



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

Processo nº 11080.735704/2012-12
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 2402-007.297 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de junho de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Embargante FUNDAÇÃO MÉDICA DO RIO GRANDE DO SUL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DECISÃO. RERRATIFICAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO PARCIAL SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Verificada a ocorrência de omissão na decisão do acórdão embargado, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração, ainda que parcialmente, para o devido saneamento, rerratificando-se a decisão, sem efeitos infringentes.

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. MATÉRIA NÃO PREQUESTIONADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não é passível de conhecimento perante a segunda instância de julgamento a matéria não prequestionada em sede de impugnação, restando caracterizada a inovação recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar as omissões apontadas, re-ratificando a decisão embargada. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Gabriel Tinoco Palatnic, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior, que acolheram os embargos com efeitos infringentes, dando provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Paulo Sérgio da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Gabriel Tinoco Palatnic (suplente convocado), Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior e Denny Medeiros da Silveira.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração (e-fls. 2115/2125) opostos pelo sujeito passivo em face do Acórdão n. 2402-006.584, de 12 de setembro de 2018 (e-fls. 2077/2107), da lavra da 2ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 2ª. Seção, que decidiu, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário (e-fls. 1378/1379) para, na parte conhecida, por maioria de votos, negar-lhe provimento.

Na essência, o Embargante alega nulidade do julgamento por i) omissão do resultado da diligência fiscal e da manifestação constante às e-fls. 1.448/1.464; ii) omissão da análise e aplicação do acórdão do TCU; iii) omissão da análise da petição de fls. 1.501/1.506 - fato gerador fulminado pelo poder judiciário; iv) omissão da aplicação do disposto no art. 9º. da Lei n. 13.243/2016; e v) omissão da análise do conceito de prestação de serviços previsto no art. 3º., parágrafo único, do Decreto n. 5.205/2004.

Todavia, nos termos do Despacho de Admissibilidade (e-fls. 2144/2156), os embargos foram admitidos apenas em relação à: i) omissão do resultado da diligência fiscal e da manifestação constante às e-fls. 1.448/1.464; ii) omissão da análise e aplicação do acórdão do TCU; iii) omissão da análise da petição de fls. 1.501/1.506 - fato gerador fulminado pelo poder judiciário; e iv) omissão da aplicação do disposto no art. 9º. da Lei n. 13.243/2016, restando assim delineado o escopo desta análise.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

Os embargos de declaração já foram admitidos pelo CARF.

Passo à análise.

Compulsando os autos, verifica-se que, mediante a Resolução n. 2302-000.380 (e-fls. 1423/1425), foi determinada diligência à Unidade de Origem com o fito de prestação de esclarecimentos acerca dos fatos geradores lançados no Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) - DEBCAD n. 37.385.131-6 (e-fls. 03/10) e no Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) - DEBCAD n. 37.385.132-4 - CFL 68 (e-fl. 11), não obstante o Relatório Fiscal (e-fls. 14/25) demonstrar que tanto no caso do pagamento das "Bolsas de Extensão", quanto no caso das "Bolsas de Pesquisa", houve pagamento por serviços prestados e não doação.

Da omissão do resultado da diligência fiscal e da manifestação constante às e-fls. 1.448/1.464

O resultado da diligência foi consolidado no despacho de e-fls. 1434/1442, em face do qual a Embargante apresentou contrarrazões (e-fls. 1448/1454), que, todavia, não foram enfrentadas no Acórdão n. 2402-006.584, de 12 de setembro de 2018 (e-fls. 2077/2107), caracterizando-se, destarte, a omissão ora apontada.

No Despacho de Diligência (e-fls. 1434/1442) a autoridade lançadora reproduz os esclarecimentos prestados no âmbito do **processo administrativo fiscal n. 11080.735705/2012-67** (de titularidade do Embargante), que determinou diligência em face do lançamento de contribuições previdenciárias sobre o pagamento por serviços prestados e pagos com a designação de "Bolsas de Extensão e de Pesquisa", referentes ao **ano-calendário 2009**.

De acordo com a autoridade lançadora, o processo **11080.735704/2012-12**, objeto desta diligência, trata dos créditos constituídos referentes ao **ano-calendário 2008** e o processo **11080.735705/2012-67, dos créditos de 2009**. Ambos tratam, assim, da mesma matéria, diferenciando-se apenas quanto ao ano-calendário.

Nos dois processos, a autoridade lançadora concluiu que tanto no caso das "Bolsas de Extensão", como no das "Bolsas de Pesquisa", houve pagamento por serviços prestados e não doação.

Em face das conclusões do Despacho de Diligência (e-fls. 1434/1442), a Embargante apresentou contrarrazões (e-fls. 1448/1464), passando a integrar as razões recursais, denunciando que o referido despacho: i) aduz novos fundamentos para enquadrar os contratos públicos como prestação de serviços; ii) omitiu-se omissão de pontos relevantes quanto à natureza dos contratos; e iii) que não observou a sua ilegitimidade passiva.

Pois bem.

Conforme já relatado, as hipóteses de incidência tributária que ensejaram os lançamentos em litígio vinculam-se, em sua essência, ao descumprimento da Lei n. 8.958/1994 (que dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio), bem assim do Decreto n. 5.205/2004 (posteriormente revogado pelo Decreto n. 7.423/2010), observando-se a redação vigente à época dos fatos (AC 2008).

A teor do art. 1º. c/c 4º. § 1º., da Lei n. 8.958/1994, a participação de servidores das instituições federais contratantes nas atividades nela previstas e por ela autorizada, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo as fundações contratadas, para sua execução, concederem bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão. Nesse contexto, não há que se falar de existência de vínculo empregatício, sem prejuízo, todavia, do enquadramento dos segurados como contribuintes individuais. No presente caso as contribuições previdenciárias foi lançado em face do enquadramento dos segurados na condição de contribuintes individuais.

Nos termos do art. 6º. do Decreto n. 5.205/2004, as bolsas de ensino, pesquisa e extensão a que se refere o art. 4º, § 1º., da Lei n. 8.958/1994, constituem-se doação civil a servidores das instituições apoiadas para a realização de estudos e pesquisas e sua

disseminação à sociedade, cujos resultados não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços.

Ademais, o art. 6º, § 4º, do Decreto n. 5.205/2004, estipula que somente poderão ser caracterizadas como bolsas, aquelas que estiverem expressamente previstas, identificados valores, periodicidade, duração e beneficiários, no teor dos projetos a que se refere esse artigo.

Na espécie, a Embargante alega, em suas contrarrazões, que a autoridade lançadora aduz no Despacho de Diligência (e-fls. 1434/1442) novos argumentos na tentativa de enquadrar os contratos públicos como prestação de serviços.

Não assiste razão à Embargante, vez que se verifica no Despacho de Diligência (e-fls. 1434/1442) que a autoridade lançadora apenas reforçou os argumentos já aduzidos no Relatório Fiscal (e-fls. 14/25), apenas enfatizando os contratos assinados com entes que não são Laboratórios. Em nenhum momento houve alteração das premissas/conclusões do lançamento em relação às premissas/conclusões da diligência.

Com efeito, assim informa o Relatório Fiscal (e-fls. 14/25):

9.5.2. Por todo o exposto acima, é possível ver, de forma clara, que os valores repassados pela Fundação a título de bolsa de pesquisa, referem-se a remuneração pelas pesquisas realizadas em favor de Laboratórios e os valores repassados a título de bolsa de extensão, referem-se na verdade, ao pagamento de honorários médicos pelo contraprestação de serviços junto ao HCPA, no atendimento da finalidade institucional do mesmo e na prestação de serviços de ensino, não se tratando de doação.

Da mesma forma, é improcedente a alegação de que o Despacho de Diligência (e-fls. 1434/1442) omitiu-se quanto aos pontos relevantes e à natureza dos contratos, tendo em vista que o referido despacho, bem assim o Relatório Fiscal (e-fls. 14/25), aprofundaram-se na apreciação da natureza de diversos contratos selecionados por amostragem, uma vez presente o significativo universo de dados.

Com efeito, extrai-se do Relatório Fiscal (e-fls. 14/25), bem assim do Despacho de Diligência (e-fls. 1434/1442), com fulcro no conjunto probatório consignado nos autos, que ao contrário do que afirma a Embargante, há prestação de serviço de assistência médica por parte do professor médico preceptor. Essa prestação é traduzida tanto na prestação de serviços de ensino, como também no atendimento ao SUS.

Outrossim, também não assiste razão à Embargante ao afirmar que o doador não se beneficiou da atividade dos beneficiários. Ao utilizar-se da mão-de-obra dos segurados, a entidade conseguiu cumprir os contratos e convênios, e com isso auferiu rendimento pelos serviços executados, na forma de taxa de administração, caracterizando, destarte, a sua legitimidade para compor o polo passivo da presente lide.

De observar que a Embargante não possui direito à imunidade de contribuições previdenciárias. Somente as entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos de lei na forma do art. 195, parágrafo 7º da Constituição Federal possuem tal direito. A imunidade prevista no art. 150, inciso VI da Constituição Federal não se confunde com a prevista no art. 195, parágrafo 7º.

Da omissão da análise e aplicação do acórdão do TCU

Noutro giro, cabe inicialmente esclarecer que o Acórdão n. 5682/2010 - TCU - 2ª. Câmara, colacionado pela Embargante às e-fls. 1292/1301, não vincula a RFB nos procedimentos fiscais de constituição do crédito tributário, bem assim inexiste identidade entre o objeto entre o julgado do TCU e os fundamentos do lançamento ora combatido.

Com efeito, o julgado do TCU colacionado pela Embargante diz respeito à continuidade dos projetos em exercícios subsequentes não descaracterizar, por si só, a sua natureza de projeto de pesquisa e extensão; remuneração em forma de bolsa; bem assim ao pagamento de bolsas a servidores da UFRGS realizado na execução dos Convênios Operacionais:

A primeira determinação impugnada é a seguir transcrita:

“que reavalie a forma de remuneração dos profissionais que prestam serviços no âmbito dos Convênios Operacionais 1, 4, 5 e 6, fazendo cessar o pagamento desses ajustes por meio de bolsa, visto que tal forma de remuneração importa contraprestação de serviço em violação aos art. 4º, § 3º, da

Lei 8958/94, art. 6º do Decreto 5205/2004 e à jurisprudência deste Tribunal, em especial o item 9.2.22 do Acórdão 2731/2008-Plenário;”

Como observado no relatório, questionou-se o fato de os projetos já terem sido executados em diversos exercícios anteriores o que caracterizaria “prestação de serviços”.

A respeito, destaco que o prazo determinado de que trata o art.1º da Lei 8.958/94 antes transcrito refere-se especificamente à vigência dos instrumentos de convênios ou contratos firmados com as fundações de apoio. Essa, aliás, é a regra geral que rege as avenças em que a Administração Pública figura como parte (art. 57, § 3º, da Lei 8.666/93).

Veja-se que essa norma (art. 1º da Lei 8.958/94) provavelmente tem o intuito de evitar que sejam assumidas pela Administração obrigações de trato sucessivo que, com o passar de significativo espaço de tempo, fiquem em descompasso com as normas orçamentárias ou que deixem de atender ao interesse público sem que os gestores tenham o cuidado de rescindir as avenças. Ou seja, o fato de os instrumentos de contrato/convênio terem prazo determinado não exclui a possibilidade de que sejam formalizados novos pactos dando continuidade aos projetos objeto das avenças cujo prazo expirou.

Assim, considero legítimo que projetos de pesquisa e extensão bem sucedidos não tenham sua execução limitada a determinado número de exercícios. Os resultados e benefícios desses projetos é que devem ditar a sua execução nos exercícios subsequentes ou não.

Esta Corte, mediante o Acórdão 2731/2008-Plenário, já se manifestou de forma semelhante, quando, após a análise de abrangente trabalho de auditoria nas fundações de apoio, determinou-se ao Ministério da Educação que instituisse ato normativo para que as IFES, dentre outras medidas:

“9.2.8. não permitam a existência de projetos sequenciais no tempo, **sem a necessária justificativa técnica ou acadêmica;**” (grifei)

Em suma, não vejo razões para ser considerado que a continuidade dos projetos em exercícios subsequentes, por si só, altere a sua natureza jurídica.

Foi utilizado como fundamento legal da determinação impugnada também o § 3º do art. 4º da Lei 8.958/94:

“É vedada a utilização dos contratados referidos no *caput* [fundação de apoio] para **contratação de pessoal administrativo, de manutenção, docentes ou pesquisadores para prestarem serviços ou atender a necessidades de caráter permanente** das IFES e ICTs contratantes.” (grifei)

Ora, tal dispositivo busca evitar a terceirização indevida, por meio das fundações de apoio, de serviços que devem ser realizados pelos servidores da contratante. Esses "serviços e necessidades permanentes" são aqueles necessários ao próprio funcionamento da instituição, de sua atribuição regular, tais como as atividades administrativas elencadas no inciso I do § 3º do art. 1º da Lei 8.958/94. Não se trata aqui dos projetos de extensão e pesquisa, pois, mesmo que repetidos no tempo, não assumem eles o caráter de essencialidade para o funcionamento da instituição de ensino, embora, por certo, não se olvide da sua relevância.

Quanto à remuneração dos profissionais envolvidos, observo que a remuneração em forma de 'bolsa', é compatível com o Decreto 5.205/94, o qual regulamenta a Lei 8.958/94 e permite, em seu art. 6º, a concessão de bolsas de ensino e extensão. As primeiras destinadas a servir como "instrumento de apoio e incentivo a projetos de formação e capacitação de recursos humanos" e as segundas destinadas ao "desenvolvimento institucional, científico e tecnológico da instituição."

A outra determinação impugnada refere-se ao "ao pagamento de bolsa a servidores da UFRGS realizado na execução dos Convênios Operacionais 1, 4, 5 e 6" em desacordo com o disposto no § 1º do art. 4º da Lei 8958/94 combinado com o § 2º do art. 5º do Decreto 5205/2004."

Ou seja, questiona-se a possibilidade se de servidores alheios aos quadros do HCPA, entidade contratante, serem beneficiários de bolsas nos projetos a cargo das fundações de apoio.

Por oportuno, colaciono ainda as conclusões da equipe de auditoria do TCU, que foram objeto dos embargos de declaração, acima transcritos no essencial:

2.4.7 - Conclusão da equipe:

A Lei 8958/94 estabelece que um projeto é composto por um conjunto de operações que, entre outros atributos, são limitadas no tempo.

Os convênios operacionais vêm sendo reeditados desde 2002, à exceção do Convênio Operacional 06, assinado pela primeira vez em 2005. Considerando a reedição dos convênios operacionais 01, 04 e 05 em nove exercícios consecutivos e do Convênio Operacional 06, que está em sua sexta reedição, e que seus respectivos objetos são basicamente os mesmos desde sua primeira celebração, conclui-se que os serviços deles decorrentes estão incorporados como serviços rotineiramente executados no HCPA ou nele oferecidos. O caráter de continuidade desses projetos caracteriza prestação de serviços.

Tal situação vai de encontro ao posicionamento do Tribunal de Contas da União exarado, em especial o expresso por meio do item 9.2.22 do Acórdão 2731/2008-Plenário, abaixo reproduzido:

"9.2.22. não permitam o pagamento de quaisquer tipos de bolsas a servidores, por parte de fundações de apoio, que caracterizem contraprestação de serviços, como participação, nos projetos, de servidores da área-meio da universidade para desenvolver atividades de sua atribuição regular, mesmo que fora de seu horário de trabalho; participação de professores da IFES em cursos de pós-graduação não gratuitos; e a participação de servidores em atividades de desenvolvimento, instalação ou manutenção de produtos ou serviços de apoio a áreas de infraestrutura operacional da IFES, devendo tais atividades serem remuneradas, com a devida tributação, pela contratação de pessoas físicas ou jurídicas por parte das fundações de apoio ou, quando permitidos, pagamentos de servidores por meio de instrumentos aplicados para a prestação de serviços extraordinários;"

Extraí-se do exposto que o TCU considerou as bolsas de extensão e pesquisa como remuneração e que já decidiu de forma diversa ao que foi julgado no âmbito do Acórdão n. 5682/2010 - TCU - 2ª. Câmara, colacionado pela Embargante, ou seja, não se trata de matéria pacificada.

Da omissão da análise da petição de fls. 1.501/1.506 - fato gerador fulminado pelo poder judiciário

A Embargante esgrime o argumento de que há 419 ações julgadas procedentes, sendo que 122 delas já transitaram em julgado, reconhecendo a inexistência de fato gerador.

Na verdade, tais ações judiciais são de titularidade dos preceptores/pesquisadores, que, segundo a Embargante, são a ela vinculados, através das quais buscaram o reconhecimento de que sua atividade não configura prestação de serviço, e, conseqüentemente, não está sujeita ao IRPF nem à contribuição para o INSS.

Nas ações em tela, ajuizadas pelo preceptores/pesquisadores, afirma a Embargante que o Poder Judiciário reconheceu a procedência, de modo definitivo, de todas as ações, cristalizando a inexigibilidade da contribuição para o INSS, pela inexistência da contraprestação de serviços que constitui a materialidade do crédito tributário ora discutido.

Todavia, não obstante o esforço argumentativo da Embargante, cabem dois esclarecimentos importantes:

i) Essa matéria não foi prequestionada, nem em sede impugnação, nem no recurso voluntário, vez que, em ambas peças recursais, a Embargante refere-se à ação declaratória de inexigibilidade de tributos incidentes sobre renda e patrimônio, vinculada ao processo n. 2002.71.00.046013-9, de sua titularidade, objetivando a declaração de sua imunidade, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição Federal de 1988, c/c o art. 14, do Código Tributário Nacional (CTN), frente aos impostos arrecadados e administrados pela Secretaria da Receita Federal, incidentes sobre aquisições, no mercado interno e externo, de bens, mercadorias e equipamentos, destinados ao uso e consumo ou que irão compor o ativo imobilizado; sobre ganhos de capital em aplicações financeiras ou recursos buscados junto ao mercado financeiro; e sobre quaisquer impostos que venham a onerar o seu patrimônio, renda ou serviço, referentemente à competência da parte ré. É dizer, não há dela de se conhecer, vez que se trata de inovação recursal com matéria não impugnada, preclusa, portanto, forte no art. 17 do Decreto n. 70.235/1972.

ii) Ainda que dela se fosse conhecer, resta evidenciado que as ações judiciais demandadas pelos preceptores/pesquisadores não repercutem no lançamento em apreço, vez que não se tratam das mesmas partes. O lançamento ora guerreado tem no polo passivo da relação jurídico-tributária a Embargante e não os preceptores/pesquisadores, estranhos à lide.

Da omissão da aplicação do disposto no art. 9º. da Lei n. 13.243/2016

A Embargante busca amparo na Lei n. 13.243/2016, que conferiu nova redação ao art. 9º. da Lei n. 10.973/2004, nos seguintes termos: **É facultado à ICT celebrar acordos de parceria com instituições públicas e privadas para realização de atividades conjuntas de pesquisa científica e tecnológica e de desenvolvimento de tecnologia, produto, serviço ou processo.**

Em confronto com a redação anterior, percebe-se que a novel redação traz uma reorganização do texto do art. 9º., sem conferir-lhe, contudo, qualquer alteração substancial. Assim constava da redação anterior: **É facultado à ICT celebrar acordos de parceria para realização de atividades conjuntas de pesquisa científica e tecnológica e desenvolvimento de tecnologia, produto ou processo, com instituições públicas e privadas.**

É dizer, é praticamente o mesmo texto.

Nessa perspectiva, não vislumbro direito superveniente a atrair a incidência do art. 16, § 4º., alínea "b", do Decreto n. 70.235/1972, nem muito menos do art. 106, I, do CTN, como pleiteia a Embargante, vez que a novel redação do art. 9º. da Lei n. 10.973/2004, conferida pela Lei n. 13.243/2016, não é expressamente interpretativa, e não revela o exato alcance do dispositivo anterior, sem lhe introduzir novo encargo, nem submeter à penalidade por ato amparado no entendimento anterior.

Ante o exposto, voto por acolher os embargos de declaração, para, na parte admitida, reconhecer a omissão apontada, sem efeitos infringentes, rerratificando-se a decisão embargada.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima