



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

Processo nº 11516.003274/2007-41
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 2401-003.272 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO DE ENSINO E ENGENHARIA DE SANTA CATARINA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/06/2005

SERVIDORES DE IFES. VÍNCULO DE EMPREGO COM FUNDAÇÃO DE APOIO. INEXISTÊNCIA.

Não existe vínculo de emprego entre os servidores das Instituições Federais de Ensino Superior - IFES e as suas fundações de apoio pelos contratos/convênios firmados entre estas para desenvolvimento de trabalhos de pesquisa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/06/2005

PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Constatando-se a antecipação de pagamento parcial do tributo aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Ausente justificadamente a conselheira Carolina Wanderley Landim.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

A 5.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis recorre de seu Acórdão de n. 07-15.386 (fls. 1.506 e segs.), que julgou nula a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD n. 37.001.155-4.

O crédito em questão, no montante, consolidado em 13/12/2005, de R\$ 11.126.119,75 (onze milhões, cento e vinte e seis mil, cento e dezenove reais e setenta e cinco centavos), contempla as contribuições patronais, inclusive aquela destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, as contribuições dos empregados e aquelas destinadas a outras entidades ou fundos.

A lavratura decorreu da caracterização como salário-de-contribuição das bolsas de ensino, pesquisa e extensão concedidas pela Faculdade de Ensino do Estado de Santa Catarina - FEESC (autuada) a servidores docentes e administrativos da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, os quais foram considerados empregados, pela fiscalização, em razão de suposta ocorrência dos pressupostos que caracterizam o vínculo empregatício.

Afirma o relatório fiscal que as remunerações (bolsas) estão relacionadas à prestação de serviços em projetos que não contaram com a interveniência da Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) ou foram patrocinados por outras entidades públicas.

Vale a pena transcrever excerto do relatório que trata da caracterização das bolsas como salário-de-contribuição:

“Ante o exposto, e considerando ainda o que preceitua a Lei n. 8.958/94, que só autoriza a percepção de bolsas pelos servidores das Instituições Federais de Ensino Superior na execução de projetos de pesquisa, ensino e extensão, desde que, ocorra obrigatoriamente, a interveniência e aprovação da universidade na elaboração, acompanhamento e supervisão das atividades dos projetos, é inadmissível a manutenção de profissionais ligados às atividades desenvolvidas pela empresa na condição de bolsistas em projetos que não têm a aprovação da universidade. São trabalhadores que, muito embora tenham outro vínculo, enquanto desenvolvem essas atividades na Fundação, devem ser considerados segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social — RGPS, já que estão presentes todos os requisitos legais para isso.”

O fisco afirmou ainda que encontrou nas prestações de serviço os requisitos necessários à caracterização do vínculo de emprego entre os “bolsistas” e entidade autuada.

Apresentada a defesa, o órgão de primeira instância achou por bem converter o julgamento em diligência, de modo que o fisco esclarecesse alguns aspectos do vínculo entre os bolsistas e a autuada, tais como: critérios para contratação; modo de prestação dos serviços;

existência de contrato formal; sistemática de autorização pela UFSC para contratação dos profissionais e forma de prestação de contas por parte da autuada.

O fisco esclareceu que o local da prestação de serviço depende do objeto contratado e tanto pode ser nas dependências das empresas contratantes ou na própria UFSC. Afirmou-se que não havia o estabelecimento de horários a serem cumpridos pelos trabalhadores.

Quanto à origem dos recursos utilizados no pagamento das bolsas, o fisco informou que a apuração não levou em conta essa questão e que apurou as contribuições sobre as bolsas pagas a servidores da UFSC nos contratos/convênios onde não ocorreu a interveniência de uma Instituição Federal de Ensino Superior, consoante determina a Lei n. 8.958/1994.

Asseverou o fisco que o processo de escolha dos profissionais era regulado por resoluções emitidas pela autuada. Afirmou-se ainda existir processo de cientificação/autorização da UFSC acerca da prestação de serviço, o qual era disciplinado pela Resolução n. 05/Cun/98 da UFSC, a qual foi anexada.

Esclareceu o fisco que a formalização da prestação de serviço se dava mediante Termo de Concessão de Bolsas, conforme documentos acostados.

Cientificada da diligência a autuada afirmou que as bolsas são concedidas em total observância aos ditames legais e que inexistiu impedimento para a celebração de contatos entre a UFSC e a FEESC em conjunto com outras instituições privadas, para, de comum interesse, desenvolver os projetos de interesse coletivo.

No julgamento de primeira instância, reconheceu-se, por aplicação do § 4.º do art. 150 do CTN, a decadência para o período de 01 a 11/2000.

A DRJ também afastou a premissa da Autoridade Lançadora de que não teria havido a interveniência da UFSC nos contratos tomados na apuração fiscal. Tal conclusão tomou como base documentos colacionados pela autuada em resposta à Informação Fiscal decorrente da diligência.

Depois órgão recorrente concluiu que o fisco não logrou demonstrar a existência do vínculo de emprego entre os bolsistas e a instituição autuada, declarando-se, assim, a nulidade do lançamento. Eis a ementa o acórdão recorrido:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2000 a 30/06/2005*

BOLSA DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO.

A bolsa de ensino, pesquisa e extensão, concedida com base na Lei n.º 8.958/94, não integra o salário-de-contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária.

RELAÇÃO DE EMPREGO. INEXISTÊNCIA DE PROVA CONCRETA E INEQUÍVOCA.

Não há prova do vínculo empregatício existente entre as partes, haja vista, não restarem demonstrados os requisitos de subordinação e não eventualidade na concessão de bolsas de pesquisa, ensino e extensão, suas características básicas e essenciais.

NULIDADE nulo o lançamento fiscal que descreve os fatos de forma insuficiente, não prova as alegações, e compromete a garantia de liquidez e certeza do crédito previdenciário, incidindo em preterição ao direito de defesa.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 08.

REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Declarada a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/ 91 pelo Supremo Tribunal Federal- STF na Súmula Vinculante nº 8, de 12/ 06/ 2008, publicada no DOU de 20/ 06/ 2008, de eficácia retroativa para os contribuintes com solicitações administrativas apresentadas até a data do julgamento da referida Súmula, os créditos da Seguridade Social pendentes de pagamento não podem ser cobrados, em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal.

Lançamento Nulo

Cientificado do lançamento, o sujeito passivo não se manifestou.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso de ofício atende aos pressupostos de admissibilidade, posto que o valor exonerado relativo ao principal mais multa foi de R\$ 7.821.215,87 (sete milhões, oitocentos e vinte e um mil, duzentos e quinze reais e oitenta e sete centavos), portanto acima do valor mínimo fixado pela Portaria MF n.º 03, de 03/01/2008¹.

Decadência

É cediço que, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991 pela Súmula Vinculante n.º 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12/06/2008, o prazo decadencial para as contribuições previdenciárias passou a ser aquele fixado no CTN.

Quanto à norma a ser aplicada para fixação do marco inicial para a contagem do quinquídio decadencial, o CTN apresenta três normas que merecem transcrição:

Art. 150 (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

.....
Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

A jurisprudência majoritária do CARF, seguindo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tem adotado o § 4.º do art. 150 do CTN para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo, ou até nas situações em que não havendo a menção à

¹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.

ocorrência de recolhimentos, com base nos elementos constantes nos autos, seja possível se chegar a uma conclusão segura acerca da existência de pagamento antecipado.

O art. 173, I, tem sido tomado para as situações em que comprovadamente o contribuinte não tenha antecipado o pagamento das contribuições, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação e também para os casos de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por fim, o art. 173, II, merece adoção quando se está diante de novo lançamento lavrado em substituição ao que tenha sido anulado por vício formal.

No caso sob apreciação, conforme consta na decisão de primeira instância, há recolhimentos para todo o período da NFLD. Assim, deve-se adotar para a contagem do prazo decadencial a norma do § 4.º do art. 150 do CTN.

Considerando-se que a data da ciência do lançamento foi 21/12/2005, devem ser afastadas pela decadência as competências de 01 a 11/2000, não merecendo reparos a decisão de primeira instância quanto a esse ponto.

Nulidade do lançamento

Embora no voto condutor do acórdão recorrido sejam tratadas várias questões de mérito, a exemplo da impossibilidade do fornecimento das bolsas de pesquisa ensino e extensão em contratos firmados com entidades não enquadradas como Instituições Federais de Ensino Superior, da necessidade de interveniência da UFSC, da impossibilidade de se tributar as quantias pagas a título de bolsas, além da caracterização dos segurados como empregados da FEESC, entendo que a lide poderá se resolver apenas com a análise deste último ponto. Nesse sentido, caso chegue à conclusão de que inexistiu o vínculo de emprego, devo negar provimento ao recurso necessário.

É que o lançamento foi edificado sobre a premissa de que os professores e servidores da UFSC, que receberam as bolsas em desconformidade com a legislação, eram empregados da entidade autuada. Assim, caso não se vislumbre na situação sob apreciação a ocorrência dos pressupostos fático-jurídicos determinantes da relação empregatícia, a NFLD não tem como se sustentar.

A propósito, é de se observar que o voto condutor do acórdão quando trata da nulidade do lançamento, reporta-se a causa única de falta de demonstração pelo fisco da ocorrência da relação empregatícia.

Verifico que a DRJ aderiu à tese manifestada na impugnação de que os serviços prestados pelos bolsistas com intermediação da UFSC são de caráter esporádico e eventual e que o fisco apenas apontou indícios, não se desincumbindo do ônus que lhe é imposto pelo art. 142 do CTN.

Passo a analisar cada um dos requisitos do liame de emprego, os quais se encontram elencados no art. 3.º da Consolidação das Leis do Trabalho e no art. 12, I, “a” da Lei n.º 8.212/1991.

Afirma a DRJ que o fisco demonstrou a pessoalidade e onerosidade ao apresentar planilha contendo os beneficiários das bolsas de ensino, pesquisa e extensão com as respectivas funções e os valores que foram repassados.

De fato, a luz dos documentos colacionados os serviços teriam que ser prestados pelos próprios servidores e mediante o pagamento de bolsa. Assim, dúvida não há de que os requisitos da pessoalidade e da onerosidade estavam presentes na situação sob apreciação.

Quanto à eventualidade, conclui o fisco que os serviços foram prestados em caráter não eventual, uma vez que as atividades desenvolvidas pelos bolsistas se inserem no rol dos trabalhos necessários à consecução dos objetivos institucionais da empresa contratante.

Para a DRJ a não eventualidade, tratada no art. 3. da CLT, refere-se à regularidade na prestação laboral, sendo necessária para sua caracterização que haja a perspectiva de continuidade, que o trabalho se projete para o futuro.

Conclui que para que esse requisito restasse demonstrado, deveria o fisco analisar individualmente cada bolsista, posto que é possível a existência de projetos de pesquisa em que a atividade do prestador de serviço não seja uma necessidade permanente do contratante, podendo este se utilizar de serviços eventuais.

Sobre essa questão há de se ter em conta que a concessão de bolsas dá-se para que integrantes dos quadros da IFES desenvolvam projetos em áreas de interesse, que possam beneficiar toda a sociedade.

Para atender a essas demandas a legislação criou a figura das fundações de apoio às universidades responsáveis pelo gerenciamento dos projetos e do repasse das bolsas aos servidores, professores e agentes administrativos.

É razoável se supor que na maioria dos casos não estão presentes os requisitos da relação de emprego entre a entidade de apoio e os servidores, conforme prevê o § 1. do art. 4. da Lei n. 8.958/1994, *verbis*:

Art. 4º As instituições federais contratantes poderão autorizar, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção superior competente, a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações referidas no art. 1. desta lei, sem prejuízo de suas atribuições funcionais.

§ 1. A participação de servidores das instituições federais contratantes nas atividades previstas no art. 1º desta lei, autorizada nos termos deste artigo, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo as fundações contratadas, para sua execução, concederem bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão.

§ 2. É vedada aos servidores públicos federais a participação nas atividades referidas no caput durante a jornada de trabalho a que estão sujeitos, excetuada a colaboração esporádica, remunerada ou não, em assuntos de sua especialidade, de acordo com as normas referidas no caput.

Verifica-se, assim, que em geral os serviços são prestados eventualmente, posto que vinculados a projetos específicos e que não se reverterem em favor da fundação de apoio, mas à própria IFES ou a outras instituições que tenham interesse no desenvolvimento de

pesquisa. Todavia, é possível a ocorrência de situações em que o servidor passa a atuar em atividades que representem necessidades permanentes da fundação de apoio, passando a exercer funções próprias do seu quadro fixo de empregados. Sobre esse ponto vale a pena transcrever excerto do voto condutor do acórdão recorrido que coloca a discussão sob a perspectiva da estrutura utilizada pela autuada para realização de seu mister:

“ É incontroverso nos autos que a Impugnante mantém quadro fixo de empregados vinculados às atividades operacionais, bem como alguns vinculados a projetos gerenciados pela FEESC, conforme quadro elaborado na Informação Fiscal As fls.1270.

Todavia, não constam dos autos se exercem as mesmas atividades que os bolsistas. Aliás, não consta dos autos a atividade exercida pelos bolsistas, donde resulta infrutífera qualquer análise sobre o trabalho ser permanente ou não.”

Assim, diante da possibilidade de haver serviços prestados com e sem eventualidade nos contratos examinados, a caracterização desse requisito não pode prescindir da sua demonstração casuística.

Nessa toada, não poderia o fisco jogar todos os prestadores de serviços na “vala comum” da relação de emprego, mas apresentar individualmente cada situação onde teria ocorrido a prestação de forma não eventual.

O requisito da subordinação é ainda mais difícil de ser comprovado, uma vez que a própria Autoridade Lançadora asseverou na informação prestada em sede de diligência que os servidores da UFSC não cumpriam horário, não tinham um local específico para a prestação de serviços e que a sua contratação se dava mediante processo disciplinado por Resolução da UFSC, entidade a quem eram vinculados, na condição de servidores.

A subordinação, conforme expressam os doutrinadores do Direito Laboral, reside na possibilidade do empregador de dirigir a prestação dos serviços, determinando o modo como deve proceder o empregado, que fica submetido, inclusive, a controle disciplinar.

Sobre esse pressuposto da relação de emprego, o fisco assim se pronunciou:

“2. Subordinação Jurídica — a subordinação jurídica entre os trabalhadores (empregados) e a empresa (Fundação) fica Caracterizada, posto que é a própria FEESC, através dos contratos firmados com clientelas externas, obriga-se a executá-los nas formas e prazos pactuados mediante retribuição remunerada dos tomadores de serviços. Os trabalhadores contratados para este mister ,estão sujeitos a sua direção e as suas ordens, configurando-se dessa forma, a subordinação que é o estado de sujeição em que se coloca o empregado em relação ao empregador, aguardando e executando suas ordens;”

A meu ver, essas palavras são insuficientes para comprovar a ocorrência da subordinação jurídica prevista nas normas trabalhistas e previdenciárias. Não tenho como razoável que seja reconhecida a subordinação dos servidores da UFSC que prestavam serviços em projetos específicos de interesse da universidade e que não tinham que obedecer a horários de trabalho impostos pela Fundação autuada e que podiam desenvolver suas atividades de pesquisa até na própria UFSC.

Não foi apresentada pelo fisco uma situação concreta em que ficasse demonstrada a ocorrência de subordinação, a qual, não pode ser tomada como regra em todos os contratos firmados pela FEESC com a própria UFSC ou com outras entidades com interveniência desta.

Superado o tópico relativo à subordinação, vale ressaltar que a própria jurisprudência do CARF tem se inclinado no sentido de entender que as bolsas concedidas nessas condições são consideradas doações e não importam em contraprestação por prestação de serviço. Vejamos:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 2005, 2006, 2007

BOLSAS DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO. DOAÇÃO. FUNDAÇÃO DE APOIO ÀS UNIVERSIDADES. AUSÊNCIA DE BENEFÍCIO EM PROL DO DOADOR. AUSÊNCIA DE CONTRAPRESTAÇÃO DO DONATÁRIO. ISENÇÃO.

As bolsas de ensino, pesquisa e extensão a que se refere o art. 4º, § 1º, da Lei 8.958/1994, na forma dos arts. 6º e 7º do Decreto nº 5.205/2004, constituem-se em 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. Tais bolsas são isentas do imposto de renda.

Recurso provido.

(Acórdão n. 2102-002.200, 2.ª Turma Ordinária da 1.ª Câmara da 2.ª Seção, sessão em 11/07/2012, Rel.Cons.Giovanni Christian Nunes Campos).

Trazemos à colação ainda recente decisão do TRF-1, na qual é afastada a o vínculo de emprego entre servidores de universidade e fundação de apoio a IFES. Eis a ementa:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FUNDAÇÃO DE APOIO À INSTITUIÇÃO DE ENSINO FEDERAL. AUSÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. ART. 4º, §1º, DA LEI Nº 8.958/94. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ANÁLISE EQUITATIVA DO JUÍZO.

1. Trata-se de ação de embargos à execução fiscal por meio da qual a Embargante pretende desconstituir o crédito tributário referente à cota patronal de contribuições previdenciárias, no período de janeiro de 1999 a abril de 2000, sustentando, para tanto, que inexistia vínculo empregatício com os seus colaboradores, os quais pertencem ao quadro permanente das Universidades Federais.

2. No ponto, existia expressa previsão legal, contida no §1º, do art. 4.º, da Lei nº 8.958/94, em sua redação vigente à época, no sentido de que a contratação de servidores das instituições federais de ensino pelas respectivas fundações de apoio não configurava vínculo empregatício de qualquer natureza.

3. Se a própria Lei nº 8.958/94, que disciplina a relação entre as instituições federais de ensino e as fundações de apoio, expressamente afasta a criação de nova relação de emprego na cessão de servidores, não poderia o INSS reconhecer o referido vínculo empregatício, razão pela qual o lançamento fiscal daí decorrente deve ser desconstituído. Precedentes do STJ e desta Corte.

4. Não há qualquer motivo relevante para a alteração da verba honorária, apenas a insatisfação da Apelante quanto ao seu valor, devendo ser observada a análise equitativa do juiz, que não se mostrou desproporcional ou desarrazoada na espécie (10% sobre o valor da causa, o qual fora fixado em R\$ 69.099,88). 5. Apelação e remessa oficial desprovidas.

(AC - APELAÇÃO CIVEL – 200338030039882, 5.ª Turma Suplementar, e-DJFI DATA:20/09/2013 PAGINA:724, Rel. Juiz Federal Wilson Alves de Souza).

Diante de todo exposto, devo manter a decisão da DRJ pela desconstituição do AI. Embora discorde da causa da exoneração, posto entendo que se trata de improcedência da lavratura e não sua nulidade, vou negar provimento ao recurso de ofício, posto que o resultado prático é o mesmo, haja vista que as contribuições não podem mais ser lançadas, conforme reconheceu a própria Administração, ao sustentar a impossibilidade de se repetir o lançamento, uma vez que a DRJ teria analisado o mérito da causa (ver despacho de fl. 1.544)

Conclusão

Voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Kleber Ferreira de Araújo