



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

Processo nº 11516.004461/2007-42
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 2301-005.068 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de julho de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDACAO DE AMPARO A PESQUISA E EXTENSAO UNIVERSITARIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/04/2007

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

É 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento ao recurso de ofício. Votou pelas conclusões a conselheira Andrea Brose Adolfo.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

EDITADO EM: 02/08/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Fabio Piovesan Bozza, Jorge Henrique Backes, Luis Rodolfo Fleury Curado Trovareli, Alexandre Evaristo Pinto e Wesley Rocha.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício, na forma do artigo 366, I, §§2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3048, de 06 de maio de 1999, a redação conferida pelo Decreto nº 6224, de 04 de outubro de 2007, e artigo 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449/2008, combinado com a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 3, de 03 de janeiro de 2008.

O objeto do processo em tela é a NFLD nº 37.028.3201, consolidado em 21 de dezembro de 2005, referente às contribuições sociais da empresa e dos empregados destinadas à Seguridade Social, ao financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e a Terceiros (salário-educação, INCRA, Sesc e Sebrae), incidentes sobre os valores pagos a título de bolsa de pesquisa, ensino e extensão a servidores docentes e administrativos da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, em decorrência da caracterização de vínculo empregatício desses com o sujeito passivo, no período de 01/2006 a 04/2007, na prestação de serviços em projetos que não contaram com a interveniência da Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) ou foram patrocinados por instituições públicas".

Em 04/04/2008, a DRJ (fls. 1127 a 1130) verificou a necessidade de diligência para esclarecimentos, conforme segue:

“Da análise dos autos verificou-se a necessidade de esclarecimentos quanto ao relatado, sendo demandada diligência para:

(a) complementar o REFISC, relacionando os contratos celebrados sem a interveniência da UFSC, bem como informar o objeto dos mesmos e seus respectivos números;

(b) verificar o valor da remuneração lançada na competência 01/2000 por não corresponder ao valor constante do Anexo II;

(c) informar a atividade prestada pelos servidores cujo período de trabalho seja igual ou inferior a um mês;”

Em 01/10/2008, foi publicada a resposta à diligência (fls. 1154 a 1155) solicitada pela DRJ, que respondeu aos quesitos nos seguintes termos:

"5. Desta forma passamos a responder, os quesitos citados no item "1":

a) seja complementado o REFISC, relacionando os contratos celebrados sem a interveniência da UFSC, seu objeto, o número do projeto, bem como o nº correspondente na contabilidade da Fundação;

A empresa foi intimada a fornecer os dados relativos aos contratos com vistas a atender a solicitação da DRJ, informando, todavia, que " não conseguimos novos registros dos projetos junto a UFSC, diferentes dos já apresentados ao INSS", o que vem a impedir o atendimento do Senhor Julgador.

b) seja informada a atividade do bolsista dentro do respectivo projeto;

A empresa apresentou planilha no qual constam as atividades para alguns dos bolsistas citados no Anexo I.

c) sejam informados os processos que tiveram a interveniência da UFSC, seu objeto, o número do projeto, bem como o nº correspondente na contabilidade da Fundação.

Não há crédito constituído quanto aos projetos em que ocorreu a interveniência da UFSC, razão pela qual sugerimos a esta Chefia o comando de uma fiscalização específica para atendimento da solicitação da DRJ".

Cumprida a diligência, o processo retornou para a DRJ.

A decisão objeto do Recurso de Ofício foi proferida pela 5ª Turma da delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC), em 30 de abril de 2009, e seus membros acordaram por unanimidade em anular o lançamento, conforme pode ser observado abaixo na ementa do acórdão nº 0715.905 (fls. 1161 a 1183):

*"Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2006 a 30/04/2007*

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

É 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.

Lançamento Nulo

Tendo em vista o valor do lançamento efetuado através da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.028.320-1, anulado através do acórdão 07-15.905 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis(SC) - DRJ/FN, a mesma recorreu de ofício (fl. 1167) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na forma do art. 366, I, §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, na redação conferida pelo Decreto nº 6.224/07, e art. 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449/2008, combinado com a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 3, de 03/08.

Em 11/03/2015, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF aprovou a Resolução nº 2301-000.538 (fls. 1196 a 1199), que converteu o julgamento em diligência.

Como resposta à diligência, foi emitida a Informação Fiscal (fl. 1278), na qual constou a seguinte conclusão: *"tendo havido manifestação expressa, em diligência já apreciada pela DRJ quando do julgamento da impugnação administrativa, sugerimos o retorno do presente processo ao CARF, para a continuidade do julgamento do recurso voluntário e do recurso de ofício interposto pela DRJ"*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Da Concessão de Bolsas de Estudos e Inexistência de Relação de Emprego

Em sua redação original, a Lei nº 8.958/94 previu o que 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.

Art. 2º As instituições a que se refere o art. 1º deverão estar constituídas na forma de fundações de direito privado, sem fins

lucrativos, regidas pelo Código Civil Brasileiro, e sujeitas, em especial:

I - a fiscalização pelo Ministério Público, nos termos do Código Civil e do Código de Processo Civil;

II - à legislação trabalhista;

III - ao prévio registro e credenciamento no Ministério da Educação e do Desporto e no Ministério da Ciência e Tecnologia, renovável bienalmente.

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. 1º desta lei, sem prejuízo de suas atribuições funcionais.

§ 1º 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.

§ 2º 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.

§ 3º É vedada a utilização dos contratados referidos no caput para a contratação de pessoal administrativo, de manutenção, docentes ou pesquisadores para prestarem serviços ou atender necessidades de caráter permanente das instituições federais contratantes. (original sem destaque)

A Lei nº 8.958/94 traz, de um lado, na condição de contratantes, as Instituições Federais de Ensino Superior - IFES e as Instituições Científicas e Tecnológicas - ICTs, que são pessoas jurídicas de direito público (Universidades e Centros Tecnológicos) e, de outro, as fundações de apoio, na condição de empresas contratadas, sendo que tais fundações são contratadas para a prestação de um serviço vinculado a um projeto específico de ensino, pesquisa, extensão (ou de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico), previamente aprovado pela contratante (IFES e ICTs), com prazo determinado para sua execução e resultado bem definido.

Assim, vale dizer que para a execução desses projetos, as fundações de apoio podem utilizar servidores das próprias instituições contratantes (IFES e ICTs) e conceder bolsas de ensino, pesquisa e de extensão a esses servidores, sendo que o artigo 4º, §1º, da Lei nº 8.958/94 prevê que a participação dos servidores nesses projetos “não cria vínculo empregatício de qualquer natureza” entre as partes.

A Lei nº 8.958/94 foi regulamentada pelo Decreto nº 5.205/04, que assim dispõe:

Art. 5º A participação de servidores das instituições federais apoiadas nas atividades previstas neste Decreto é admitida como colaboração esporádica em projetos de sua especialidade, desde que não implique prejuízo de suas atribuições funcionais.

§ 1º A participação de servidor público federal nas atividades de que trata este artigo está sujeita a autorização prévia da instituição apoiada, de acordo com as normas aprovadas por seu órgão de direção superior.

§ 2º A participação de servidor público federal nas atividades de que trata este artigo não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo a fundação de apoio conceder bolsas nos termos do disposto neste Decreto.

Art. 6º As bolsas de ensino, pesquisa e extensão a que se refere o art. 4º, § 1º, da Lei nº 8.958, de 1994, 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.

§ 1º A bolsa de ensino constitui-se em instrumento de apoio e incentivo a projetos de formação e capacitação de recursos humanos.

§ 2º A bolsa de pesquisa constitui-se em instrumento de apoio e incentivo à execução de projetos de pesquisa científica e tecnológica.

§ 3º A bolsa de extensão constitui-se em instrumento de apoio à execução de projetos desenvolvidos em interação com os diversos setores da sociedade que visem ao intercâmbio e ao aprimoramento do conhecimento utilizado, bem como ao desenvolvimento institucional, científico e tecnológico da instituição federal de ensino superior ou de pesquisa científica e tecnológica apoiada.

§ 4º Somente poderão ser caracterizadas como bolsas, nos termos deste Decreto, aquelas que estiverem expressamente previstas, identificados valores, periodicidade, duração e beneficiários, no teor dos projetos a que se refere este artigo.

Art. 7º As bolsas concedidas nos termos deste Decreto são isentas do imposto de renda, conforme o disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 28, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 25 de julho de 1991. (grifos nossos)

Ante o exposto, a fundação de apoio poderá conceder bolsas de ensino, pesquisa e extensão aos servidores públicos das instituições federais contratantes.

Vale ressaltar que tais bolsas “constituem-se em doação civil” conforme o artigo 6º do Decreto nº 5.205/04, aos servidores que participam da execução dos projetos, “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”.

O artigo 7º do Decreto nº 5.205/04 determina ainda que as bolsas concedidas nos termos daquele ato “são isentas do imposto de renda, conforme o disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 28, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”.

Vale notar que o referido art. 7º não trazia uma isenção para as bolsas, mas apenas afastava aquelas sob a condição de serem “concedidas nos termos deste Decreto”, o que remetia aos requisitos do art. 6º, que nada mais eram do que as condições necessárias para que se descaracterizasse a verba como “remuneração pelo trabalho”. Disso decorreria a inevitável consequência de estar fora do campo de incidência da contribuição.

Assim, a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores das bolsas concedidas nos termos da Lei nº 8.958/94, e do Decreto nº 5.205/04, decorre de sua não caracterização como remuneração por prestação de serviço, requisito primeiro para ser base de cálculo do tributo, conforme disciplina a Lei nº 8.212/91.

Em outras palavras, os dispositivos do Decreto, portanto, apenas explicitavam o que já decorria (e continua decorrendo) da Lei de Custeio da Previdência Social, tratando de hipótese de não incidência tributária e não de isenção.

Vale citar ainda o Parecer PGFN/CAJE nº 593, de 31 de julho de 1990, da Procuradoria da Fazenda Nacional, anterior, portanto, à Lei nº 8.958, de 1994, e ao Decreto nº 5.205, de 2004, quando analisou as bolsas de estudo e pesquisas frente ao instituto da doação, assim dispôs:

"A bolsa de estudo ou de pesquisa será doação civil, negócio de liberalidade, desde que o pagamento feito pelo doador, atribuindo o encargo da realização de estudo ou de pesquisa, não reverta esse resultado economicamente para ele, doador, ou para pessoa interposta. Será doação, pois, o pagamento de valor, em pecúnia ou in natura, à pessoa, sob condição de que realize um curso acadêmico ou uma pesquisa para o domínio público, sem que o resultado do estudo ou da pesquisa seja diretamente aproveitado economicamente para o doador. Ao contrário, se o resultado do estudo ou da pesquisa reverter ao doador, estar-se-á diante de relação de emprego contra salário. No primeiro caso, sem dúvida alguma, estão as bolsas de estudo conferidas pelo Ministério da Educação ou Secretarias de Educação dos Estados e dos Municípios, como verdadeiras doações civis de mera liberalidade; no segundo caso, estão as 'bolsas' de estudo ou de pesquisa custeadas pelos empregadores para a melhoria profissional de seus empregados ou de seus laboratórios empresariais para o desenvolvimento de drogas e produtos químicos economicamente aproveitáveis".

Tal Parecer traz elementos esclarecedores sobre a natureza jurídica dos valores pagos a título de bolsas de estudo e pesquisa, demonstrando o caráter de doação civil.

Dessa forma, o texto do Parecer demonstra que o que é relevante para determinar se trata-se ou não de verba remuneratória passível de tributação de contribuição previdenciária é a natureza em si do pagamento, e as bolsas de estudos configurariam uma

forma de doação civil, de modo que não há que se falar em incidência da contribuição previdenciária.

Por fim, cumpre destacar a publicação da Solução de Consulta Interna nº 9/2015 da Cosit, que reconheceu que as bolsas de ensino, pesquisa e extensão não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária desde que se constituam como doação civil, cujos resultados dos projetos não revertam economicamente a benefício do doador e não importem remuneração decorrente de prestação de serviço, conforme pode ser observado abaixo:

Solução de Consulta Interna nº 9 - Cosit

Data: 23 de junho de 2015

*Origem: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
EM BELO HORIZONTE*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.
BOLSAS DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO.*

1. O Decreto nº 7.423, de 2010, aplica-se aos fatos geradores futuros e o fato de este ato, diferentemente do Decreto nº 5.563, de 2005, não consignar expressamente que as bolsas de ensino, pesquisa, e extensão não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária quando concedidas nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, não constitui motivo isolado para inclusão de tais bolsas no campo de incidência previdenciário, uma vez que a tributação ocorrerá ou não em função da natureza jurídica do pagamento.

2. As bolsas de ensino, pesquisa e extensão concedidas nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, e do Decreto nº 7.423, de 2010, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária desde que se constituam como doação civil, cujos resultados dos projetos não revertam economicamente a benefício do doador e não importem remuneração decorrente de prestação de serviço.

3. No caso concreto, diante dos fatos e do conteúdo probatório encontrado, é que poderá a fiscalização verificar a natureza remuneratória ou não da verba paga pela prestação dos serviços.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional - CTN, arts. 96, 101, 105 e 106; Código Civil, art. 538; Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, incisos I, II e III e art. 28, incisos I e III; Lei nº 8.958, de 1994, arts. 1º, 2º, 4º e 4º-B; Lei nº 10.973, de 2004, art. 9º; Lei nº 12.349, de 2010, art. 3º; Lei nº 12.863, de 2013, art. 6º; Decreto nº 5.205, de 2004, arts. 5º, 6º, 7º e 8º; Decreto nº 5.563, de 2005, art. 10; Decreto nº 7.423, de 2010, arts. 7º, 15 e 16; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 58, XXVI; Parecer PGFN/CAJE nº 593, de 1990, itens 18 e 19.

Diante de todo exposto, não há que se falar em incidência de tributação das bolsas de estudos pelas contribuições previdenciárias, uma vez que não ficou caracterizada relação de emprego, natureza remuneratórias ou reversão de benefícios econômicos ao "doador" da bolsa.

Processo nº 11516.004461/2007-42
Acórdão nº **2301-005.068**

S2-C3T1
Fl. 6

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso de ofício e negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator