ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11060.002104/2009-15

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

Processo nº	11060.002104/2009-15
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-005.760 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	5 de abril de 2017
Matéria	IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente	JÂNIO MORAIS SANTURIO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

BOLSAS DE ESTUDO. ISENÇÃO. REQUISITOS.

Somente são isentas do imposto de renda as bolsas caracterizadas como doação quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos, pesquisas ou extensão e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo - Presidente

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre – DRJ/POA (fls. 1.048/1060), que julgou improcedente impugnação apresentada em face de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, relativo ao anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007 / exercícios 2005, 2006, 2007 e 2008, o qual resultou na exigência de crédito tributário no valor de R$ 80.724,82, sendo R$ 39.407,50 de imposto; R$ 29.555,62, de multa proporcional; e R$ 11.761,70, de juros de mora calculados até 31/07/2009.

Consta do Auto de Infração (fls. 100/106) que o procedimento fiscal teve como escopo a apuração da apuração de classificação indevida rendimentos na Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física.

Impugnação

Por bem retratar as alegações trazidas pelo contribuinte na peça impugnatória, reproduzem-se os trechos correspondente do Acórdão nº 10-29.377, da 4ª Turma da DRJ/POA:

> *Tempestivamente, o interessado apresenta a impugnação da exigência às fls. 73 a 98. Suas alegações estão, em síntese, a seguir descritas.*
>
> ***Lançamento, contra o contribuinte, de juros de mora já lançados contra a FATEC,* bis in idem *tributário.***
>
> *A Auditoria lançou, a débito do Contribuinte, juros de mora calculados pela taxa Selic incidentes sobre o Imposto de Renda lançado com base nas bolsas recebidas.*
>
> *Ocorre que, recentemente, juros de mora incidentes sobre a mesma base de cálculo, qual seja, Imposto de Renda da Pessoa Física, foram lançados contra a Fundação de Apoio á Tecnologia e Ciência.*
>
> *Os juros foram lançados contra a FATEC, juntamente com multa, em razão da falta de recolhimento do IR na fonte. Apesar de se tratar de um título de recolhimento diferente, eventualmente sob uma alíquota diferente, é óbvio que trata-se do mesmo imposto que está sendo cobrado da contribuinte, sobre o mesmo fato gerador; logo, sendo idêntica a natureza do principal, idêntica é a natureza do acessório. Transcreve o disposto no art. 4º do CTN.*
>
> *Pelo exposto, requer a decretação da nulidade do Auto de Infração.*
>
> ***Boa-fé. Uso arraigado da isenção nas fundações. Fiscalização dentro do período que não apontou irregularidade.***
>
> *Basicamente, o AFRFB encarregado do cumprimento do MPF apresentou, como motivo para o Lançamento de Ofício, a*

acusação de que o Contribuinte teria apresentado, nos anos-base afetados, "declaração inexata", fundamentando a opção no art. 841, III do RIR/99.

No caso, a "inexatidão" consistiria em "classificação indevida de rendimentos na DIRPF", consubstanciada pela declaração, na qualidade de rendimento isento, de bolsas recebidas pelo contribuinte no período afetado.

Ocorre que o contribuinte, ao classificar suas bolsas como rendimento não-tributável, não errou nem agiu de má-fé. Ao revés,f seguiu orientação da Lei e de seus regulamentos, bem como das práticas reiteradamente adotadas pela DRF de Santa Maria na interpretação do alcance e da incidência da isenção concedida pelas leis 8.958/94 e 9.250/95 e seus regulamentos, notadamente o Decreto n° 5.205/04.

Ou seja, não se trata de inexatidão; mas sim, da aplicação de uma interpretação juridicamente válida e até então pacificamente aceita, e compartilhada pelos próprios AFRFB lotados em Santa Maria.

Vale dizer que o entendimento do contribuinte, que era também o da Receita, é no sentido de que suas bolsas são não-tributáveis, embora a Declaração não lhe permita fazer diferença entre essa natureza e a de "receita isenta".

Em 31 de maio de 2001, a Fundação foi intimada, pelo MPF 1010300 2001 000714, referente às bolsas pagas, onde então foi verificado o cumprimento das obrigações fiscais. Logo, houve fiscalização sobre os mesmos fatos analisados pela presente autuação, sem que fosse apontada a suposta irregularidade agora lançada.

Como houve fiscalização específica sobre o cumprimento das obrigações fiscais relativamente às bolsas de estudo e pesquisa, com análise de toda a documentação pertinente, restou consolidado o entendimento de que as bolsas em questão não sofrem a incidência do IRRF. Por conseguinte, este critério jurídico deve sei" respeitado, até o momento em que a administração muda de entendimento.

Cita o artigo 100 do CTN.

Como no caso em tela tratamos de modificação de interpretação jurídica, e não erro de fato, deve vigorar o entendimento que até então era aceito.

Nesse sentido, o contribuinte cita a doutrina.

Transcreve ementas da jurisprudência judicial.

Pelo exposto, requer que, em face de ter o contribuinte agido: A) com base em prática arraigada em situações de fato e de direito análogas ou idênticas; B) de ser tal prática aceita pelas autoridades competentes; C) de ter sido o sistema de bolsas da FATEC, no qual se origina a matéria de fato, ter sido

sucessivamente fiscalizado em 1996, 2001 e 2005, com ênfase especial em 2001, e de não ter sido constatada nenhuma infração em tais ocasiões, corroborando a prática em vigor; D) de ter agido o contribuinte; de boa-fé, ao declarar suas bolsas como não-tributáveis, de acordo com o informe assim rotulado, que lhe foi entregue pela FATEC; E) de acreditar o contribuinte, assim como já interpretou a SRF, que as bolsas que recebeu são, de fato e de direito, não-tributáveis, como abaixo se comprovará.

Seja o auto de infração anulado, por conter multa e juros de mora indevidos, a teor do disposto no art. 100, § único do CTN.

Efeito confiscatório - art. 150, IV da CF - Princípio dos motivos determinantes.

O Auto de Infração deve ser anulado, por representar o uso indevido da legislação tributária com intenção confiscatória proibida pela Constituição Federal.

Configuração dos requisitos para isenção

Está ao abrigo da isenção preconizada pelas leis 8.958/94, 9.250/95 e pelo Decreto 5.205/04.

Suas atividades preenchem plenamente os requisitos estabelecidos pela legislação; ou seja, sua declaração, nesse sentido e contexto, foi perfeitamente exata, afastando o fundamento principal do Lançamento de Ofício.

A legislação invocada no auto de infração como delimitadora da outorga de isenção: Lei 9250/95, Lei 8958/94 e Decreto 5.205/04 estabelece o seguinte conjunto de requisitos:

1. Que a bolsa seja caracterizada como doação (sendo, portanto, inadmitida a contraprestação de serviços, exceto no caso de extensão);

2.Que a bolsa seja de estudo, pesquisa ou EXTENSÃO;

3. Que os resultados do estudo, da pesquisa ou do ato de extensão não revertam economicamente para o doador da bolsa.

A bolsa é uma doação em dinheiro, titulada, no caso em tela, pela FATEC como doadora e pelo contribuinte como donatário.

A contraprestação (no caso, de serviços) é caracterizada como elemento sinalagmatismo, ou seja, o troco da bolsa, o bolsista presta um serviço a favor do donatário.

Salvo no restrito caso da Patente, regrada por lei própria, o conteúdo d arte ou do conhecimento produzido por um bolsista é patrimônio universal, que nessa qualidade, também pode ser recebido pelo doador.

A outra exceção é a extensão. E de sua essência a prestação do serviço especializado, fundamentalmente como atividade de meio para a qualificação do estudante ou docente, vez que propicia o campo prático pra exercício do estudo teórico e para a comprovação e aplicação de hipóteses e teses.

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

Pelo último requisito, o doador a bolsa não pode obter benefício econômico com o resultado do estudo, da pesquisa ou do ato j de extensão; ou, em bom português, não pode obter lucro.

O sistema de relacionamento Universidade -Fundação - Docente foi idealizado de modo que os institutos comuns da legislação civil permitissem o efeito isenção. A intermediação da Fundação destina-se exatamente' a evitar que o Docente estabeleça relacionamento direto com o Mercado, bem como a vincular os fins de sua atividade aos pilares da educação superior - Ensino, Pesquisa e Extensão.

Destarte, a Fundação aparecerá, na maioria dos casos, como doadora das bolsas, sem obter com isso nenhum proveito econômico nem contraprestação de serviços do docente.

Pelo exposto, impugna o sentido dado pelo AFRFB responsável pela autuação à legislação pertinente, por ser ofensivo à real aplicabilidade da isenção às bolsas em geral.

Fundamento econômico da isenção - favorecimento do PIB e do patrimônio público por via diversa da tributária - A isenção é incentivo econômico e não meramente financeiro

As isenções sempre são fundamentadas em um interesse do Estado que seja maior ou mais importante que a receita renunciada.

Dessa forma, a isenção serve para estimular o desenvolvimento de atividades econômicas incipientes; para estimular o desenvolvimento de certa região geográfica; para incrementar a capacidade competitiva de certo setor econômico em face da concorrência internacional; para combater crises; para privilegiar(cidadão em situação fática especial, como certos doentes; e muitas outras razões da mais alta importância.

