



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

Processo nº 14751.000007/2005-66
Recurso nº 516.257 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.547 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de junho de 2011
Matéria IRPJ e outro
Recorrente Fundação José Américo
Recorrida Fazenda Nacional

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Marcelo Cuba Netto e Claudemir Rodrigues Malaquias que negavam provimento.

(assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Rafael Correia Fuso, Marcelo Cuba Netto, Antonio Carlos Guidoni Filho e Regis Magalhães Soares de Queiroz .

Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

O presente feito se refere à autuação de IRPJ e CSLL para os anos-calendário de 2001 a 2004. Previamente ao lançamento, foi promovida suspensão da isenção/imunidade da autuada.

Abaixo, transcrevemos os trechos principais do termo de verificação do procedimento fiscal (fl. 562 a 573), especialmente em relação às razões que levaram à suspensão do regime tributário favorável:

A Fundação José Américo foi criada em 25 de novembro de 1965 por uma série de órgãos públicos e da sociedade civil, capitaneados pela então Universidade da Paraíba, que posteriormente se tornaria a Universidade Federal da Paraíba. Vide Certidão às folhas 50 a 55.

Ao longo dos anos, a Fundação José Américo foi gradativamente se ligando de forma mais intensa à Universidade Federal da Paraíba — UFPB.

Neste sentido, em seu Estatuto Consolidado (Vide folhas 56 a 72), registrado no Cartório Toscano de Brito, em 23 de dezembro de 1998, já o seu artigo primeiro estabelece-se que a fundação subordina-se, "para efeito de fiscalização de suas atividades, ao Magnífico Reitor da UFPB."

(...)

Temos, portanto, que a Fundação José Américo, além de ter sido criada pela então Universidade da Paraíba, gravita em torno da atual Universidade Federal da Paraíba, autarquia federal, em seu dia-a-dia.

1.2 Do motivo da seleção do contribuinte

A seleção do contribuinte deu-se pelo fato de ter chegado ao conhecimento da Secretaria da Receita Federal — Delegacia da Receita Federal em João Pessoa - a informação de que a Fundação José Américo estava desenvolvendo atividades econômicas, típicas da iniciativa privada e em afronta aos seus estatutos sociais.

(...)

Após análise dos balancetes mensais à vista dos contratos e convênios que geraram as mesmas receitas, detectou-se que, na realidade, afastando-se de suas atividades institucionais, a Fundação José Américo, desde o ano 2000, presta serviços típicos de iniciativa privada, tais como terceirização de mão de obra, confecção de refeições, etc... Vide contratos às folhas 77 a 260.

Tais fatos foram relatados por essa fiscalização, com detalhes, em "Relatório Fiscal", que se encontra às folhas 03 a 21 deste processo.

Desse modo, segue também a reprodução dos principais trechos do referido “relatório fiscal”, de fls. 03 a 21:

Inicialmente, cabe perquirir a natureza jurídica da entidade ora sob fiscalização. Nessa seara, urge vislumbrar se a Fundação José Américo é uma fundação de direito público ou de direito privado, por quem foi instituída e por quem é mantida.

(...)

Temos, portanto, que a Fundação José Américo, além de ter sido criada pela então Universidade da Paraíba, gravita em tomo da atual Universidade Federal da Paraíba, autarquia federal, em seu dia-a-dia, faltando, contudo, para tal, a existência de lei, para a sua criação, o que a caracterizaria como fundação instituída e mantida pelo poder público, mas de direito privado.

(...)

Como se depreende da análise dos objetivos sociais da Fundação José Américo, trata-se de prestação de serviços assistenciais ao corpo discente da UFPB, bem como serviços de incentivo às atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão, ainda no âmbito da UFPB, atividades não essencialmente públicas e de caráter secundário, portanto.

Em seu Estatuto, está consignado que a Fundação José Américo é uma pessoa jurídica de direito privado. E seus empregados são regidos pela Consolidação das Leis Trabalhistas — CLT.

Temos, portanto, com base na análise de todas essas características, que a Fundação José Américo é uma fundação de direito privado, apesar de instituída e, de certa forma, mantida pelo Poder Público, na medida em que recebe doações

de recursos de funcionários e professores da UFPB, além do fato de a esmagadora maioria de suas receitas advir de contratos celebrados com a UFPB e, mais recentemente, também com a UFCG, como teremos a oportunidade de verificar mais à frente.

$$(\dots)$$

A partir da entrega dos contratos, pôde-se averiguar a origem de cada uma das receitas escrituradas nos balancetes, as quais resumimos a seguir:

$$(\dots)$$

2. Código de receita 4.12 — As receitas contabilizadas nesse código correspondem ao contrato nº 01/2003, celebrado entre a Fundação José Américo e o Hospital Universitário Lauro Wanderley, para a prestação de serviços de higienização, produção e distribuição de refeições, apoio administrativo e manutenção, no valor de R\$ 1.690.092,12 (um milhão, seiscentos e noventa mil, noventa e dois reais e doze centavos);

3. Código de receita 4.13 - As receitas contabilizadas nesse código correspondem ao contrato nº 02/2003, celebrado entre a Fundação José Américo e o Hospital Universitário Alcides Carneiro, para a prestação de serviços de higienização, produção : e distribuição de refeições, apoio administrativo e manutenção, no valor de R\$ 750.842,18 (setecentos e cinquenta mil, oitocentos e quarenta e dois reais e dezoito centavos);

(...)

9. Código de receita 414.05 - As receitas contabilizadas nesse código correspondem ao contrato nº 027/2003, celebrado entre a Universidade Federal de Campina Grande e a Fundação José Américo para prestação de serviços de produção, higienização e distribuição de refeições nos Restaurantes Universitários da UFCG, **no** valor total de R\$ 76.865,16 (setenta e seis mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e dezesseis centavos). Vide folhas

10. Código de receita 414.07 - As 'receitas contabilizadas nesse código correspondem ao contrato celebrado , entre o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária — INCRA — Superintendência da Paraíba e a Fundação José Américo para formação de 88 educandos do campo, no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

$$(\dots)$$

16. Código de receita 419 - As receitas contabilizadas nesse código correspondem ao contrato nº 01/2002, celebrado entre a Fundação José Américo e o Hospital Universitário Alcides Carneiro, para prestação de serviços de apoio a projetos de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, de modernização administrativa, contábil, médico assistencial, didática e de extensão, no valor de R\$ 2.100.173,00 (dois

milhões, cem mil, cento e setenta e três reais), pelo período de 12 meses. Vide folhas

Todos esses contratos permitiram à Fundação José Américo auferir uma receita de R\$ 9.007.534,34 (nove milhões, sete mil, quinhentos e trinta e quatro reais e trinta e quatro centavos) no ano de 2003.

(...)

Tratando-se a Fundação José Américo de uma fundação de direito privado, instituída e mantida pelo poder público, urge verificar-se se, à vista das atividades desenvolvidas em seu dia-a-dia, em confronto com suas finalidades, a mesma faz jus à imunidade ou isenção de impostos e contribuições.

(...)

No § 3º do mesmo artigo, é consignado que "as vedações do inciso VI, "a" e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, **relacionados com a 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".

(...)

4.1.2. Imunidade para as instituições de assistência social

No artigo 150, em seu inciso VI, alínea "c", é estabelecida a **imunidade de impostos** sobre "o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei**". (destaques do autor)

(...)

Conforme legislação citada, verifica-se que a Fundação José Américo não faz jus à imunidade do imposto de renda, quer se analise sob a ótica de ser ela uma fundação instituída e mantida pelo poder público, quer se a análise recaia sob a ótica de ser ela uma entidade de assistência social, senão vejamos:

A imunidade das fundações instituídas e mantidas pelo poder público, estabelecida na alínea "a" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 está restrita, nos termos do parágrafo segundo do mesmo artigo, ao patrimônio, à renda e aos serviços decorrentes de atividades vinculadas as finalidades essenciais da fundação ou às delas decorrentes, não atingindo, nos termos do parágrafo terceiro do mesmo artigo, a renda e os serviços, **relacionados com a exploração de**

atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados.

E, como já tivemos oportunidade de visualizar, as atividades desenvolvidas pela Fundação José Américo são, em sua grande maioria, atividades de terceirização de mão-de-obra para as Universidades Federais da Paraíba e de Campina Grande, conforme item 03 deste relatório. Senão, vejamos:

No contrato 02/2002 — código de receita 414.02 — por exemplo, está prevista a contratação de setenta e três empregados, nas funções de auxiliar de cozinha, almoxarife, copeiro e outras funções assemelhadas, para produção, higienização e distribuição de refeições, junto a Universidade Federal da Paraíba.

No contrato 06/2003 — código de receita 114.04 — por exemplo, está prevista a contratação de recepcionista, marceneiro, auxiliar de contador, telefonista, num total de 42 empregados a serem contratados pela Fundação José Américo para prestarem serviços junto a Universidade Federal de Campina Grande.

No contrato 27/2003 — código de receita 414.05 — por exemplo, está prevista a contratação de setenta e três empregados, nas funções de auxiliar de cozinha, almoxarife, copeiro e outras funções assemelhadas, para produção, higienização e distribuição de refeições, junto a Universidade Federal de Campina Grande.

No contrato 05/2000 — código de receita 415 — existe contratação da Fundação José América para realização de serviço de limpeza e conservação no Campus I da Universidade Federal da Paraíba.

Idem em relação ao contrato 03/2003 — código de receita 416 — em relação aos campi da Universidade Federal de Campina Grande.

Enfim, todos esses exemplos bem demonstram que as atividades desempenhadas pela fundação José Américo são atividades típicas da iniciativa privada, não se podendo incluí-las naquelas sujeitas à imunidade do IRPJ, nos termos do § 3º do artigo 150 da Constituição Federal.

A nossa Constituição estabelece como fundamento da república federativa do Brasil e livre iniciativa. O artigo 170 estabelece que a ordem econômica fundamenta-se na livre iniciativa e tem como princípio a livre concorrência. O artigo 173 estabelece que, "ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei".

Tem-se, portanto, que as atividades desenvolvidas pela Fundação José Américo, consistente em atividades de

terceirização de mão-de-obra para as Universidades Federais da Paraíba e de Campina Grande afrontam inclusive os preceitos constitucionais acima citados, não podendo a mesma gozar de imunidade, pois desempenha atividades típicas de iniciativa privada, devendo, portanto, sujeitar-se às mesmas regras tributárias exigíveis aos empreendedores da iniciativa privada.

Na verdade, essa uma preocupação constante de nosso poder constituinte de 1988 — evitar concorrência desleal e, sobre este aspecto, veja-se o § 2º do artigo 173 de nossa Constituição.

Mesmo que se entenda que a Fundação José Américo, independentemente de ter sido instituída e mantida pelo Poder público, é uma entidade de assistência social, nos termos de seu estatuto, a mesma não poderia fazer jus à imunidade estabelecida na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da CF, pois as atividades desenvolvidas pela Fundação José Américo não se enquadram como de assistência social.

É o que se depreende da análise dos artigos 6º e 203 da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei 8.742/93, in verbis:

Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir as necessidades básicas.

Veja-se, a título exemplificativo, a corroborar nossa constatação de que a FJA não presta assistência social, os dados constantes do balancete, relativo ao mês de janeiro do ano de 2003, composto de quinze folhas, ao final do Livro Diário do mesmo ano.

Neste balancete, verifica-se que a FJA obteve receitas totais de R\$ 867.707,04 (oitocentos e sessenta e sete mil, setecentos e sete reais e quatro centavos) no mês de janeiro. Desse total, apenas R\$ 2.404,54 k dois mil, quatrocentas e quatro reais e cinquenta e quatro reais) se referem a receitas de doações, efetivadas por funcionários ou professores da UFPB. Os restantes R\$ 865,302,50 (oitocentos e sessenta e cinco mil, trezentos e dois reais e cinqüenta centavos) se referem a receitas advindas dos contratos citados no item 03 deste relatório ou receitas financeiras — código de receita 421.

Quanto às despesas com assistência social no mesmo mês de janeiro, localizadas no grupo contábil nº311.08 — Despesas com doações a estudantes carentes, composto das contas contábeis nº 311.08.001 6 — Medicamentos e outros matérias de consumo e 311.08.004 — Pagamento de consultas e exames médico/odont., percebe-se que as mesmas totalizaram R\$ 2.816,19 (dois mil, oitocentos e dezesseis reais e dezenove centavos) para um total de outras despesas — pagamentos de salário e encargos sociais dos empregados dos contratos, dentre

outros itens menores - de R\$ 630.212,69 (seiscentos e trinta mil, duzentos e doze reais e sessenta e nove centavos).

Tem-se, portanto, que as despesas com assistência social representaram menos de um por cento da despesa total incorrida no mês de janeiro, mais precisamente, representou 0,449% de toda despesa incorrida.

Vê-se claramente que a Fundação José Américo nunca poderia fazer jus à imunidade de IRPJ por ser entidade de assistência social, uma vez que as atividades assistenciais representam uma ínfima participação nas suas atividades.

4.2. Contribuições para a seguridade social

Relativamente às Contribuições para a seguridade social — Cofins e Contribuição Social - de que trata o artigo 195 da Constituição Federal, a imunidade está estabelecida no parágrafo sétimo do referido artigo:

Em relação à Contribuição Social, portanto, faz-se necessário que a instituição de assistência social atenda ao previsto no artigo 55 da Lei 8.212/91.

Conforme já relatado, a Fundação José Américo não pode ser caracterizada como de assistência social, pois não desempenha tais atividades, mas, sim, atividades típicas da iniciativa privada.

Não aplicável também à Contribuição Social a isenção prevista no artigo 15 da Lei 9.532, pois a mesma destina-se às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e às associações civis, casos em que a Fundação José Américo também não se enquadra.

Em relação à COFINS, estabelece o artigo 14 da mesma Medida Provisória nº 2187-13/2001 isenção para as atividades próprias das entidades relacionadas no artigo 13, verbis:

(...)

Dentre as entidades constantes do artigo 13 da referida Medida Provisória estão as fundações de direito privado e fundações públicas mantidas ou instituídas pelo poder público.

Temos, portanto, que são isentas de Cofins as receitas próprias das fundações de direito privado instituídas ou mantidas pelo poder público.

Cabe, contudo, perquirir o que se entende por receitas próprias. Conforme já relatado, as fundações se caracterizam por um patrimônio, voltado a uma finalidade, normalmente estabelecida no seu Estatuto Social.

Numa fundação de direito privado, instituída por uma pessoa natural ou por uma pessoa moral, normalmente o patrimônio Cedido para a formação da entidade é suficiente para geração

de rendimentos que, acrescidos' às doações recebidas, permitem que a fundação atinja os objetivos a que se propõe.

No caso de uma fundação mantida pelo poder público, compõem suas receitas próprias as subvenções recebidas, repasses orçamentários, bem como as doações e contribuições também recebidas.

Em relação à Fundação José Américo, já tivemos oportunidade de relatar, 99% das suas receitas derivam de atividades típicas de iniciativa privada, provenientes de prestação de serviços de terceirização de mão-de-obra, sujeitando-se esse percentual de receitas não próprias ao pagamento de COFINS.

4.3. Contribuição para o PIS -

A Medida provisória nº 2.158-35/2001 estabeleceu contribuição para o Pis/PASEP com base na folha de pagamento, para as entidades elencadas em seu artigo 13, in verbis:

$$(\dots)$$

Portanto, em relação à contribuição para o PIS, temos que as fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público recolhem o Pis sob a folha de pagamento, o que a Fundação José Américo já faz em seu dia-a-dia, não cabendo alterações.

O autuado apresentou impugnações ao ato suspensivo da isenção/imunidade (fls. 463 a 500) e à autuação (fls. 1.001 a 1026).

Por meio dessas peças, defendeu que se enquadra na imunidade prevista na alínea “c”, inciso VI, art. 150 da Constituição Federal, bem como na isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/97. Abaixo, transcrevo os principais trechos das suas defesas:

Todas as atividades realizadas pela Fundação José Américo foram para a Universidade Federal da Paraíba e, depois do desmembramento desta Universidade e criação da Universidade Federal de Campina Grande, para esta última Universidade.

Não existiu qualquer prestação de serviço feita pela FJA que não fosse prevista em seu estatuto social.

Ora, como já foi largamente demonstrado, o Estatuto da FJA permite que esta realize serviços de apoio as Universidades apoiadas, desde que não vise o lucro.

Em nenhum dos contratos celebrados pela Fundação José Américo existiu a figura do lucro.

$$(\dots)$$

Da simples análise do balanço contábil e patrimonial da Fundação José Américo, verifica-se que esta não aufer lucros, apenas utiliza a renda dos serviços para a realização de suas atividades sociais.

(...)

Resta devidamente comprovado que a Fundação José Américo é uma fundação instituída e mantida pelo poder público, sem fins lucrativos, tendo caráter assistencial, educacional e científico, gozando assim da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, alínea "a" c/c § 2º da Constituição Federal (...)

Da própria análise do Relatório de Fiscalização constata-se que a Fundação José Américo apenas presta serviços para as Universidades Federais da Paraíba e Campina Grande, não podendo, assim, ser comparada a uma empresa privada prestadora de serviços.

(...)

A Fundação José Américo jamais explorou atividade comercial, apenas presta serviços para as Instituições de Ensino apoiadas, isto sem fim lucrativo.

Esta forma de prestação de serviço está amparada no seu estatuto social, sendo considerado como serviço vinculado a sua finalidade essencial. Faz-se necessário repetirmos o § 1º, do artigo 20 do seu Estatuto Social, vejamos:

*"§ 1º - Para atingir seus objetivos, A FUNDAÇÃO poderá atuar diretamente ou através de contratos, acordos ou convênios de prestação de serviços de reprografia, **serviços auxiliares e de apoio técnico e administrativo**, com órgãos governamentais ou particulares, com entidades congêneres, sem qualquer finalidade lucrativa, destinando a renda dos serviços por ela prestados ao efetivo apoio assistencial ao corpo discente e incentivo às atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão, no âmbito da Universidade Federal da Paraíba;"*

(...)

Os contratos relacionados no RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO, nada mais são que serviços auxiliares de apoio técnico e administrativo prestados às Instituições apoiadas, que no caso são as Universidades Federal da Paraíba e Federal de Campina Grande.

(...)

Como já informado anteriormente a Fundação José Américo é uma fundação instituída e mantida pela Universidade Federal da Paraíba, estando assim configurada a espécie do § 2º acima transcrito.

Também já foi amplamente informado que a FJA apenas presta serviços para as instituições apoiadas, não podendo confundir a prestação dos serviços com a exploração de atividade econômica. Desta forma, os serviços prestados pela FJA às Universidades Federal da Paraíba e Universidade Federal de Campina Grande não podem ser tributados, eis que não se

encontra abrangidas pela exceção do § 3º do art. 150, da Constituição Federal.

Além da imunidade referida, a Fundação José Américo por ser uma fundação de apoio à Instituição de Ensino Superior é considerada como instituição de educação e de assistência social, gozando também da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal de 1988.

(...)

Nos contratos celebrados pela FJA com a Universidade Federal da Paraíba e com a Universidade Federal de Campina Grande, em sua grande maioria, prevê, no edital de concorrência, e depois nos contratos, que a contratada quando beneficiária de imunidade ou isenção não poderá planilhar os valores dos tributos para cobrar da contratante.

Como também, não pode ser considerada a prestação dos serviços prestados pela FJA como atividade econômica capaz de gerar concorrência desleal, porque, esta tem por finalidade apenas apoiar as Instituições de Ensino.

(...)

A Fundação José Américo está autorizada a prestar apoio logístico, operacional, gestão contábil, financeira e administrativa na execução dos serviços de LIMPEZA e CONSERVAÇÃO nas Universidades apoiadas, não só pelos seus Estatutos, mas pelo Decreto 5.205, de 14/09/2004, que regulamenta a Lei 8.958, de 20/12/1994, que dispõe sobre as relações entre as Instituições Federais de Ensino Superior (UFPB e UFCG) e as Fundações de Apoio, como é o caso da Fundação José Américo.

Essa autorização está expressa no § 3º do artigo 1º do Decreto 5.205/2004, in verbis:

§ 3º Para os fins deste Decreto, entende-se por desenvolvimento institucional os programas, ações, projetos e atividades, inclusive aqueles de natureza infra-estrutural, que levem à melhoria das condições das instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica para o cumprimento da sua missão institucional, devidamente consignados em plano institucional aprovado pelo órgão superior da instituição.

(...)

Além de ser imune dos impostos, ou seja, de não haver competência para o poder tributante instituir imposto para a FJA, esta, caso não fosse imune, gozaria de várias isenções destinadas a outras pessoas assemelhadas.

IR e CSLL

A Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que alterou a legislação tributária e deu outras providências, previu espécie de isenção para o IMPOSTO DE RENDA e para a CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

Vejamos o que dispõe o artigo 15 e § 1º, da lei referida no parágrafo anterior:

"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.

§ 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."

A Fundação José Américo encontra-se enquadrada na isenção prevista na lei acima mencionada, já que é uma instituição filantrópica de caráter científico.

(...)

COFINS

A Medida Provisória de nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, tratou da isenção da COFINS.

(...)

Por tal dispositivo, as instituições de caráter filantrópico e científico, que é o caso da Fundação José Américo, estão isentas da COFINS, apenas quanto as receitas próprias.

Não é demais repetir que os serviços prestados pela FJA estão todas previstas em seu estatuto, sendo consideradas como receitas próprias.

Assim, considera-se receita própria toda a receita proveniente de contratos, acordos ou convênios de prestação de serviços de reprografia, serviços auxiliares e de apoio técnico e administrativo, com órgãos governamentais.

Desta forma, além de imune aos impostos, a Fundação José Américo é isenta do pagamento da COFINS, Imposto de Renda e demais tributos. Tanto é que goza de Imunidade perante o Fisco Estadual e Municipal, sem nenhum questionamento.

(...)

A FJA foi classificada como sendo pessoa jurídica de direito privado por força do Código Civil, já que não foi criada por lei, o que não era obrigação na época de sua instituição (1965), assim como obriga atualmente o inciso XIX do artigo 37 da Constituição Federal. Ela atende todos os demais critérios das

fundações de direito público, como instituição de apoio as atividades das Universidades Federais (UFPB e UFCG).

O Art. 5º do seu estatuto proíbe a alienação de bens, sem expressa autorização do representante legal da instituição criadora; O Parágrafo Único do artigo 5º determina que em caso de extinção os bens da FJA serão incorporados ao patrimônio da UFPB; O artigo 7º obriga que as contas sejam apresentadas para aprovação à instituição criadora. Estes são apenas exemplos que demonstram que a Fundação José Américo foi tratada como pessoa Jurídica de direito público na sua origem, mesmo rezando a escritura pública de constituição que é de Direito Privado.

(...)

DA TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA PARA AS UNIVERSIDADES

A terceirização de Mão de Obra para as Universidades foi autorizada pelo Tribunal de Contas da União e também mediante Termo de Ajuste de Conduta do Ministério Público do Trabalho até que o Governo Federal abra concurso público para preenchimento dos cargos, sob pena de paralisar as atividades universitárias e, principalmente, dos Hospitais Universitários, que, sem essa Mão de Obra temporária terceirizada pela Fundação, não teriam condições de continuarem prestando os relevantes serviços à comunidade universitária e à sociedade paraibana em geral. E a contratação dessa Mão de Obra não poderia ser feita diretamente pelas Universidades por ser defeso pelo comando do artigo 37 da Constituição Federal. Eis aí a importância da Fundação no apoio a consecução das atividades acadêmicas, de ensino, pesquisa, extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico das Universidades apoiadas. Documentos probatórios inclusos.

Essa terceirização de Mão-de-Obra pelas Fundações de Apoio para as Universidades Federais apoiadas ocorre em todas as Instituições Federais de Ensino Superior do Brasil, o que motivou as autorizações acima mencionadas.

(...)

*O Estado da Paraíba através da **Lei nº 3.401, de 13 de janeiro de 1966**, e o Município de João Pessoa **pelas Leis 670/63 e 3.506/81, reconhecem de utilidade pública a Fundação e ainda, concede subvenções (doações) para a Fundação. Ver fls. 55/47.***

(...)

A documentação acostada aos autos prova a IMUNIDADE DO IPVA (Imposto do Estado da Paraíba) e do ISS (Imposto do Município de João Pessoa) e por que a FJA não goza • também da IMUNIDADE DO IRPJ, da CSLL e da CONFINS? Se a Imunidade tem sede constitucional e a Constituição como Lei maior não pode ter dois pesos e duas medidas? Aplica-se o

princípio da ISONOMIA E DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA no que diz respeito à IMUNIDADE CONSTITUCIONAL.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão de primeiro grau (fls. 1.131 a 1.138) negou provimento às impugnações, basicamente, por ratificar as razões já aduzidas pela autoridade fiscal.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário apresentado às fls. 1.144 a 1.186, basicamente reiterou os termos das suas impugnações, mas também contestou, subsidiariamente, a base de cálculo do imposto sobre a renda e da CSLL, bem como a aplicação do percentual do lucro arbitrado. Abaixo, transcrevemos os trechos pertinentes, literalmente:

*Analisando o auto de infração e os anexos do processo, bem como a documentação juntada aos autos — em especial os contratos de prestação de serviços de **agenciamento de mão de obra** — verifica-se que o agente do fisco ao calcular o imposto supostamente devido computou além da receita/renda auferida, as entradas que se destinam a reembolsar despesas de terceiros.*

Não se discute neste ponto a possibilidade de abater despesas com o custeio e manutenção, já que o lucro foi arbitrado, o que quer limitar é a base de cálculo dos impostos apurados — IRPJ e CSLL.

(...)

Conforme se verifica facilmente dos autos — fls. 505 e seguintes — o "lucro" da recorrente foi arbitrado sobre o montante recebido a título de prestação de serviços.

Por outro lado, conforme se constata do próprio auto de infração, os serviços que formaram a categoria de prestação de serviços são todos de agenciamento de mão de obra, serviços estes prestados à UFPB e UFCG — instituições de ensino superior apoiadas.

Assim, para apurar o lucro arbitrado, deveria o percentual de arbitramento do lucro incidir sobre a RENDA e não sobre o total recebido, eis que de tais valores encontramos entradas de numerários que são destinados a terceiros e não constitui renda, tendo em vista que não tem o condão de integrar o patrimônio da recorrente.

(...)

Por fim, a recorrente também vem impugnar o percentual arbitrado para o lucro. É que, a recorrente não é empresa, restando devidamente demonstrado que é uma fundação sem fins

lucrativos, não podendo ser mantido o percentual de lucro estipulado pelo agente de fiscalização.

Tal percentual de lucro (38,4%) apenas deve ser aplicado para as empresas que prestam serviços em geral visando o lucro e nunca a uma fundação sem fins lucrativos.

Assim, deve ser aplicado, para fins de arbitramento, o percentual de lucro equivalente as pessoas jurídicas que prestam as atividades em geral, que é de 9,6%, conforme determina o regulamento do IR.

É o relatório do essencial.

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 fundações 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 infra-constitucional. 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. [\(Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001\)](#)

§ 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 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 2158-35/2001, 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 discurremos 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.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator