



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

Processo nº 11516.004487/2007-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.633 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente FUNDACAO DE AMPARO A PESQUISA E EXTENSAO
UNIVERSITARIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/04/2007

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº8. 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 nº8, de 12/06/2008, 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.

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE BOLSAS DE ESTUDOS PAGAS POR FUNDAÇÕES A ALUNOS DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO.

Integram o salário de contribuição as bolsas de ensino, pesquisa e extensão concedidas a estudantes nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, com a redação vigente antes das alterações promovidas pela Lei nº 12.349, de 2010 e pela Lei nº 12.863, de 2013, se comprovada a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego (subordinação, onerosidade, não eventualidade e pessoalidade).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, reconhecer a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário nos períodos de apuração anteriores a 08/2002 e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros João Mauricio Vital, Reginaldo Paixão Emos,

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e João Bellini Júnior, em razão do que a tese vencedora, pelo voto de qualidade, é a que constou no voto do conselheiro João Maurício Vital. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro João Maurício Vital

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos (suplente convocado para completar a representação fazendária), Alexandre Evaristo Pinto, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocada para substituir o conselheiro Antônio Sávio Nastureles, ausente justificadamente), Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato, Marcelo Freitas de Souza Costa e João Bellini Junior (Presidente). Ausente o conselheiro Antônio Sávio Nastureles.

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.028.3198, consolidada em 14 de setembro de 2007, no valor de R\$ 16.400.542,88 (dezesseis milhões e quatrocentos mil e quinhentos e quarenta e dois reais e oitenta e oito centavos), referente às contribuições sociais da empresa e dos empregados, destinadas à Seguridade Social, ao financiamento dos 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 e extensão a alunos dos cursos de graduação e pós-graduação, no período de 01/01/2000 a 30/04/2007.

De acordo com o Relatório Fiscal (REFISC), às fls. 65/87, os alunos arrolados no Anexo I — "Discriminativo dos Pagamentos Efetuados", fls. 94/925, foram enquadrados pela fiscalização como segurados empregados, em razão de ficar caracterizada a relação de emprego entre estes e a Fundação, devidamente demonstrada no decorrer do relatório.

Acrescenta que para gerir seu negócio, além dos cargos de direção, de empregados fixos, de estagiários, utiliza-se, dentre outros, de bolsistas. Quando atua como administradora de projetos e auferir rendas de gestão sob supervisão da UFSC, pode conceder bolsas de estudo aos servidores das instituições federais (professores/servidores) de ensino superior, desde que autorizadas por estas, sem vínculo empregatício, conforme artigos 1º, 4º e parágrafos, da Lei nº 8.958/94.

Quando atua como prestadora de serviços no ramo de negócio de livre mercado, através de serviços especializados, tais como prestação de serviços de estudos, pesquisas, consultoria técnica, programas de capacitação, criação e manutenção de cursos de formação, dentre outros, se sujeita à legislação previdenciária e trabalhista no tocante à contratação dos segurados que prestam serviços.

Para gerir seu negócio a FAPEU, tanto nos projetos de pesquisa e extensão e outras atividades, nos quais a Fundação atua como administradora de projetos, com a supervisão da UFSC, como quando atua como uma empresa de serviços, utiliza-se, além dos cargos de direção, de empregados fixos, de contribuintes individuais, de prestadores de serviços através de pessoas jurídicas, de estagiários, de bolsistas professores docentes e servidores da UFSC e de outros bolsistas, objeto da presente NFLD, ou sejam, alunos de graduação, Mestrado e Doutorado, entre outros.

Esclarece, outrossim, que as bolsas pagas em decorrência de estágio realizado em conformidade com a Lei nº 6.494/77, não fazem parte da presente notificação.

Relata ainda que, tanto nas bolsas de estudos concedidas a servidores da UFSC, como nas concedidas a alunos, no Termo de Concessão de Bolsa, fls. 88/89, consta a concessão nos termos da Lei nº 8.958/94.

Informa que em razão da citada lei permitir a concessão de bolsa de estudos somente a servidores de IFES, os bolsistas não servidores devem ser considerados segurados empregados da Fundação.

De acordo com o REFISC, fls. 80/85, estão plenamente atendidos os pressupostos que caracterizam o segurado empregado estabelecido na alínea "a" do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 e art. 3º e 4º da CLT.

Inconformado com o lançamento, o sujeito passivo, através de procurador constituído, fls. 1610, apresentou a impugnação (fls. 3194 a 3248), requerendo a nulidade do lançamento.

Após análise, no dia 30 de maio de 2008, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, decidiu pela procedência do lançamento, por meio do acórdão 0712.717 (fls. 3782 a 3795), conforme ementa abaixo:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2002 a 30/04/2007*

DECADÊNCIA.

As contribuições previdenciárias estão sujeitas ao prazo decadencial de dez anos, previsto no art. 45, incisos, da Lei nº 8.212, de 27 de julho de 1991.

*BOLSA DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO.
DESCARACTERIZAÇÃO.*

A isenção de contribuições previdenciárias sobre importâncias referentes à bolsa de ensino, pesquisa e extensão, concedida na Lei nº 8.958/94, aplica-se somente no caso do beneficiário ser servidor de instituição federal de ensino superior, não abrangendo os alunos desta.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e

mediante remuneração, nos termos do art. 12, inciso I, letra "a" da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

O prazo para apresentação de provas no processo administrativo fiscal coincide com o prazo de que o contribuinte dispõe para impugnar o lançamento, salvo se comprovada alguma das hipóteses autorizadoras para juntada de documentos após esse prazo.

Lançamento Procedente".

A recorrente cientificada da decisão de primeira instância (26/06/2008), interpôs Recurso Voluntário no dia 28 de julho de 2008 (fls. 3800 a 3858), alegando que os serviços prestados por quaisquer dos bolsistas tem caráter esporádico e eventual, não podendo ser configurado como relação de emprego. Acrescenta que o caráter de ser não esporádico não foi comprovado.

Salienta que a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito está eivada de impropriedade técnicas, pois efetuou lançamento de contribuições sociais sobre bolsas de estudos.

Informa que existem três tipos de situações dentro da instituição, quais sejam os empregados, os autônomos contratados para serviços eventuais e os bolsistas servidores da IFES que realizam projetos ligados a sua área técnica.

Reitera que os bolsistas – estagiários não exercem atividade fim da contribuinte, pois a eles não é dada a incumbência de captar recursos.

Destaca a extinção de créditos lançados anteriores a setembro de 2002 em face de incidência da decadência, que ocorre no prazo de cinco anos:

“Assim, à evidência, em relação aos créditos previdenciários constituídos pelo lançamento de ofício, que ultrapassem o lapso temporal de 5 (cinco) anos do fato gerador, incide a decadência, a teor da regra insculpida no CTN e claramente confirmada pelos Tribunais pátrios (...) Por fim, requer a recorrente que seja conhecido o Recurso Voluntário e no mérito seja provido para declarar a nulidade da NFLD, determinando-se o arquivamento”.

Em 11/03/2015, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF aprovou a Resolução nº 2301-000.537 (fls. 4001 a 4005), que converteu o julgamento em diligência.

Como resposta à diligência, foi emitida a Informação Fiscal (fls. 4015 a 4019), na qual foram reiterados os termos da notificação fiscal e do Acórdão do DRJ, destacando os seguintes aspectos: (i) a Recorrente atua por conta própria, sem intervenção da

IFES (no caso, a UFSC), administrando e auferindo resultados pela execução dos projetos, sujeitando-se às obrigações fiscais, trabalhistas e previdenciárias decorrentes dos pagamentos efetuados aos alunos de graduação e pós-graduação que executam as atividades e os projetos contratados e desenvolvidos; (ii) o artigo 1º da Lei 8.958/94 prevê que somente serão isentos das contribuições previdenciárias, os valores pagos a título de bolsa para servidores técnico-administrativos e professores; (iii) a isenção de imposto de renda e contribuição previdenciária sobre as bolsas concedidas prevista no artigo 7º do Decreto 5.205/04 se refere a bolsas concedidas a título de ensino, pesquisa e extensão, conquanto que sejam concedidas exclusivamente para realizar estudos, pesquisas e extensão universitária, e, desde que os resultados dessas atividades não impliquem vantagem a quem doa a bolsa, e nem sejam em decorrência de prestação de serviço, assim como os projetos deverão ser aprovados pelos órgãos colegiados da IFES apoiada e somente neste caso, não criam vínculo empregatício de qualquer natureza entre as partes; (iv) a falta de intervenção de uma IFES faz com que não haja isenção das contribuições previdenciárias, sendo que a Recorrente, ao assumir os negócios jurídicos, sujeita-se a arcar com os encargos legais da atividade empresarial.

Cumpre citar também o parágrafo conclusivo da Informação Fiscal (fl. 4019):

"22. Assim, a Lei 8.958/1994, ao delimitar a concessão de bolsas somente aos servidores vinculados às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), não dá amparo legal ao pagamento de bolsas a alunos de graduação e pós graduação para prestarem serviços à fundação, configurando-se como salário, sobre os quais se fez incidir as contribuições previdenciárias objeto da presente NFLD nº 37.028.319-8. Ou seja, a única abertura, na qual era permitida a percepção é no caso de bolsa-estágio curricular, concedida nos moldes da Lei nº 6.494/1977, onde os estudantes regularmente matriculados na IFES, poderiam ser contratados como estagiários, pela FAPEU percebendo bolsa estágio. Porém, este tipo de bolsa não fez parte do lançamento tal com descrito no REFISC."

Em 30/12/2015, o Recorrente protocolou manifestação (fls. 4024 a 4041) reiterando as razões expostas na impugnação e no recurso voluntário, assim como (i) destaca que segundo o relatório de fiscalização, as bolsas concedidas a alunos com base na Lei nº 8.958/94 não seriam isentas da contribuição previdenciária, visto que a isenção somente alcançaria bolsas concedidas a servidores das IFES para (ii) apresentar fatos novos posteriores que incluam a alteração da Lei nº 8.958/94 pela Lei nº 12.349/10, pela qual passaram a incluir como bolsistas os alunos de graduação e pós-graduação, de forma que essa alteração deve ser aplicada de forma retroativa consoante o princípio da retroatividade da lei mais benéfica (artigo 106 do CTN); e a alteração da Lei nº 8.212/91, no que diz respeito ao escalonamento da multa de mora, uma vez que a Lei nº 11.941/09 estabeleceu que a multa de mora a ser aplicada para as contribuições previdenciárias corresponderia a multa máxima de 20% prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Em 08/08/2017, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF emitiu a Resolução n. 2301-000.671 (fls. 4053 e ss), pela qual o julgamento foi convertido em diligência para verificação se houve ou não recolhimentos de contribuição previdenciária no período de 01/2000 a 08/2002.

Em 4/10/2017, a Equipe de Arrecadação e Cobrança emitiu Despacho (fls. 4088) informando que não houve quaisquer recolhimentos de contribuição previdenciária

vinculados ao objeto da notificação, no entanto, juntou a comprovação de que houve outros recolhimentos de contribuição previdenciária para o período solicitado na Resolução (fls. 4060 a 4087).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Relator

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

Preliminar de Nulidade

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente suscita a nulidade do Auto de Infração, diante da ausência de diversos documentos mencionados no Termo de Verificação Fiscal e da inserção de numeração de páginas somente após o protocolo da impugnação.

O regime jurídico da nulidade do processo administrativo está previsto nos artigos 59 e 60 do Decreto-Lei n. 70.235/71, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Como se vê, as hipóteses de nulidade se restringem aos atos e termos lavrados por pessoa incompetente e aos despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso em tela, não há que se falar em preterição do direito de defesa, uma vez que a Recorrente conseguiu apresentar com precisão todos os argumentos de sua defesa.

Ante o exposto, enfatizando que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, é incabível a pretendida nulidade, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Decadência Quinquenal e Aplicação da Decadência do Art. 150, §4º, do CTN

Considerando que foi declarada a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 pelo Supremo Tribunal Federal - STF na Súmula Vinculante nº8, de 12/06/2008, de eficácia retroativa para os contribuintes com solicitações administrativas apresentadas até a data do julgamento da referida Súmula, os créditos da Seguridade Social relativos ao período de 01/2000 a 08/2002 devem ser cancelados, uma vez que o lançamento tributário ocorreu após o lapso temporal quinquenal.

Vale ressaltar, ainda, que a regra decadencial a ser aplicada é a do artigo 150, §4º, do CTN, uma vez que houve recolhimentos de contribuição previdenciária nos referidos períodos pela Recorrente, conforme apurado pela Fiscalização (fls. 4060 a 4087) em resposta à diligência solicitada na Resolução n. 2301000.671 da 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, sendo que o entendimento de aplicação do artigo 150, §4º, do CTN quando houver recolhimentos consta inclusive na Súmula CARF nº 99, "in verbis":

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Ante o exposto, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, §4º, do CTN, de modo que todos os fatos geradores anteriores a agosto de 2002 se encontram atingidos pela decadência, uma vez que o prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário se encerrou em agosto de 2002, ao passo que a cientificação do auto de infração se deu em 16/09/2007 (fls. 3185).

Da Concessão de Bolsas de Estudos a Alunos de Graduação e Pós-Graduação

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 revogado, 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.

Por fim, cumpre notar que a Lei nº 8.958/94, foi alterada pela Lei nº 12.349, de 15 de dezembro de 2010 e pela Lei nº 12.863, de 24 de setembro de 2013, sendo as principais modificações no tocante às bolsas concedidas pelas fundações de apoio as que se seguem:

"Art. 1o As Instituições Federais de Ensino Superior - IFES e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas - ICTs, de que trata a Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, poderão celebrar convênios e contratos, nos termos do inciso XIII do caput do art. 21 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, por prazo determinado, com fundações instituídas com a finalidade de apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação, inclusive na gestão administrativa e financeira necessária à execução desses projetos.

[...]

Art. 4º. As IFES e demais ICTs contratantes poderão autorizar, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção superior competente e limites e condições previstos em regulamento, 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 IFES e demais ICTs 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, conceder bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão, de acordo com os parâmetros a serem fixados em regulamento.

[...] Art. 4o-B. As fundações de apoio poderão conceder bolsas de ensino, pesquisa e extensão e de estímulo à inovação aos

estudantes de cursos técnicos, de graduação e pós-graduação e aos servidores vinculados a projetos institucionais, inclusive em rede, das IFES e demais ICTs apoiadas, na forma da regulamentação específica, observados os princípios referidos no art. 2º. (grifos nossos)

Desse modo, a redação atual da Lei nº 8.958/94 reconhece de forma expressa o pagamento de bolsas de estudos para alunos de graduação e pós-graduação por fundações. A meu ver, trata-se apenas de reconhecimento expresso da não incidência.

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, em que pese a redação original da Lei nº 8.958/94 tenha previsto a não incidência da contribuição previdenciária apenas para os pagamentos a servidores, 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 do exposto, acolho os argumentos trazidos pela Recorrente.

Conflito entre o Antigo Art. 35 e os Novos Art. 35 e Art. 35-A, todos da Lei nº 8.212/91 – A Questão do Percentual da Multa

Caso seja vencido com relação à incidência da contribuição previdenciária sobre as bolsas pagas aos estudantes, destaco que a questão da aplicação da multa mais benigna foi objeto da Súmula CARF n. 119, que dispõe que no caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Declaração de Voto

A questão não me parece tão prolixa. A Fapeu contratou estudantes para a realização de projetos sem a interveniência de uma Ifes e lhes remunerou com bolsas, nos termos da Lei 8.958, de 1994. Porém, essa lei somente excluía da incidência de contribuição previdenciária, na época dos fatos, as bolsas pagas a professores e servidores da Ifes, não estendendo a não incidência às bolsas pagas a alunos.

Ao contrário do que afirmou o relator, entendo que o decreto citado deu caráter de doação civil somente às bolsas pagas nas circunstâncias que cita, ou seja, aos servidores.

O relator entendeu que as alterações promovidas na Lei nº 8.958, de 1994, pela Lei nº 12.349, de 2010 e pela Lei nº 12.863, de 2013, que passaram a incluir na não incidência de contribuição previdenciária as bolsas pagas a estudantes, em adição à não incidência que já concedia às bolsas pagas a servidores, representou um "reconhecimento" de que aquelas bolsas jamais foram consideradas salário de contribuição.

Não vejo assim. Não se trata de uma interpretação autêntica, mas de uma inovação normativa. O legislador, em 1994, havia excluído da incidência apenas as bolsas a servidores e, depois, resolveu também excluir aquelas pagas a estudantes.

Também não se trata de retroatividade da lei, porquanto não se está falando em penalidade ou de lei interpretativa ou mesmo de lei que tenha deixado de definir infração, mas do próprio fundamento do tributo, que, como se sabe, tem por regência a lei vigente no momento em que o fato gerador é aperfeiçoado, nos termos do art. 105 do CTN.

Entretanto, analisando os autos do processo nº 11516.002518/2007-13, cujo lançamento derivou da mesma ação fiscal e referiu-se às bolsas pagas aos servidores, verifiquei ali que a DRJ de origem entendeu não estar caracterizada a relação de emprego por não ter sido comprovada a subordinação. No caso destes autos, entendo igual. A afirmação contida no relatório fiscal (e-fl. 179) é que a conclusão da Autoridade Autuante acerca da subordinação se baseou tão-somente no art. 11 termo de concessão de bolsa:

Art. 11 — Deverá o coordenador da unidade ao qual esteja vinculado o bolsista acompanhar as atividades desenvolvidas

pelo mesmo, devendo comunicar a FAPEU na hipótese de desempenho insatisfatório ou afastamento do projeto, para as providências cabíveis;

a3) - Assim, fica caracterizada a existência de subordinação dos alunos bolsistas visto os responsáveis pelos projetos respondem pela parte técnica, enquanto a FAPEU responde, legalmente (item 8.1.7), pela parte das contratações, pagamentos e para as providências cabíveis no caso desempenho insatisfatório dos alunos. .

Ora, o acompanhamento, pelo coordenador, das atividades desenvolvidas pelos alunos não é suficiente para caracterizar a subordinação, que tem por principais características a direção dos trabalhos e a obediência hierárquica, condições que não se comprovam apenas com a letra do art. 11 do termo de concessão de bolsa.

Entendo, pois, que o Fisco não se desincumbiu de comprovar, de maneira incontestada, a relação de emprego, em particular quanto à existência do requisito da subordinação.

Dito isso, acompanho o relator pelas conclusões de seu voto.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital