálculo da Cofins. Portanto, a matéria deve ser tratada na 1.ª Seção de julgamento deste Conselho.

A presente autuação de Cofins, apesar de apartada em processo distinto da autuação de IRPJ, é reflexa da fiscalização de omissão das receitas relativas às sessões de mão-de-obra em geral, ou seja, a autuação de Cofins é decorrente da autuação de IRPJ. (Grifo nosso)

8. Ante a Resolução acima, o processo foi reencaminhado para a Primeira Seção e distribuídos a este Relator.

9. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Relator, Relator.

10. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

11. Trata-se de auto de infração de Cofins apartado para este processo em razão de a DRJ entender não se tratar de reflexo do IRPJ. Entretanto, conforme Resolução nº 3201-002.754, de 23/09/2020, verificou-se que o auto de infração de Cofins, apesar de apartado em processo distinto do IRPJ, é reflexo da fiscalização de omissão das receitas, ou seja, a autuação de Cofins é decorrente da autuação de IRPJ objeto do processo nº 14751.000007/2005-66.

12. Com efeito, o resultado do IRPJ deve ser replicado para este processo.

13. Nos autos do referido processo nº 14751.000007/2005-66, por meio do Acórdão nº 1201-00.457, de 30/06/2011, a Turma, por maioria de votos, deu provimento ao recurso

voluntário, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa: FUNDAÇÕES DE APOIO ÀS UNIVERSIDADES IMUNIDADE INSTRUMENTO DE TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA

As fundações de apoio Universidades Federais, longe de serem resultado de uma interpretação extravagante da legislação vigente, estão previstas e minuciosamente disciplinadas por lei federal. Seu regime jurídico tributário, desde que atendidos os critérios para a sua criação, deve ser, no mínimo, tão favorável quanto àquele dispensado às Universidades. Afinal, elas exercem a função de desconcentração de certas atividades com o fito de dar eficiência à prestação das atividades fim das Universidades (ensino, pesquisa e extensão) e não faria sentido criá-las se o seu regime jurídico tributário fosse desfavorável.

Atualmente, por força da Medida Provisória nº 495/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.349/2010, está expressamente proibido às Universidades Federais promoverem a chamada “terceirização de mão-de-obra” por meio de suas fundações de apoio, o que autoriza afirmar que eventual exercício dessas atividades desqualifica a imunidade para estas entidades. Todavia, essa proibição não tem efeitos retroativos uma vez destituída de caráter interpretativo.

14. A seguir, colaciono o voto condutor do acórdão:

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Já tive a oportunidade de enfrentar, noutra decisão, o regime jurídico tributário a que são submetidas as fundações de apoio às universidades de amparo às Universidades Federais. No processo nº 10680.012956/2004-38, proferi voto vencedor para manter o enquadramento no regime constitucional protetor. Abaixo, transcrevo trecho representativo das minhas razões:

A razão de ser da fundação autuada é única e exclusivamente de amparo à Universidade Federal (diga-se, além de entidade de ensino, é também autarquia) e todo o seu superávit é a ela direcionado. Aliás, quanto a esse ponto vale destacar que as atividades de ensino no sentido estrito, pesquisa e extensão podem ser remuneradas por aqueles a quem são dirigidas. A única vedação é que tal remuneração caracterize atividade lucrativa. E atividade lucrativa não significa que não possam gerar superávits. A diferença entre o lucro e o superávit é que o primeiro visa a remuneração do empreendedor; ao passo que o superávit é a diferença positiva entre as receitas e custos de uma atividade, mas que é integralmente retido para aplicação na própria atividade ou em uma congênere. É justamente o caso, pois todo o superávit é direcionado à Universidade. Tal circunstância, ao revés de caracterizar um fato que desqualifica a imunidade como pretendeu a fiscalização, é determinante para a manutenção da entidade no regime constitucional protetor. Se o regime jurídico da fundação que dá amparo à Universidade fosse diverso desta e menos favorável, sua criação simplesmente não faria sentido. Merece destaque que tais instituições não são resultado de uma criação extravagante calcada em lacunas legais. No plano federal, há lei (Lei nº 8.958/94) que expressamente prevê tais entidades e regula a sua relação com as Universidades Federais.

A situação analisada, apesar de significativamente diferente da que ora enfrentamos (lá, a desqualificação da imunidade decorreu, dentre outros aspectos, da transferência de valores da fundação para a Universidade e não o contrário) serve para estabelecer algumas premissas.

A primeira premissa é a de que essas entidades, longe de serem resultado de uma interpretação extravagante da legislação vigente, estão previstas e minuciosamente disciplinadas por lei federal.

A segunda é a de que o regime jurídico tributário dessas entidades, desde que atendidos os critérios para a sua criação, deve ser, no mínimo, tão favorável quanto àquele dispensado às Universidades. Afinal, elas exercem a função de desconcentração de certas atividades a fim de dar eficiência à prestação das atividades fim das Universidades (ensino, pesquisa e extensão). Assim, não faria sentido criá-las e, portanto, a sua específica disciplina prevista em lei, se o seu regime jurídico tributário fosse desfavorável.

Também já enfrentei esse tema, junto com o Professor Doutor de Direito Comercial GUSTAVO SAAD DINIZ, em artigo ainda inédito. Lá, tecemos as seguintes considerações:

Fixadas essas premissas, cabe-nos finalmente indagar: as fundações de apoio às universidades se enquadrariam no conceito de instituições de educação para fins de gozo da imunidade?

Não há dúvidas de que sim, se a razão de ser da entidade for realmente o amparo à universidade, o qual é caracterizado por meio do exercício de atividades voltadas, ora ao apoio direto à universidade por meio de auxílio logístico ao desempenho de suas funções educacionais, ora ao apoio indireto ao exercer atividades suplementares àquelas desenvolvidas pela universidade.

E posteriormente concluímos:

O regime jurídico tributário das entidades de apoio às universidades em tudo deve se igualar àquele dispensado às entidades amparadas, inclusive quanto aos benefícios e incentivos tributários, como a imunidade das instituições de educação.

Se o regime fosse diverso e menos favorável, sua instituição simplesmente não faria sentido, o que não se coaduna com o fato de que essas entidades, longe de nascerem como resultado de uma criação extravagante calcada em lacunas legais, estão firmemente ancoradas nas disposições normativas vigentes desde o altiplano constitucional e, no âmbito federal, estão expressamente previstas e reguladas por diploma legal específico.

Desse modo, é relevante analisar o regime jurídico tributário das Universidades e verificar se a fundação efetivamente exerceu atividades para as quais foi criada e compatíveis com a legislação de regência.

Quanto ao regime jurídico das Universidades, não há dúvidas de que gozam da imunidade constitucional por duas razões: primeira, o seu caráter autárquico (art. 150, § 2º, CF); segunda, pela sua qualificação como instituição de educação (art. 150, inciso VI, alínea “c”, CF). Aliás, quanto a esse segundo aspecto é importante destacar que instituições de educação e de assistência social são qualificações que apontam para entidades distintas, ou seja, podem ser imunes entidades de educação não assistenciais e entidades assistenciais não educativas. No artigo a que fiz referência anteriormente, assim comentamos essa questão:

Quanto ao primeiro, com efeito, a assistência social traz uma densa carga semântica de amparo aos menos afortunados. Todavia, ainda que atribuíssemos esse caráter exclusivamente àquelas instituições que prestem auxílio às camadas mais carentes da nossa população – interpretação que não é ratificada pelo Supremo Tribunal Federal –, é incorreto afirmar que as instituições beneficiadas pela imunidade devem possuir as duas qualificações.

Se esse tivesse sido o intento do Constituinte, a redação do dispositivo (a alínea “c” do inciso VI, art. 150, CF) seria “instituições de educação e assistência social”, e não “instituições de educação e de assistência social”. A preposição assinalada é suficiente para afirmarmos que o texto constitucional faz referência a duas classes de entidades e não a apenas uma classe definida por dois

atributos. Ademais, confirma essa interpretação o fato de o mesmo dispositivo elencar outras entidades, como partidos políticos e sindicatos de trabalhadores. Com o fito de reduzir o esforço de enunciação, o Constituinte apenas reuniu, numa mesma frase, entidades que, apesar de possuírem finalidades diversas, devem ser protegidas das mesmas imposições tributárias.

Particularmente, entendo que as Universidades Federais não possuem caráter assistencial. Pelo contrário, costumam atender às camadas sociais mais favorecidas. Todavia, isso não as desqualifica como entidades de educação beneficiadas pela imunidade.

Cumpre-nos então verificar se esse regime alcança também as suas fundações de apoio e para tal precisamos analisar se a fundação efetivamente exerce atividades de amparo às Universidades à luz da lei de regência.

Atualmente, por força das modificações introduzidas pela Medida Provisória nº 495/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.349/2010, diversas das atividades exercidas pela fundação, e que geraram a maior parte das suas receitas, estão proibidas.

Abaixo, transcrevo os dispositivos da Lei nº 8.958/94, com destaque do § 3º do art. 1º:

Art. 1º As Instituições Federais de Ensino Superior IFES e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas ICTs, sobre as quais dispõe a Lei no 10.973, de 2 de dezembro de 2004, poderão celebrar convênios e contratos, nos termos do inciso XIII do art. 24 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, por prazo determinado, com fundações instituídas com a finalidade de dar apoio a projetos de ensino, pesquisa e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, inclusive na gestão administrativa e financeira estritamente necessária à execução desses projetos. (Redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010)

§ 1º Para os fins do que dispõe esta Lei, entendem-se por desenvolvimento institucional os programas, projetos, atividades e operações especiais, inclusive de natureza infraestrutural, material e laboratorial, que levem à melhoria mensurável das condições das IFES e demais ICTs, para cumprimento eficiente e eficaz de sua missão, conforme descrita no plano de desenvolvimento institucional, vedada, em qualquer caso, a contratação de objetos genéricos, desvinculados de projetos específicos. (Incluído pela Lei nº 12.349, de 2010)

§ 2º A atuação da fundação de apoio em projetos de desenvolvimento institucional para melhoria de infraestrutura limitar-se-á às obras laboratoriais e à aquisição de materiais, equipamentos e outros insumos diretamente relacionados às atividades de inovação e pesquisa científica e tecnológica. (Incluído pela Lei nº 12.349, de 2010)

§ 3º É vedado o enquadramento no conceito de desenvolvimento institucional, quando financiadas com recursos repassados pelas IFES e demais ICTs às fundações de apoio, de: (Incluído pela Lei nº 12.349, de 2010)

I - atividades como manutenção predial ou infraestrutural, conservação, limpeza, vigilância, reparos, copeiragem, recepção, secretariado, serviços administrativos na área de informática, gráficos, reprográficos e de telefonia e demais atividades administrativas de rotina, bem como as respectivas expansões vegetativas, inclusive por meio do aumento no número total de pessoal; e (Incluído pela Lei nº 12.349, de 2010)

II - outras tarefas que não estejam objetivamente definidas no Plano de Desenvolvimento Institucional da instituição apoiada.

Todavia, na época dos fatos, o dispositivo vigente possuía a redação que se segue:

Art. 1º As instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica poderão contratar, nos termos do inciso XIII do art. 24 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, e por prazo determinado, instituições criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse das instituições federais contratantes.

A nova disciplina proibiu a chamada “terceirização de mão-de-obra”, a que faz referência a autoridade fiscal. Assim, de 2010 em diante, não há dúvidas de que tais atividades desqualificariam a entidade como fundação de apoio e daí adviriam todas as demais consequências jurídicas, como o não enquadramento da entidade no regime jurídico tributário mais favorável dispensado às Universidades.

A questão então é determinar se esse entendimento deve ser aplicado antes da alteração legal, vale dizer, se os novos dispositivos possuem caráter interpretativo e, portanto, devem retroagir, uma vez que, na verdade, a proibição já estava prevista anteriormente e a nova redação serviria apenas para deixá-la mais clara ou, pelo contrário, houve verdadeira inovação legislativa.

Penso que estamos diante da segunda hipótese. É que, no caso de disposições interpretativas, o legislador costuma se acautelar e estabelecer expressamente o caráter interpretativo do dispositivo, além do que prevê a sua vigência retrospectiva.

Pois bem, nem uma, nem outra hipótese ocorreram. A lei nº 12.349/2010, em nenhuma parte, atribui caráter interpretativo aos seus dispositivos e, no artigo 15, estabelece a sua vigência a partir da data da sua publicação sem qualquer ressalva.

Por fim, cumpre-nos discorrer acerca do §3º do art. 150 da Constituição. Abaixo, o transcrevemos:

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Essa ressalva à imunidade constitucional tem a finalidade de evitar que o Poder Público, por meio de entidades constituídas sob o manto formal do regime de direito público, venham a competir de forma privilegiada com agentes privados nos domínios da ordem econômica, o que fere o primado da livre iniciativa e da livre concorrência.

Não é o caso, contudo, uma vez que a fundação presta serviços às próprias universidades federais, os quais poderiam ser desempenhadas por um setor das próprias instituições de ensino superior destituído de personalidade jurídica. Os serviços prestados poriam caracterizar atividade submetida aos preceitos constitucionais da ordem econômica se tivessem sido prestados para o mercado em geral.

É oportuno ainda destacar que a própria lei que disciplina essas fundações, em seu art. 1º, prevê a dispensa de licitação para a contratação delas pelas universidades, o que permite-nos afirmar que o próprio legislador não considera violação ao primado da livre concorrência nos contratos firmados entre a apoiada e a apoiadora.

Entendo, portanto, que a instituição faz jus à imunidade de IRPJ.

Já quanto às contribuições à seguridade social lançadas (CSLL e Cofins), entendo que a entidade não está amparada pelo regime constitucional. É que a imunidade prevista no § 7º do art. 195 é dirigida exclusivamente às instituições de assistência social, qualificação que não pode ser atribuída à fundação e nem à Universidade, conforme já discorremos anteriormente.

Todavia, há ainda que se investigar o regime jurídico infraconstitucional. Afinal, as leis que disciplinam as duas contribuições estabelecem diversas isenções.

Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro, assim estabelece o art. 15 da Lei 9.532/97:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 215835, de 2001)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

Não são necessárias maiores digressões para afirmarmos o caráter científico das Universidades. **Logo, não (sic - são) isentas da CSLL.** De igual sorte, em face dos fundamentos fixados anteriormente de que as fundações de apoio possuem o mesmo regime jurídico tributário das entidades apoiadas, elas são igualmente isentas desta contribuição.

Por derradeiro, resta a Cofins.

O art. 14, inciso X da MP nº 215835/2001, assim estabelece:

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

(...)

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

Já o art. 13 possui a seguinte redação:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...)

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997;

Assim, por duas razões (primeira, a qualificação como instituição de educação; segunda, o caráter científico), as universidades são isentas da Cofins. Logo, por tudo que já discorremos anteriormente, também são suas fundações.

As demais razões aduzidas pela defesa, especialmente as relativas ao pedido subsidiário, ficam prejudicadas.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, **voto por dar provimento integral ao recurso voluntário.** (Grifo nosso)

15. Como se vê, o referido acórdão reconheceu que a recorrente faz jus à imunidade do IRPJ e à isenção da CSLL e da Cofins. Observe-se que a isenção da Cofins foi objeto de análise mesmo não fazendo parte do processo nº 14751.000007/2005-66, porquanto a análise foi global. Ressalte-se, porém, que tal julgamento não se aplica de forma direta à Cofins, porquanto a matéria havia sido retirada daquele feito.

16. Referido processo nº 14751.000007/2005-66 foi objeto de recurso especial e teve seguimento negado, o qual fora confirmado em reexame de admissibilidade e posteriormente arquivado. Significa dizer, portanto, que a decisão proferida no Acórdão nº 1201-00.457, de 30/06/2011 tornou-se definitiva na esfera administrativa.

17. Tendo em vista que o auto de infração da Cofins, objeto destes autos, é reflexo daquele processo, como dito antes, por decorrência, deve ser dado provimento à matéria para

cancelar o auto de infração.

Conclusão

18. Ante o exposto, dou provimento recurso voluntário para cancelar o auto de infração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior – Relator