No caso em tela, a isenção se presta a privilegiar o Docente que, por sua iniciativa, busca desenvolver as atividades não-obrigatórias de ensino, pesquisa e extensão.

Mais recentemente, o processo de inovação ,tecnológica foi oficialmente estatizado pela Lei 10.973, que igualmente trouxe importantes incentivos para os docentes universitários, além da bolsa.

É perfeitamente claro que a incorporação de desenvolvimento e de capital intelectual à nação Brasileira é muito mais valiosa e importante que a renúncia fiscal consistente na isenção e é a sua razão de ser.

Trata-se de uma forma de arrecadação extrafiscal, acrescida de arrecadação reflexa decorrente de novos negócios e atividades baseados em tecnologia e conhecimento nacionais.

Destarte, uma interpretação que anule a possibilidade de isenção vai de encontro ao sistema idealizado pelas leis 8.958 e 10.973, frustrando os objetivos estratégicos do Estado assim envolvidos, e, portanto, ofendendo a baliza teleológica da interpretação.

Relação de trabalho - Art. 43 do RIR x Doação com encargos – não-incidência do IR- Incompetência material da SRF

O RIR/99 dá dois tratamentos possíveis a bolsas de estudo: ou a isenção, pelo art. 39, ou a tributação, pelo art. 43,1.

O caso de isenção e seus requisitos já foram exaustivamente analisados.

O caso de tributação, ao contrário'do que possa parecer, não é de mera aplicação alternativa dos dispositivos supracitados; mas cumulativa. Ou seja, não só a bolsa deve deixar de preencher os requisitos de isenção, mas também deve preencher os requisitos de tributação do art. 43, I.

Ou seja: a bolsa de estudo e pesquisa deve ser resultado de contrato de trabalho assalariado ou resultar do exercício de cargo, emprego ou função.

Ocorre que a FATEC nunca toma a iniciativa de um projeto. Os projetos sempre são de iniciativa dos Professores, que possuem as equipes e a previsão dos recursos necessários para sua execução. Logo, trata-se da primeira desconfiguração de incidência do IR.

A segunda desconfiguração vem do fato que os Professores bolsistas não detém cargo, nem emprego nem função na FATEC. Não são contratados, nem formal nem informalmente, para prestar serviços. A relação entre as partes é totalmente voluntária, sem subordinação, dependência econômica ou obrigação de assiduidade.

A terceira vem do fato de que normalmente as ações que possam ser identificadas como contraprestação de serviços ficam ao encargo dos alunos, na qualidade de prática profissional, ou, a cargo dos empregados da FATEC.

Ainda há o caso especial da Bolsa de Extensão, que não foi prevista no dispositivo supracitado, mas está prevista como isenta no dec. 5.205/04.Logo, ou a bolsa de extensão é isenta, ou, é caso absoluto de não-incidência,por falta de previsão expressa (como fato gerador).

Logo, observa-se que, uma vez que, no caso, não estão preenchidos os requisitos para tributação, mesmo que

eventualmente não se configure a isenção, a situação é de não-tributação pelo IR.

Ademais, ao escapar, ao menos em tese, da hipótese de isenção, parece haver sério conflito de competência tributária entre o Estado do RS e a União.

Isso porque as bolsas de pesquisa, salvo que sejam fraude ao contrato de trabalho (e este não é o caso), sempre são doação - mesmo que com encargos.

Como se pode observar do art. 43, I (supracitado), o mesmo é aplicável à bolsa não em função da mera contraprestação voluntária de serviço; mas da existência de vínculo jurídico de prestação de serviço entre o "doador'j e o "donatário":

O Contribuinte Donatário nunca teve vínculo jurídico nenhum para com a FATEC. Não mantém contrato de tipo nenhum com a mesma, não lhe deve subordinação, nem dependência econômica, nem assiduidade. Suas obrigações decorrentes do Projeto são apenas morais, para com a UFSM e ninguém mais. Vale dizer, se o Contribuinte deixar de executar as tarefas do Projeto, a Fatec nada pode fazer, exceto deixar de doar ajbolsa no próximo mês. Mas não poderá exigir do Contribuinte que faça ou deixe de fazer qualquer tarefa. Igualmente, a UFSM também não o pode exigir.

No mesmo compasso, se a FATEC deixar de lhe pagar as bolsas, a legislação não dá ao Contribuinte título jurídico para exigi-las. |

Logo, estamos diante de doação, mesmo que, eventualmente, com encargo a favor de terceiro. Em tese, pode incidir o ITCMD, instituído no RS pela Lei 8.821/89. Mas isso não diz respeito à Receita Federal.

Pelo exposto, requer que o Auto de Infração seja integralmente anulado, por ter sido lavrado em ofensa às normas constitucionais e infraconstitucionais sobre competência tributária, e por ter aplicado Imposto de Renda sobre eventos, que, em tese, são fatos geradores de ITCMD do Estado do Rio Grande do Sul.

Amoldamento dos fatos à legislação em vigor

Segundo a Fiscalização, os projetos que originaram a autuação, contém contraprestação de serviços, apresentam vantagem para o doador das bolsas e não são de pesquisa, motivo pelo qual as bolsas oriundas dos mesmos foram erroneamente classificadas como isentas; fato esse que consistiria em "DECLARAÇÃO INEXATA", fazendo incidir, entre outros dispositivos, os arts. 43 e 841, II, do RIR/99 e o art. 44,1, da lei 9.430.

O contribuinte descreve os projetos pelos quais ele recebeu bolsa, com o intuito de demonstrar que o entendimento da fiscalização é totalmente equivocado.

Pelo exposto, o contribuinte requer:

A - A juntada dos documentos comprobatórios em anexo aos autos do processo fiscal, para que seja encaminhado ao órgão competente para julgamento e surta seus efeitos legais;

B - A decretação da nulidade do Auto de Infração, de pleno direito, por:

1. Conter bis in idem *tributário;*

2. Ser resultante do uso indevido do sistema tributário federal com o fim de provocar efeito de confisco;

3. Resultar da aplicação indevida de multas e juros, contra contribuinte que seguiu orientação jurídica pacificamente aceita e emanada da SRF;

4. Resultar de conduta, em tese, penalmente típica, por ser presumivelmente de conhecimento da SRF e de seus prepostos o lançamento, contra outro Contribuinte, de parcelas que foram lançadas contra o impugnante;

5. Ter sido lavrado por autoridade incompetente para fiscalizar e tributar fatos geradores relativos à doação;

C - O reconhecimento de ser o Imposto de Renda não-incidente sobre fatos geradores caracterizados como doação; J

D - Alternativamente, que sejam as bolsas! recebidas pelo Impugnante consideradas isentas do Imposto de Renda, em vista dd entendimento da SRF que estava em vigor à época dos fatos geradores;

E - Sendo as bolsas consideradas não-isentas, que sejam excluídos do auto os juros já cobrados da FATEC, como acima descrito;

F - Em vista da boa-fé do contribuinte, e da alteração de entendimento da SRF, que sejam excluídas as parcelas referentes a multa e juros de mora, na forma da legislação aplicável.

A 4ª Turma de Julgamento DRJ/POA, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, conforme ementa do acórdão da decisão recorrida. Vejamos:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 e 2007

Ementa: NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.° 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

INCONSTITUCIONALIDADE. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. a eficácia dos acórdãos dos tribunais limita-se especificamente ao caso julgado e às partes

inseridas no processo de que resultou a sentença, não aproveitando esses acórdãos em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da sentença, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte do processo de que decorreu o acórdão.

DIRPF. INFORMAÇÕES. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. A responsabilidade pelas informações prestadas na declaração de rendimentos é do declarante, independentemente de entrega do comprovante de rendimentos pela fonte pagadora.

BOLSAS DE ESTUDO E PESQUISA. Somente são isentas as bolsas de estudo caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os1 resultados dessas pesquisas não representem vantagem pra o doador e nem importem contraprestação de serviços.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. Os valores apurados em procedimento fiscal deverão ser submetidos à devida tributação com a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seu recurso voluntário (fls. 1.103/1.113) o recorrente repisa questões trazidas na impugnação no que diz respeito à natureza das pesquisas realizadas, ressaltando, adicionalmente, que:

a) a decisão não analisou a vasta documentação apresentada, eis que nada mencionou sobre a especificidade dos projetos em que atuou ou da forma como se deu sua atuação, tendo os julgadores simplesmente optado por não analisar nenhuma das provas carreadas aos autos; e

b) os membros do Colegiado *a quo* decidiram todas as impugnações opostas por bolsistas da FATEC juntas, como se uma só fossem, sem avaliar casuisticamente nenhuma delas, sem atentar para a gigantesca diversidade de projetos em que os bolsistas estão envolvidos (pesquisa, extensão, ensino, convênios, contratos, termos de parceria, etc), o que não é condizente com o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Por fim, postula pela reforma da decisão ora atacada, de modo que seja determinada a anulação do Auto de Infração, reconhecendo-se que as bolsas que lhe foram concedidas pela FATEC, nos projetos em que este atuou, tiveram o caráter jurídico de doação, de forma que sobre elas não há incidência do IRPF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Preliminar de Nulidade

Consoante consta da peça recursal, os julgadores de primeira instância simplesmente optaram por não analisar nenhuma das provas carreadas aos autos, julgando todas as impugnações opostas por bolsistas da FATEC como se fossem uma só. Ao agir dessa forma, sem atentar para a diversidade de projetos em que os bolsistas atuavam, a DRJ/POA adotou procedimento que vai de encontro à noção de ampla defesa e contraditório.

Primeiramente, é preciso esclarecer que o fato de não haver, na decisão atacada, menção a cada um dos projetos cujas cópias foram acostadas aos autos pelo recorrente, não quer dizer que o Colegiado *a quo* não os tenha analisado. No caso, verifica-se prescindível fazer referência às especificidades desses projetos para formar juízo a respeito da situação fática abordada no Auto de Infração, bastando para tal, como se verá adiante, o exame dos contratos que respaldaram o pagamento das bolsas objeto da autuação.

Além do mais, é pacífico no âmbito deste Colegiado, que o órgão julgador não é obrigado a rebater cada um dos argumentos declinados pelo contribuinte, aqui compreendida a documentação colacionada aos autos, desde que tenha adotado argumento suficiente para fundamentar a sua decisão.

Com efeito, o *decisum* atacado considerou que, para que os valores recebidos a título de bolsa de estudos pudesse gozar da isenção em pauta, far-se-ia necessário o atendimento cumulativo dos seguintes requisitos: i) serem caracterizados como doação; ii) serem recebidos exclusivamente para a realização de estudos/pesquisas; e ii) que os resultados destas atividades não representassem vantagens para o doador nem importasse em contraprestação de serviços.

De se notar que o voto condutor do acórdão da DRJ/POA, ao assentar que os requisitos previstos em lei para a fruição do favor legal não foram cumpridos, tomou por base os apontamentos contidos no Relatório de Fiscalização (fls. 108/126), feitos a partir da análise dos contratos trazidos aos autos, segundos os quais, "*a concessão das referidas bolsas teve por objeto o pagamento de mão-de-obra especializada e imprescindível para o atendimento dos compromissos contratados com financiadores dos projetos, caracterizando, desta forma a contraprestação de serviços*". Senão vejamos:

> *Conforme consta do Relatório da Fiscalização contido no auto de infração às fls. 55 a 64, os rendimentos recebidos a título de bolsa de estudo e pesquisa da Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência - FATEC, nos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007, considerados pelo contribuinte como isentos e não tributáveis, foram objetos de lançamento, por entender que tais bolsas não*

> *satisfazem os critérios previstos para usufruir o benefício de isenção previsto em lei.*
>
> *Diante da minuciosa descrição dos fatos feita pela fiscalização e da farta documentação constante dos autos, constata-se que os valores percebidos pelo impugnante foram em virtude de prestação de serviços à Fundação.*
>
> *No caso, verifica-se que há prestação de serviço da FATEC para a UFSM, sendo que a fundação contrata servidores pertencentes aos quadros da própria universidade para comporem a equipe técnica que atuará na execução do projeto, mediante o pagamento de bolsas. Assim, a FATEC efetua os pagamentos aos servidores participantes como remuneração pelos serviços prestados nos diversos projetos.*
>
> *Destarte, as atividades desenvolvidas pelos bolsistas representam uma vantagem para o doador ou contraprestação de serviços, ainda que de forma indireta, descaracterizando a isenção nos termos do inciso VII do art. 39 do RIR/99, pretendida pelo impugnante.*(Grifamos)

Assim, embora, por desnecessário, não se tenha feito referência individualizada a cada um dos documentos anexados à impugnação, constato que, diferentemente do que indaga o recorrente, não restou caracterizada a alegada ofensa à ampla defesa ou ao contraditório, mormente porque as razões que levaram os julgadores de primeira instância a concluir pela improcedência da impugnação estão devidamente evidenciadas no acórdão recorrido.

Afasto, pois, a preliminar.

Mérito

No que se refere ao mérito, a questão cinge-se à discussão sobre a natureza dos rendimentos percebidos pelo sujeito passivo e caracterizados como bolsa de extensão, na forma da Lei nº 8.958/1994, com o objetivo de determinar se estes estariam amoldados à espécie de rendimentos isentos ou não tributáveis, tal como informado nas Declarações Anuais de Ajuste - DAA, ou se deveriam ser entendidos como rendimentos tributáveis.

Alega o recorrente que as bolsas que lhe foram concedidas pela FATEC preenchem o requisitos estabelecidos na legislação isentiva, estando em consonância com os disposto no art. 26 da Lei nº 9.250/1996, no art. 4º da Lei nº 8.958/1994 e nos arts. 6º e 7º do Decreto nº 5.205/2004. Consta do peça recursal que:

> *O contribuinte, ora recorrente, atuou em projetos de pesquisa.* ***EM NENHUM DOS PROJETOS, NENHUM. A FATEC FICOU COM O MONOPÓLIO DOS RESULTADOS DA SUA PESQUISA, NUNCA. Tais também não foram privilégio da UFSM ou de qualquer outra empresa ou entidade. Os resultados das pesquisas FORAM PUBLICADOS EM CENTENAS DE ARTIGOS E PERIÓDICOS de âmbito nacional e internacional.*** *Ou seja, o conhecimento desenvolvido pelo autor* ***se tornou PÚBLICO!*** *Ninguém obteve lucro com essa*

> *pesquisa (a não ser a humanidade como um todo, haja vista o conhecimento obtido), muito menos a FATEC que doou bolsas para incetivo da mesma e NÃO GANHOU ABSOLUTAMENTE NADA COM ISSO!* (Grifos do Original)

De conformidade com o acórdão recorrido, as bolsas concedidas por instituições de ensino são, via de regra, consideradas como rendimentos tributáveis, tal como estabelecido pelo art. 43, I, do RIR/1999, na medida em que, acrescendo o patrimônio do contribuinte, devem ser consideradas riquezas novas, passíveis de tributação.

A despeito do tratamento conferido pela legislação tributária para as bolsas em geral, o legislador conferiu tratamento diferenciado a essa espécie de benefício quando verificadas simultaneamente três condições, a saber: i) constituir mera liberalidade do cedente em favor do beneficiário, sem significar o pagamento de contraprestação, caracterizando-se como doação; ii) sua concessão se dê exclusivamente para a realização de estudos e pesquisas; e iii) os resultados destas atividades não representem vantagens para o doador.

Aliás, é essa a dicção expressa do art. 39, VII do RIR (fundamentado no art. 26 da Lei n.º 9.250/95), *in verbis*:

> *Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:*
>
> *[...]*
>
> *VII as bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços (Lei nº 9.250, de 1995, art. 26).*

Esse entendimento é perfeitamente aplicável também às bolsas de ensino e pesquisa referidas no § 1º do art. 4º da Lei n.º 8.958/1994 e no Decreto nº 5.205/2004, que regulamenta a legislação em espeque, conforme se infere dos dispositivos reproduzidos a seguir:

Lei nº 8.958/1994

> *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.*

Decreto n.º 5.205/2004

> *Art. 6º As bolsas de ensino, pesquisa e extensão a que se refere o art. 4º , § 1º , da Lei 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.*
>
> *(...)*
>
> *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 24 de julho de 1991.* (Grifos Nossos)

Extrai-se do art. 110 do Código Tributário Nacional que "*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado [...] para definir ou limitar competências tributárias*", em vista disso, tem-se que, nos termos da legislação de regência, as bolsas de estudo somente podem ser consideradas como rendimentos isentos ou não tributáveis nas hipóteses em que tais verbas possam, na forma da legislação cível, ser consideradas como doações por parte da instituição de ensino em favor do beneficiário e, como já se viu, sem qualquer exigência de contraprestação por parte deste em favor do doador.

Não é outro o juízo que tem imperado nas decisões do Superior Tribunal de Justiça:

> *TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA BOLSA DE ESTUDOS DO BANCO CENTRAL DO BRASIL ISENÇÃO DOAÇÃO NÃO CARACTERIZADA CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A isenção do imposto de renda prevista no art. 26 da Lei 9.250/95 exige que a bolsa de estudos seja espécie de doação, sem vantagens para o doador. 2. Hipótese em que o recorrente continuou recebendo salário a título de bolsa de estudos para desenvolver atividades acadêmicas no exterior, assumindo por escrito a obrigação de reverter ao empregador os resultados dos estudos e pesquisas por este financiados. 3. A manutenção da natureza salarial da verba paga para cobrir os custos da oportunidade dada pelo Banco Central do Brasil ao seu servidor descaracteriza a doação. 4. Recurso especial improvido." (STJ, 2ª Turma, REsp 959.195/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, julgado em 25/11/2008, DJe 17/02/2009)* (Grifos Nossos)

No mesmo sentido, é o entendimento que prepondera neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

> ***Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF***
>
> *Exercício: 2006, 2007, 2008*
>
> *IRPF. BOLSA DE EXTENSÃO. ISENÇÃO.*
>
> *De acordo com a jurisprudência deste CARF e em consonância com julgados do STJ, apenas são isentos os rendimentos provenientes de bolsas de estudos concedidas se tais valores decorrerem de liberalidade, bem como se os trabalhos exercidos pelo beneficiário não representem, de nenhuma forma, benefício*

econômico para a instituição de ensino ou contraprestação pela prestação de serviços.

Hipótese em que as bolsas recebidas pelo contribuinte não caracterizam mera liberalidade da instituição de ensino.

(Acórdão 2101-002.370, Processo: 11080.005297/2009-10, data de Publicação: 24/02/2014, Relator(a): ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2005, 2007, 2008

BOLSAS DE ESTUDO. ISENÇÃO. REQUISITOS NÃO ATENDIDOS.

Somente são isentas do imposto de renda as bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços.

(Acórdão 2102-003.083, Processo: 11060.002452/2009-84, data de Publicação: 14/08/2014, Relator(a): ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI)

Com base nesses assentamentos, mostra-se adequado analisar, de forma individualizada, cada uma das circunstâncias que deram ensejo ao lançamento, de modo a concluir se os valores recebidos pelo contribuinte da FATEC poderiam ser qualificados juridicamente como doações, importando mera liberalidade em favor do recorrente, sem a exigência de contraprestação em favor do pretenso doador.

A esse respeito, o Relatório de Fiscalização (fls. 108/126) esclarece que, com o fim de estabelecer a natureza dos rendimentos, a autoridade autante examinou a documentação entregue pela FATEC relativa aos seguintes projetos:

a) Diagnóstico em Micologia Humana e Animal – nº 9-54-07 (fls. 18/29);

b) Avaliação de Fungos Patogênicos e seus Metabólicos - n° 9-54-20 (fls. 30/44); e

c) Desenvolvimento e Avaliação de Produtos Biológicos, Técnicas Diagnosticas, Aplicadas à Micologia Animal e Humana – nº 9-54-40 (fls: 46/60).

Os códigos de cada um desses projetos constam da última coluna dos comprovantes de rendimentos entregues pelo sujeito passivo (fls. 8/13).

Sobre os citados projetos, a fiscalização apresentou considerações que, pela relevância para o deslinde da controvérsia que ora se analisa, faz-se necessário reproduzir em sua integralidade:

Diagnóstico em Micologia humana e Animal – 95407

Analisando o contrato 91/2003, observa-se que os recursos financeiros do projeto foram provenientes dos clientes conforme dispõem a alínea b da cláusula segunda do contrato. Dentre os objetivos elencados na descrição do projeto consta o item (2.2-1): promover assessoria ao diagnóstico micológico e

bacteriológico aos laboratórios clínicos do interior do Rio Grande do Sul. Observa-se, portanto a vinculação entre a origem dos recursos e a contrapartida requerida, desconfigurando-se assim a isenção dos valores distribuídos aos docentes participantes.

De acordo com consulta aos arquivos digitais de lançamentos contábeis entregues pela FATEC em 07/02/08, obtidos em decorrência de ação fiscal e cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 1010300.2008.00045, verificou-se que os recursos obtidos pela Fundação para a execução do projeto foram obtidos a partir de pagamentos efetuados por pessoas jurídicas interessadas nos resultados do projeto, tais como Agrogen Desenvolvimento Genético, Penasul Alimentos Ltda., dentre outras.

O Montante recebido pelo fiscalizado referente à prestação de serviços neste projeto, totalizou R$ 21.600,00 no ano-calendário 2004 e R$ 9.600,00 no ano-calendário 2005.

Avaliação de Fungos Patogênicos e seus Metabólicos – 95420

*O projeto apresenta o mesmo padrão do anterior: recursos obtidos junto aos clientes (cláusula segunda, alínea b) tendo como contrapartida "*Oferecer aos profissionais das áreas médico-veterinárias e zootécnica, produtos e serviços que tragam melhor custo beneficio nas áreas de avicultura, bovino e ovinoculturas. Ao mesmo tempo, oferece diagnóstico laboratorial ao meio médico e ao meio veterinário, nas áreas de micologia, microbiologia, imunologia e biologia molecular*". Ou seja, há verdadeira prestação de serviços a ente privado, dentre os financiadores do projeto se encontram as empresas Alltech do Brasil Agroindústria, Agrogen Desenvolvimento Genético, Açucareira Quata S/A, Perdigão Agroindústria S.A. Tais informações foram obtidas nos arquivos digitais da contabilidade da FATEC anteriormente mencionados.*

O montante recebido pelo fiscalizado referente à prestação de serviços neste projeto totalizou R$ 28.800,00 no ano-calendário 2005 e R$ 35 200,00 no ano-calendário 2006.

Desenvolvimento e Avaliação de Produtos Biológicos, Técnicas Diagnosticas, Aplicadas à Micologia Animal e Humana - 9-54-40

Novamente a mesma configuração dos projetos anteriores, tendo mesmos objetivos do projeto - "Avaliação de .Fungos,. Patogênicos e seus Metabólicos". Em. consulta aos arquivos digitais da contabilidade também se verificou pagamento de empresas interessadas nos resultados do projeto tais como Açucareira Quata S/A, Agrogen Desenvolvimento Genético, Alltech do Brasil Agroindústria, Syngenta Seeds Ltda. Du Pont do Brasil S.A.

O montante recebido pelo fiscalizado referente à prestação de serviços neste projeto totalizou R$ 3.700,00 no ano-calendário 2006 e R$ 44.000,00 no ano-calendário 2007.

Considero elucidativos os esclarecimentos constantes do Relatório de Fiscalização. De fato, verifica-se, em vista dos elementos trazidos aos autos, sobretudo dos contratos e demais documentos de fls. 18 a 60, que as bolsas pagas ao contribuinte decorreram de sua participação em projetos desenvolvidos a partir de contratos firmados entre a Universidade Federal de Santa Maria e a FATEC, cujos recurso foram obtidos junto a pessoas jurídicas de direito privado.

Por certo, não há como considerar que tais pagamentos tenham constituído mera liberalidade da FATEC em favor do sujeito passivo, tampouco que os produtos das atividades desenvolvidas pelo recorrente não tenham representado vantagem para a contratante. Ao revés disso, todos os serviços remunerados sob a forma de bolsa de extensão exigiam resultados específicos em benefício dos financiadores dos projetos. Também não remanescem dúvidas quanto ao proveito econômico obtido pela Fundação, eis que essa captou recursos junto a entidades privadas e, em contrapartida, desenvolveu programas voltados para os interesses dessas entidades.

Cabe fazer ainda um breve comentário sobre asserção feita no recurso voluntário, de que "*EM NENHUM DOS PROJETOS, NENHUM. A FATEC FICOU COM O MONOPÓLIO DOS RESULTADOS DA SUA PESQUISA, NUNCA. Tais também não foram privilégio da UFSM ou de qualquer outra empresa ou entidade. Os resultados das pesquisas FORAM PUBLICADOS EM CENTENAS DE ARTIGOS E PERIÓDICOS de âmbito nacional e internacional*. Sobre essa questão, convém salientar que todos os contratos que redundaram no desenvolvimento dos projetos acima referenciados continham cláusula de confidencialidade, o que também denota que as pesquisas foram feitas em proveito de seus demandantes.

Abaixo reproduz-se referida cláusula, cuja redação e comum aos citados contratos:

> *CLÁUSULA SÉTIMA*
> *DA CONFIDENCIALIDADE, TITULARIDADE*
> *E PARTICIPAÇÃO NA CRIAÇÃO INTELECTUAL*
>
> *A CONTRATADA comunicará a CONTRATANTE, durante e após a vigência do presente Contrato, os resultados alcançados pelo PROJETO, passíveis de obtenção de proteção legal, no âmbito da legislação de propriedade intelectual, ou de licenciamento a terceiros, devendo ser informado à CONTRATANTE, caso seja efetuado o respectivo registro no Instituto Nacional de Propriedade Industrial - INPI, ou em outro órgão competente.*
>
> *SUBCLÁUSULA ÚNICA*
>
> *Qualquer licença de uso da criação intelectual resultante do PROJETO, para terceiros nele não envolvidos, deverá observar a regulamentação específica aplicável às operações com recursos públicos e incluir a participação da CONTRATANTE, desde a fase de sua negociação, devendo o respectivo contrato ser formalmente aprovado pela CONTRATANTE1 e registrado no órgão competente.*

Aludida cláusula se soma aos demais elementos já evidenciados, tornando ainda mais claro que os valores recebidos pelo recorrente decorreram de verdadeira prestação de serviços à FATEC, a qual obteve proveito com as atividades desenvolvidas, não havendo que se falar que os recursos despendidos para o pagamento dos executores dos referidos projetos tenham constituído qualquer espécie de doação.

De se acrescentar que há inúmeras decisões de segunda instância administrativa que versam sobre situação semelhante à retratada no presente processo, onde a fonte pagadora é, inclusive, a mesma (FATEC) e os contratados são professores vinculados à Universidade Federal de Santa Maria. Essas decisões reconhecem, indistintamente, a natureza tributável de rendimentos de mesma espécie dos tratados neste processo. A título de exemplo, citamos os acórdãos nº 2801-003.850, 2801-003.680, 2801-003.338, 2801-003.343.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido CONHECER, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho.