



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

**Processo n°** 11060.002128/2009-66  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2801-003.300 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 20 de novembro de 2013  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** DENIS RASQUIN RABENSCHLAG  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2005, 2006, 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO.  
JULGAMENTO. NULIDADE .

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa.

Da mesma forma, não é nulo o julgamento de 1ª instância, proferido por autoridade competente, que expresse as fundamentações e razões suficientes para concluir sobre a(s) questão(ões), não estando o julgador obrigado a manifestar-se expressamente sobre todos os pontos levantados pelo defendente.

**BOLSAS DE ESTUDO. ISENÇÃO. REQUISITOS.**

São isentas do imposto de renda as bolsas de estudo, de pesquisa e de extensão 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. Caso em que a situação atende aos requisitos do art. 26 da Lei nº 9.250/95

Preliminar Rejeitada

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

*Assinado digitalmente*

Tânia Mara Paschoalin - Presidente.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, Marcelo Vasconcelos de Almeida, José Valdemir da Silva, Carlos César Quadros Pierre, Marcio Henrique Sales Parada e Ewan Teles Aguiar.

## Relatório

Contra o contribuinte identificado foi lavrado Auto de Infração relativo aos exercícios de 2005, 2006 e 2007, anos de apuração 2004, 2005 e 2006, relativo ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, no montante de **R\$ 22.522,50**, acrescido de multa de ofício, no percentual de 75%, importando em **R\$ 16.891,87** e mais juros de mora calculados pela Taxa Selic.

No corpo da autuação, extrai-se que a Autoridade Fiscal constatou o seguinte:

*Rendimento indevidamente declarado como isento, conforme Relatório de Fiscalização anexo a este Auto de Infração.*

Apurando, então, o valor de R\$ 24.300,00 como indevidamente classificado no ano de 2004, e de R\$ 28.800,00 como indevidamente classificado em cada um dos anos de 2005 e 2006.

Extraíu tais valores dos comprovantes que se encontram nas folhas 05 a 07, onde se lê o título: “*Comprovante Anual de Bolsa de Estudo e Pesquisa*”, emitidos pela Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência – FATEC.

No Relatório de Fiscalização (fl. 37 e seguintes), assim fundamenta o Auditor Fiscal seu entendimento, citando também a Lei 9.250/95, art. 26; o Decreto nº 3.000/1999, arts. 39 e 43, Lei nº 8.958/94 e o Decreto nº 5.205/2004, que a regulamentou:

*“O contribuinte informou em suas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física nos anos-calendário 2004 a 2006 (fls. 15 a 25) como rendimentos isentas valores recebidos da Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência – FATEC*

(...)

*O Parecer da Consultoria Geral da República - CGR. nº 24, de 23/01/91, estabelece que as bolsas de estudo e pesquisa outorgadas pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, vinculado ao Ministério da*

*Ciência e Tecnologia são de fato beneficiárias de isenção, do imposto de renda, visto qualificarem-se como doação de valor em pecúnia, sem encargo direto frente ao ente doador,*

*O referido Parecer dispõe ainda que a doação de valores, se gravada de algum encargo por que tenha o donatário que responder diretamente ao doador, desvirtua de sua natureza civil, pois passa a se caracterizar como verdadeira contraprestação de salário por emprego, ainda que antecipada na forma de bolsa, o que não ocorre na hipótese da bolsa de estudos concedida pelo CNPq, já que a única retribuição, pedida ao beneficiário, consiste em reverter os conhecimentos adquiridos em proveito do desenvolvimento científico e tecnológico do país.*

(...)

*Diante do exposto, conclui-se que são isentas do imposto sobre a renda única e exclusivamente 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 (artigo 26 da Lei nº 9.250/95).*

situação: No caso concreto, então, relata a Fiscalização ter se deparado com a seguinte

*Salientamos que a FATEC encontra-se estabelecida à Rua Q, s/n, Prédio 66, na cidade de Santa Maria - RS, e é uma entidade jurídica de direito privado de apoio às atividades, de ensino, pesquisa e extensão da UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA /UFSM.*

*Para esclarecer se tais rendimentos são isentos ou tributáveis, analisou-se a documentação relativa ao seguinte projeto: 9-65-02 - Redes de Cooperação (fls 9 a 14) que foi entregue pela FATEC, mediante Termo de Recebimento de Documentos de 16/06/09 (fls 7 e 8). O número do projeto está indicado nos comprovantes de rendimentos entregues pelo contribuinte.*

#### **Redes de Cooperação - 9-65-02**

*Convênio firmado entre a UFSM e a FATEC, cujo **objeto era a criação e estruturação de dez "Redes de Cooperação" entre pequenas e micro-empresas da região central, campanha e fronteira oeste do estado. O projeto foi financiado com recursos do Governo do Estado através da Secretaria do Desenvolvimento e dos Assuntos Internacionais (SEDAI).***  
*(grifei)*

*O Programa Redes de Cooperação foi instituído pelo Decreto nº 42.950/2004. A idéia **central** do programa é reunir empresas com interesses comuns em Cooperação, constituindo uma entidade **juridicamente estabelecida, sem quotas de capital, que mantém a independência legal e a individualidade de cada***

*empreendimento/participante. A formação de uma Rede permite a realização de ações conjuntas, facilitando a solução de problemas comuns e viabilizando; novas oportunidades que isoladamente não seriam possíveis, As empresas integradas conseguem reduzir e dividir custos e riscos, conquistar novos mercados, qualificar produtos e serviços e acessar novas tecnologias. De acordo com o art. 4º do Decreto nº 42.950/2004, o programa é operacionalizado por intermédio de entidades executoras, regionalmente distribuídas, responsáveis pela implementação da metodologia e supervisão das atividades desenvolvidas junto às empresas participantes do Programa...", sendo que os recursos financeiros estão previstos em dotação orçamentária da SEDAI, que faz o repasse às unidades executoras, conforme se verifica no item 3 do Plano de Trabalho do projeto em questão. (grifei)*

*Em análise da cláusula primeira do convênio constam como objetivos do projeto, dentre outros:*

*c) fornecer suporte, técnico para a formação e consolidação das redes;*

*d) assessorar as redes constituídas para o seu desenvolvimento;*

*...*

*g) executar duzentas horas de gerencial às empresas...*

*Há inclusive a definição de resultados mínimos esperados:*

*e) implementar no mínimo, dez redes de cooperação...*

*f) adicionar oitenta novas empresas em algumas das redes em funcionamento.*

*Do exposto, fica claro que não se trata de um projeto de pesquisa, mas de uma prestação de serviços da UFSM, por intermédio da FATEC, à SEDAI portanto em desacordo com o disposto no art. 26 da lei 9.250/95*

*O montante recebido pelo fiscalizado referente à prestação de deste projeto totalizou R\$ 24.300,00 no ano-calendário 2004, R\$ 28.800,00 no ano-calendário 2005 e R\$ 28.800,00 no ano-calendário 2006, referidos valores foram base de cálculo dos lançamentos de ofício efetuados."*

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação que foi conhecida e tratada pela DRJ, em 1ª instância. Dentre as razões expendidas pelo Órgão Julgador na fundamentação do Voto condutor do Acórdão, transcrevo o seguinte:

*"O Decreto 5.205/04, que regulamenta a Lei 8.958/94, permite, no artigo 6º, que as fundações concedam a servidores públicos bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão, as quais 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".*

(...)

*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."*

Desta feita, deu-se o julgamento de 1ª instância para considerar improcedente a impugnação, mantendo-se o crédito tributário exigido.

Cientificado dessa decisão *a quo* em 21/03/2011 (fl. 361), o Interessado interpôs recurso voluntário em 06/04/2011 (fl. 362), acompanhado dos documentos. Na peça recursal, aduz, em síntese, que:

#### DA DECISÃO RECORRIDA

- Os argumentos trazidos pelo contribuinte na análise do mérito da demanda não foram atacados na decisão, limitando-se o órgão julgador a repetir o já presente no Auto de Infração, ou seja, que o contribuinte recebeu bolsa de pesquisa e extensão por uma suposta prestação de serviços, daí a pretensão da Receita Federal de cobrar imposto de renda em cima dessas verbas.

- A decisão não analisou a vasta documentação acostada pelo contribuinte aos autos deste processo, eis que nada mencionou sobre a especificidade dos projetos em que atuou, da forma como se deu sua atuação nos referidos projetos, etc. Os julgadores simplesmente optaram por não analisar nenhuma das provas carreadas pelo contribuinte.

- Os julgadores da Delegacia da Receita Federal de Julgamento 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 que estas pessoas estão envolvidas (pesquisa, extensão, ensino, convênios, contratos, termos de parceria, etc.).

#### DO MÉRITO

- Os requisitos para isenção são os seguintes: a) Que a bolsa seja caracterizada como doação em qualquer de suas formas, inclusive com encargos ou remuneratória; b) Que a bolsa seja de estudo, pesquisa ou extensão; e c) 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 definição do que vem a ser bolsa de ensino, estudo ou extensão deixa pouca margem para a hermenêutica. O Decreto 5.205/04 encarregou-se de tal conceituação: *A bolsa de ensino constitui-se em instrumento de apoio e incentivo a projetos de formação e capacitação de recursos humanos.*

- A pesquisa, igualmente, é serviço. No entanto, há que se fazer um esclarecimento: a proibição de contraprestação é clara e faz sentido, à medida que se trate de pesquisa "encomendada", de cujo resultado o encomendante se torne proprietário com direito ao monopólio de exploração do seu objeto.

- Por outro lado, se a pesquisa gera dados ou conhecimentos não sigilosos nem sujeitos ao monopólio de exploração econômica, e notadamente se seus resultados são publicados em tese, dissertação, ensaio científico ou por qualquer outro meio, nada impede que tais dados ou conhecimentos sejam também fornecidos ao doador da bolsa ou ao encomendante da pesquisa.

- A bolsa de extensão é um incentivo ao docente para que lidere o conjunto universitário no desenvolvimento prático da ciência, aproximando diretamente sua fonte – a Universidade - do destinatário por excelência de todo investimento público – o Povo.

- Nenhum docente está obrigado a participar de projeto de extensão. Por isso mesmo é que a Bolsa é um estímulo para que o docente tome a iniciativa e crie tal interação, que é, essencialmente, de prestação de serviços. Logo, é inconcebível pensar em extensão sem serviço; mas é lógico concluir que o serviço gerado pela extensão não é um fim em si mesmo, mas mera etapa da outorga dos resultados ou efeitos da ciência ao Povo.

- O Recorrente atuou em projetos de pesquisa. Em nenhum dos projetos a FATEC ficou com o monopólio dos resultados da pesquisa, tampouco a UFSM ou qualquer outra empresa ou entidade. O conhecimento desenvolvido pelo autor se tornou público. Ninguém obteve lucro com essa pesquisa, muito menos a FATEC, que doou bolsas para incentivo e não ganhou nada com isso.

- O sistema de relacionamento Universidade - Fundação - Docente foi idealizado de modo que os institutos comuns da legislação civil permitissem o efeito isenção. Pelo disposto no art. 110 do CTN, as definições jurídicas empregadas na legislação civil não poderão ter sentido diferenciado no campo tributário. Ou seja, todas as definições atinentes ao direito dos contratos, ao direito das coisas, à natureza das atividades universitárias não podem receber diferente sentido para definir a obrigação tributária.

A aplicação do art. 43 do RIR/1999 e a não incidência do Imposto de Renda em doações

- Para que haja tributação não só a bolsa deve deixar de preencher os requisitos de isenção, mas também deve ocorrer o preenchimento dos requisitos previstos no art. 43, I, do RIR/1999.

- Não há vínculo obrigacional entre a FATEC, doadora, e o contribuinte, donatário. Trata-se de uma liberalidade em que a FATEC destaca parte de seu patrimônio a fim de incentivar projetos de pesquisa e de extensão que acredita que possuem valor para nossa sociedade. Neste caso, os projetos em que o contribuinte atuava não eram importantes, especificadamente, para a FATEC ou para UFSM, mas sim para a coletividade.

- No caso em tela não estão preenchidos os requisitos para tributação. Mesmo que eventualmente não se configure a isenção, a situação é de não tributação pelo IR.

- A doação com encargos (remuneratória) é plenamente reconhecida pelos institutos do Direito Civil. Ao Direito Tributário (CTN, art. 110) é vedado alterar institutos do direito civil, de modo que a doação remuneratória existe para o direito tributário e assim deve ser reconhecida, e não tratada como se fosse uma mera prestação de serviços, coisa que não é.

- As bolsas recebidas pelo contribuinte não são atingidas pelo Imposto de Renda, não só por serem isentas ou não tributáveis, mas também porque não são da alçada da Receita Federal, mas sim da Receita Estadual. Dessa forma, se há cobrança tributária a ser feita sobre o fato apontado, tal cobrança deve ser efetuada pela Fazenda Pública do Estado do Rio Grande do Sul e não pela Receita Federal.

#### Projetos em que atuou o contribuinte e seu amoldamento à legislação vigente

- O contribuinte atuou em projetos de extensão da FATEC com a UFSM. Vale recordar que nos projetos de extensão a FATEC se limita a fazer o serviço burocrático de controle e administração, não se envolvendo na relação com o público-alvo, que cabe à UFSM.

- Por outro lado, os docentes interagem somente de forma indireta com o público-alvo, pois normalmente quem se encarrega desse contato é o aluno. Como o professor orienta essa atividade dos alunos, pode-se dizer então que há um envolvimento indireto.

- No caso especial do Desenvolvimento Institucional, trata-se de uma ação de extensão intra-muros, pois normalmente objetiva ou a ampliação de capacidade de serviço ou o aperfeiçoamento qualitativo do serviço.

- Trata-se de atividade voluntária, não obrigatória, que não está inclusa em seu salário de professor, que não rende proveito econômico à UFSM e que não é contraprestação à FATEC, que é a doadora das bolsas. Prova dessas atividades de desenvolvimento institucional estão dentre os documentos carreados aos autos.

- O Recorrente não tem nenhum tipo de vínculo de prestação de serviços com a FATEC, não é seu empregado e nem trabalha para a mesma como profissional liberal ou autônomo. Não lhe deve subordinação nem pode ser compelido a exercer sua atividade de extensionista, que é uma liberalidade.

- A Autoridade lançadora menciona que todos os projetos tiveram pareceres da Advocacia Geral da União – AGU no sentido de tratar de prestação de serviços da FATEC à

UFSM. Ora, uma coisa é o que a FATEC faz, qual obrigação possui junto à UFSM, outra coisa é a posição do demandante nisso tudo.

- O Recorrente é servidor da UFSM e não possui nenhum vínculo com a FATEC. Não é seu empregado nem seu contratado. É professor universitário que zela pelo cumprimento dos seus deveres de promover o ensino, a pesquisa e a extensão.

- O fato de receber bolsas de incentivo da FATEC não lhe impõe a obrigatoriedade de fazer extensão. A bolsa é uma doação, um prêmio que a FATEC lhe dá pelo fato de que seu trabalho é deveras importante para nossa sociedade. Trata-se, enfim, de um reconhecimento, não de uma contraprestação.

- Nem a doadora nem a instituição na qual o projeto foi realizado tiveram benefícios econômicos com a atuação acadêmica do contribuinte. Daí não incidirem impostos sobre as bolsas recebidas pelos projetos em que atuou.

- Se os autos de infração foram tratados na primeira instância como idênticos, eis que todos foram julgados juntos (mesma data de julgamento), da mesma forma, devem ser tratados com uniformidade perante os autos de infração que foram anulados pelo Poder Judiciário. Vale ressaltar que dois desses processos judiciais (documentos em anexo) transitaram em julgado, com a anulação dos autos de infração.

#### Pedido

Requer a reforma da decisão recorrida, anulando-se o Auto de Infração que deu origem a este processo administrativo fiscal, reconhecendo que as bolsas concedidas pela FATEC ao contribuinte, nos projetos em que este atuou, tiveram o caráter jurídico de doação, de forma que sobre elas não há incidência do IRPF

#### **Voto**

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator

Conheço do recurso, porquanto tempestivo e presentes os requisitos de admissibilidade (procuração outorgando poderes ao patrono do Recorrente acostada aos autos na fl. 78).

A numeração de folhas a que me refiro é a constante do arquivo digital (*formato .pdf*), existente após a digitalização do processo.

#### PRELIMINAR

O Recorrente entende que a decisão recorrida não analisou a vasta documentação acostada aos autos, nada mencionando sobre a especificidade dos projetos em que atuou ou sobre a forma como se deu sua atuação nos mesmos. Alega que os julgadores 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.

Ocorre 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.

Assim já se orientou a jurisprudência deste Conselho, seguindo as decisões do STJ. Transcrevo:

*NULIDADE DA DECISÃO A QUO. FALTA DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS PONTOS TRAZIDOS NA IMPUGNAÇÃO. INOCORRÊNCIA.*

*O julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou a se manifestar acerca de todos os argumentos presentes na lide, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.*

*(processo: 14098.000423/200868, Acórdão 2401-003.167 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 14 de agosto de 2013)*

*Voto*

*(...)*

*É que, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou apreciar, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu no caso presente.*

*Nesse sentido:*

*“O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas.*

*Portanto, ainda que não tenha se referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.*

*É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.*

*Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.*

*Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: "Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença,*

*os motivos que lhe formaram o convencimento." (AgRg no Resp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).*

*Ou ainda:*

*"o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados." (REsp 684.311/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.4.2006).*

Observa-se que o Acórdão recorrido baseou-se na existência cumulativa de três requisitos necessários para a fruição da isenção sobre valores pagos a título de bolsas de estudo, pesquisa e extensão: a) serem caracterizadas como doação; b) serem recebidas exclusivamente para proceder a estudos e/ou pesquisas; e c) os resultados destas atividades não podem representar vantagens para o doador nem importar em contraprestação de serviços.

Embora não tenha havido uma análise particularizada do contrato/projeto na decisão *a quo*, penso que deve ser afastada a preliminar suscitada pelo Recorrente, porquanto as razões que levaram os julgadores de 1ª instância a concluir pela improcedência da impugnação estão evidenciadas no Acórdão recorrido, ainda que de forma sucinta, conforme transcrito neste Relatório:

*“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.”*

Também entendo equivocado o pedido para que seja declarada a “nulidade” do Auto de Infração. O art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 traz que são nulos os atos praticados por pessoa incompetente ou aqueles que ensejem preterição do direito de defesa.

Considerando que o Auto de Infração foi lavrado por competente Auditor Fiscal da RFB, atendendo aos requisitos do artigo 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, possibilitando ao contribuinte o conhecimento da matéria fática e legal e que este exerceu, dentro dos prazos e com lógica, seu pleno direito de defesa, não vejo qualquer nulidade a ser reconhecida.

De outro lado, louvo que o Recorrente não tenha batido, como fez na peça impugnatória, em diversos pontos que são estranhos ao julgamento técnico desta instância de recurso administrativo, como motivações políticas, declarações à imprensa ou operações policiais, concentrando-se no mérito da questão.

Ressalto que o objetivo neste julgamento é verificar a legalidade do procedimento fiscal, à luz da legislação tributária em vigor, pelo que, apesar do Recorrente dizer que ratifica todas as razões expendidas na impugnação, deixamos deliberadamente de analisar esses aspectos acima citados, por desnecessário à solução do litígio tributário.

### MÉRITO

Aduz o Interessado que a fundação doadora não obtém nenhum proveito econômico nem contraprestação de serviços diretos do beneficiário dos valores doados, tampouco os contratantes dos serviços de pesquisa e extensão têm relação alguma com o docente agraciado com a bolsa, não podendo a legislação civil aplicada aos contratos de doação ter interpretação diferenciada no campo tributário (CTN, art. 110).

Ressalta que a isenção em pauta objetiva estimular o docente a desenvolver atividades não obrigatórias, colaborando com a inovação e o desenvolvimento científico e tecnológico social. As atividades destinaram-se a desenvolver um curso de extensão profissional.

Assevera que para ser tributável a bolsa recebida deveria ser resultado de contrato de trabalho assalariado ou resultar do exercício de cargo, emprego ou função (RIR/1999, art. 43), não se inserindo, nessas hipóteses, os bolsistas da FATEC, o que afasta a incidência do IR.

Salienta que doação, mesmo remuneratória, permanece doação, sendo vedada qualquer interpretação contrária à legislação civil tendente a alterar a natureza do instituto, tratando-se, evidentemente, de hipótese de isenção de imposto de renda.

Defende que a suposta irregularidade imputada pela Autoridade lançadora não está caracterizada, inexistindo vínculo jurídico do bolsista com a FATEC, doadora da bolsa.

Sustenta, ademais, que a bolsa de extensão não é expressamente citada como passível de incidência tributária, pugnano, ao fim, pela anulação do Auto de Infração, em razão da impossibilidade de incidência do imposto de renda sobre bolsas oriundas de doação.

Caminhamos então para a análise do cerne da questão, com a transcrição da legislação que regula a matéria.

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995

*Art. 26. Ficam 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.*

Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999

*Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:*

(...)

VII - as bolsas de estudo e 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);

(...)

Art.43.São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº4.506, de 1964, art. 16, Lei nº7.713, de 1988, art. 3º, §4º, Lei nº8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1ºe 2º):

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;

Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994 - Regula as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio (Redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores)

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. 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.

Decreto nº 5.205/2004, que regulamentou a Lei nº 8.958/1994 (Redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores)

Art. 1º As instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica poderão celebrar com as fundações de apoio contratos ou convênios, mediante os quais essas últimas prestarão às primeiras apoio a projetos de ensino, pesquisa e

*extensão, e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, por prazo determinado.*

*§ 1º Para os fins deste Decreto, consideram-se instituições federais de ensino superior as universidades federais, faculdades, faculdades integradas, escolas superiores e centros federais de educação tecnológica, vinculados ao Ministério da Educação.*

*§ 2º Dentre as atividades de apoio a que se refere o caput, inclui-se o gerenciamento de projetos de ensino, pesquisa e extensão, e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico.*

*§ 3º Para os fins deste Decreto, entende-se por desenvolvimento institucional os programas, ações, projetos e atividades, inclusive aqueles de natureza infra-estrutural, que levem à melhoria das condições das instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica para o cumprimento da sua missão institucional, devidamente consignados em plano institucional aprovado pelo órgão superior da instituição.*

*§ 4º Os programas ou projetos de ensino, pesquisa e extensão, e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico deverão ser previamente aprovados pela instituição apoiada para que possam ser executados com a participação da fundação de apoio.*

*(...)*

*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 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*

§ 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 24 de julho de 1991.

Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)

Artigo 1.165. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita.

A leitura sistemática da legislação transcrita revela que, para que não haja a incidência do imposto de renda na forma pretendida, é necessário o cumprimento dos requisitos nela previstos, ou seja, que o pagamento da bolsa objetive estudos ou pesquisas, cujo resultado da atividade não represente vantagens ao doador, de forma a poder caracterizá-las como doação.

Pesquisa científica é uma investigação planejada e desenvolvida a partir de conceitos e técnicas consagrados pela Ciência – mesmo que, ao final, conteste sua validade - e de acordo com normas em vigor no país, para a solução de um problema. Ela visa a geração de conhecimento que colabore para a compreensão da realidade ou intervenção sobre ela. Todo estudo deve, portanto, abordar temas e fatos de interesse público. A pesquisa visa sempre que se aprenda alguma coisa, ou seja, visa proporcionar conhecimento sobre algo a alguém. A pesquisa científica visa à produção de conhecimento novo, relevante teoricamente, fidedigno e útil socialmente.

Dentre os objetivos de uma pesquisa científica podemos encontrar, à guisa de exemplo: desenvolver novas tecnologias, demonstrar novas aplicações de tecnologias conhecidas; aumentar a generalidade do conhecimento científico, etc...

Já a extensão universitária, também por exemplo, segundo a Pro Reitoria de Extensão, Cultura e Assuntos Estudantis da Universidade Estadual de Goiás – UEG:

“... é um processo educativo, cultural e científico que articula o Ensino e a Pesquisa, de forma indissociável e viabiliza a relação

*transformadora entre a universidade e a sociedade, com base na interlocução entre saberes, que tem como conseqüências a produção do conhecimento resultante do confronto com a realidade, a democratização do conhecimento acadêmico e a participação efetiva da comunidade na atuação da Universidade. Além de instrumentalizadora desse processo dialético de teoria/prática/ reflexão/prática, a Extensão Universitária é interdisciplinar favorecendo a visão integrada de todas as dimensões da realidade social.”*

O Auditor Fiscal, com esmero, tratou de analisar os contratos, convênios e o Projeto “Redes de Cooperação” de que participou o Professor Universitário, servidor da UFSM, aqui Recorrente.

Assim, tem-se que o Estado, através de uma de suas Secretarias (SEDAI), no interesse de disseminar um Projeto com reconhecido benefício social, buscou conhecimento técnico em Universidade Federal (UFSM) e disponibilizou recursos financeiros para tal.

Aí, *data vênia*, divirjo do entendimento da Autoridade Fiscal quando concluiu que se trata de uma “prestação de serviço” da UFSM, por intermédio da FATEC, à SEDAI. Difícil entender, no caso, uma Universidade Federal “prestando serviço” como contratada de uma Secretaria Estadual. Entes públicos firmam convênios, ou parcerias, para a prestação de serviços públicos.

Assim, celebrou-se o Convênio nº 007-PRC, em 18 de dezembro de 2003, entre a SEDAI e a FATEC, com interveniência da UFSM, para implementação do Programa Redes de Cooperação (fl. 252), por prazo determinado.

É isso, inclusive, que se extrai do Plano de Trabalho sob o título “Redes de Cooperação – SEDAI/UFSM/FATEC”, constante de fls. 15 e seguintes. Na folha 16, observa-se que a Universidade Federal aponta como fonte de recursos para o Projeto aqueles “provenientes de Convênio firmado com o Governo do Estado do Rio grande do Sul” (grifei)

Observo que o Julgador de 1ª instância, ao fundamentar seu entendimento, já identificou uma *“prestação de serviço da FATEC para a UFSM.”*, conforme transcrito alhures.

Hely Lopes Meirelles ensina que o contrato administrativo *“é o ajuste que a Administração Pública, agindo nessa qualidade, firma com particular ou outra entidade administrativa para consecução de objetivos de interesse público, nas condições estabelecidas pela própria Administração”* (MEIRELLES, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros : 2008, p. 214). Ele é consensual, formal, oneroso e *intuitu personae*. Aproveitando as lições do Mestre (*Op. cit*, p. 412), para ele *“os convênios administrativos são acordos firmados por entidades públicas de qualquer espécie, ou entre estas e organizações particulares, para realização de objetivos de interesse comum dos partícipes”*.

Sem mencionar classificação, Maria Sylvia Zanella Di Pietro (Direito Administrativo, Atlas : 2009, p. 319) leciona que convênio é um dos instrumentos de que o Poder Público se utiliza para associar-se quer com outras entidades públicas quer com entidades privadas.

Desta feita, o acordo de vontades encontrado nos convênios é marcado pela **cooperação ou mútua colaboração**. Diferentemente do acordo travado nos contratos, em que se

espera a entrega ou prestação de um produto em troca de remuneração. No convênio, o objeto pretendido interessa a todos envolvidos.

Assim, não vejo que a Universidade, ao distribuir bolsas através da FATEC, objetivava “vantagem econômica” com o Projeto, que aliás já existia, sendo a questão aqui discutida relativa a sua ampliação e disseminação, ainda que esteja previsto que “eventuais saldos remanescentes serão recolhidos à conta única da UFSM” e que ao término do prazo de execução a totalidade dos bens disponíveis deverão ser incorporados ao patrimônio da UFSM (fl. 16, Plano de Trabalho).

Em primeiro lugar porque fala em “eventuais” saldos, ou seja, não são pactuadas previamente vantagens financeiras, e em segundo porque a cláusula dos bens me parece uma generalidade, já que neste Projeto específico não se prevê como meta a produção de bens e, se houver, serão acessórios à causa principal.

Por isso, entendo que a distribuição de bolsa, com recurso proveniente do Estado, pela UFSM, a um participante de projeto, através de uma de suas Fundações, nesse caso, não representa “vantagem econômica para o doador”.

Quanto ao raciocínio de haver uma “contraprestação de serviço”, dou razão ao Recorrente quando diz que em qualquer caso a pesquisa ou a extensão sempre trará em seu bojo a realização de algum “serviço”. Obviamente que o bolsista sempre terá que realizar uma tarefa, produzir alguma coisa, gerar algo, para que receba a bolsa. Caso não o faça, deverá ter a bolsa suspensa ou cancelada. Mas, no caso, essa não é a razão principal da bolsa, que se trata de mera decorrência de sua participação no Projeto.

Na fl. 18, o Recorrente é incluído no Plano de Trabalho como “pessoal envolvido” e o valor que receberá é classificado como “despesas com pessoal – bolsa conforme Lei nº 8.959”. Sabemos que a denominação que se dê aos rendimentos não interfere na sua natureza, tributável ou não, mas vejamos o que ele deveria fazer:

*“contribuir para a criação e expansão de Redes de Cooperação entre micro e pequenas empresas nas regiões central, campanha e fronteira-oeste do Estado do Rio Grande do Sul, nos próximos doze meses, a partir de metodologia da SEDAI (RS).” (fl. 21)*

Não me parece um contrato de “trabalho”, sinalagmático, pela contraprestação de um serviço que se define pelo incerto “contribuir para...”. Onde estão definidas as obrigações pessoais do participante ?

## CONCLUSÃO

Ressaltando mais uma vez que a razão apresentada pelo lançamento para considerar tributáveis os rendimentos foi entender que:

*“...fica claro que não se trata de um projeto de pesquisa, mas de uma prestação de serviços da UFSM, por intermédio da FATEC, à SEDAI portanto em desacordo com o disposto no art. 26 da lei 9.250/95.”*

Dirijo desse entendimento para concluir, em relação a este caso específico, que se trata da extensão de um Projeto, levada adiante por convênio entre entes públicos,

Processo nº 11060.002128/2009-66  
Acórdão n.º **2801-003.300**

**S2-TE01**  
Fl. 438

---

através de aparato universitário, com finalidades públicas e vantagens coletivas, onde houve a doação de bolsas de “*ensino, pesquisa e extensão*”, nos termos da Lei 8.958/1994, que não se caracterizaram por contraprestação de serviço nem por vantagem econômica para o doador e, face ao exposto, voto por dar provimento ao recurso.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada