



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

Processo n° 11060.002210/2009-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2101-002.043 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente MAURO VALDIR SCHUMACHER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

BOLSAS DE EXTENSÃO. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE VANTAGEM PARA O DOADOR E NÃO CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REQUISITOS NÃO ATENDIDOS.

Somente ficam isentas do imposto de renda as bolsas de estudo, pesquisa e extensão caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a seus fins e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços, na forma do art. 26 da Lei nº 9.250, de 1996.

Hipótese em que as bolsas de extensão pagas correspondiam à contraprestação dos serviços de análise nutricional de culturas florestais e agrícolas prestados em favor da Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, de sua fundação de apoio, a FATEC - Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência e dos clientes financiadores dos projetos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), José Evande Carvalho Araujo, Carlos Andre Rodrigues Pereira, Célia Maria de Souza Murphy, Eivanice Canario da Silva, Alexandre Naoki Nishioka.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 1 a 17, referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2005 a 2008, para classificar como tributáveis rendimentos originalmente declarados como isentos, e para lançar omissões de rendimentos relativas a resgate de previdência privada e a trabalho sem vínculo empregatício, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$40.484,21, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 104 a 130), acatada como tempestiva. O relatório do acórdão de primeira instância resumiu os argumentos do recurso da seguinte maneira (fls. 1.718 a 1.724):

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 à 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, 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 nº 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 ser 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 de 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. É 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 para o 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 da bolsa não pode obter benefício econômico com o resultado do estudo, da pesquisa ou do ato 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, I.

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 detêm 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" 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 a bolsa 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;

D - Alternativamente, que sejam as bolsas recebidas pelo Impugnante consideradas isentas do Imposto de Renda, em vista do 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.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente o lançamento, em julgamento consubstanciado na seguinte ementa (fls. 1.717 a 1.729):

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.º 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 os resultados dessas pesquisas não representem vantagem para 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

RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Cientificado da decisão de primeira instância em 18/3/2011 (fl. 1.732), o contribuinte apresentou, em 29/3/2011, o recurso de fls. 1.733 a 1.766-v, onde afirma que:

a) os requisitos legais para a isenção de bolsa são que ela seja caracterizada como doação EM QUALQUER DE SUAS FORMAS, INCLUSIVE COM ENCARGOS OU REMUNERATÓRIA; que seja de estudo, pesquisa ou EXTENSÃO; e que os resultados do estudo, da pesquisa ou do ato de extensão não revertam ECONOMICAMENTE para o doador da bolsa;

b) no caso de pesquisa, 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, no sentido estatuído pela Lei de Patentes. 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, então nada impede que tais dados ou conhecimentos sejam TAMBÉM dados ao doador da bolsa ou ao encomendante da pesquisa;

c) 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. 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;

d) em nenhum dos projetos em análise, a FATEC ou a UFSM ficaram com o monopólio dos resultados da sua pesquisa, que foram publicados em centenas de artigos de âmbito nacional e internacional, tornando-se públicos;

e) 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;

f) não há vínculo obrigacional entre a FATEC, doadora, e o contribuinte, donatário, assim, mesmo não se configurando a isenção, está-se diante de caso de não tributação pelo IR. Nesse sentido, a FATEC não pode exigir que ele continue sua atividade de extensão, nem o contribuinte pode exigir que a instituição continue lhe pagando a bolsa;

g) como doação com encargos, as bolsas recebidas não são atingidas pelo Imposto de Renda, porque não são da alçada da Receita Federal, mas sim da Receita Estadual;

h) todos os projetos executados foram devidamente descritos na impugnação, apesar de ignorados pelo julgado recorrido, e reitera seu conteúdo;

i) em quatro ações judiciais que analisaram o mesmo tema, foram proferidas decisões favoráveis aos contribuintes, sendo que duas já transitaram em julgado.

Ao final, pugna pela anulação do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Não há arguição de qualquer preliminar.

O recorrente é professor da Universidade Federal de Santa Maria – UFSM e recebeu, nos exercícios de 2005 a 2008, rendimentos a título de bolsas de estudo e pesquisa.

Contudo, de acordo com o Relatório de Fiscalização (fl. 10-v), esses rendimentos não foram declarados no exercício de 2005, foram parcialmente declarados como isentos nos exercícios de 2006 e 2007, e foram totalmente declarados como isentos no exercício de 2008.

Além disso, houve também a tributação de omissão de rendimentos relativos a resgate de previdência privada, nos exercícios de 2005 e 2007, e de rendimentos recebidos da Universidade Estadual do Rio Grande do Sul, provenientes de trabalho sem vínculo empregatício no exercício de 2006.

A discussão cinge-se apenas às verbas recebidas como bolsas de estudo e pesquisa, que a autoridade fiscal e o julgador de 1ª instância entendem terem natureza tributável e não isenta, como pretende o recorrente.

Legislação de regência:

Segundo o art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Por sua vez, o §4º do mesmo artigo determina que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Ademais, o próprio Código Tributário Nacional - CTN estabelece que são irrelevantes para qualificar a natureza jurídica específica do tributo a denominação e demais características formais adotadas pela lei (seu art. 4º).

Por outro lado, o art. 176 do CTN determina que a isenção é sempre decorrente de lei, e seu art. 111, inciso II, exige que a sua outorga deve ser interpretada literalmente. Do mesmo modo, o §6º do art. 150 da Constituição Federal exige que qualquer isenção de impostos só possa ser concedida mediante lei específica.

Assim, quando a renda auferida pelo contribuinte for enquadrada no conceito de rendimento tributável, torna-se irrelevante a denominação que lhe foi dada, somente sendo lícito se falar em isenção quando esta for concedida de forma expressa pela lei.

Para o pagamento em discussão, o art. 43 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de renda, fazendo um apanhado da legislação federal, determina a tributação das bolsas de estudo e de pesquisa (inciso I).

Entretanto, o art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, traz os requisitos para que tais verbas possam ser consideradas isentas. Transcreve-se o texto legal:

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.

Parágrafo único. Não caracterizam contraprestação de serviços nem vantagem para o doador, para efeito da isenção referida no caput, as bolsas de estudo recebidas pelos médicos-residentes. (Incluído pela Lei nº 12.514, de 2011)

Desta forma, para que as bolsas de estudo e de pesquisa não sofram a incidência do imposto de renda, é necessário:

- a) que sejam caracterizadas como doação;
- b) que sejam recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas;
- c) que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador;
- d) que os resultados dessas atividades não importem contraprestação de serviços.

Assim, deve-se verificar se as verbas em discussão atendem, cumulativamente, a todos os requisitos acima elencados. Basta que um deles não ocorra no caso concreto, para que prevaleça a regra geral de tributação.

Acrescente-se que o simples fato dos rendimentos pagos se denominarem de bolsas de extensão não afasta a aplicação da isenção legal para bolsas de estudo e de pesquisa, desde cumpridos os mesmos requisitos.

Neste processo, a recorrente foi remunerada por meio de bolsa de estudo e pesquisa conforme a Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994.

Assim, para a correta compreensão do caso, é necessário se conhecer o conteúdo de parte dessa lei, com a redação vigente por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, bem como do Decreto nº 5.204, de 14 de setembro de 2004, que a regulamentou, como a seguir transcrevo:

Lei nº 8.958, de 1994

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 5.204, de 2004:

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.

(...)

§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.

(...)

§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.

Assim, é fato que a legislação que criou e regulamentou as fundações de apoio às instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica determinou que as bolsas de ensino, pesquisa e extensão pagas aos professores daquelas instituições deveriam atender aos requisitos da lei isentiva, e portanto não seriam tributadas pelo imposto de renda.

Entretanto, na situação sob análise, concordo com a conclusão do lançamento e do acórdão *a quo* de que os pagamentos decorreram da contraprestação de serviços, como passo a esclarecer.

Caso concreto:

O recorrente é professor da Universidade Federal de Santa Maria – UFSM, e participou de diversos projetos firmados entre a universidade e sua fundação de apoio, a FATEC - Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência, sendo remunerado por meio de bolsas de estudo e pesquisa.

Foram esses os projetos que originaram as bolsas:

- a) Projeto 95323 - Laboratório de ecologia florestal: análises nutricionais em ecossistemas florestais e espécies agrícolas (fls. 40 a 45);
- b) Projeto 95352 . - Análises nutricionais de tecidos vegetais de espécies florestais e agrícolas (fls. 46 a 52-v);
- c) Projeto 95389 - Avaliação do status nutricional de espécies florestais e agrícolas (fls. 64 a 90).

Em cada um desses projetos, duas eram as tarefas realizadas:

- a) Diagnosticar o status nutricional dos diferentes estágios de desenvolvimento das culturas florestais e agrícolas e recomendar, quando necessária, a adubação de correção e manutenção;
- b) Quantificar os nutrientes de soluções nutritivas e mesmo da água da chuva que entra e sai dos ecossistemas de florestas nativas e implantadas.

Os recursos para cada projeto foram obtidos diretamente das pessoas jurídicas interessadas nos serviços. A FATEC recebia uma taxa de administração correspondente a 5% do custo total do projeto, e a UFSM era remunerada pela utilização de sua infraestrutura mediante uma taxa de 1% do custo total do projeto.

A simples descrição das atividades realizadas demonstra seu nítido caráter de contraprestação de serviços.

Observe-se que pessoas jurídicas interessadas na análise do solo com vistas à manutenção de culturas florestais e agrícolas contrataram professores da UFSM para a realização da tarefa. Para isso, repassaram os valores à FATEC, fundação de apoio da Universidade, que gerenciou os contratos e o repasse de recursos. Como remuneração, os profissionais receberam bolsas de estudo e pesquisa e as instituições, taxas de administração.

Não há como se admitir que o resultado almejado dos projetos era a realização de estudos teóricos que resultariam em publicações científicas, e que indiretamente haveria o benefício dos contratantes.

Ao contrário, o resultado almejado era um serviço técnico específico e delimitado, contratado com profissionais altamente qualificados vinculados à instituição universitária de renome. E o resultado indireto seriam eventuais publicações científicas decorrentes desses estudos, deixando-se claro, contudo, que não se comprovou que os projetos indicados tenham originado trabalhos publicados.

Não se quer aqui afastar a importância social dos serviços prestados, nem deixar de reconhecer que o preço cobrado era inferior ao de mercado, e que consistiram em um retorno da UFSM à sociedade que a financia. Reconhece-se, também, a elevada competência técnica do contribuinte, fato comprovado pela extensa produção científica acostada aos autos.

Mas o que se deve entender é que a imunidade com relação aos impostos das instituições de ensino não se estende para as remunerações pagas a seus prestadores de serviço.

Se os argumentos do recurso fossem válidos, isentos também seriam os salários pagos aos servidores e professores da universidade, já que seus serviços contribuem para o desenvolvimento social da região.

Acrescente-se que, em cada ano fiscalizado, as bolsas pagas pela FATEC importaram em valores entre R\$30mil e R\$40mil, equivalente a um percentual em torno de 50% do total de rendimentos pagos pela UFMS. Não se trata, assim, de parcelas esporádicas e eventuais, mas verdadeira complementação salarial, paga no decorrer de diversos anos, o que reforça a convicção de sua natureza remuneratória.

Em sua defesa, a contribuinte afirma que as bolsas denotam seu caráter de doação, pois o serviço seria realizado mesmo sem sua participação, não possuindo a FATEC a obrigação de pagar tais verbas, nem o bolsista o poder de exigir seu pagamento.

Apesar do esforço retórico, não consigo vislumbrar essa atividade eventual nos serviços descritos nos projetos. Ao contrário, os documentos descrevem um serviço técnico, prestado em caráter duradouro por um longo período, e com obrigações e direitos para todas as partes.

Desta forma, entendo que os valores pagos na forma de bolsa de estudos e pesquisa ao contribuinte constituem pagamento pelos serviços técnicos prestados em favor da Universidade Federal de Santa Maria – UFSM, de sua fundação de apoio, a FATEC - Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência, e dos clientes financiadores dos projetos.

Decisões administrativas e judiciais:

O recorrente afirma que a jurisprudência administrativa e judicial corroboram o entendimento de que as bolsas de estudo e extensão possuem natureza isenta.

As decisões do Conselho de Contribuintes indicadas não se aproveitam ao caso, pois trataram de bolsas de estudo e pesquisa que não representavam vantagem para o doador, nem importavam contraprestação de serviços.

De modo contrário, recentes decisões desta 2ª Seção de Julgamento têm confirmado a natureza tributável de verbas semelhantes. Dentre muitas, transcrevo a seguinte ementa:

BOLSAS DE ESTUDO. DOAÇÃO. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE VANTAGEM PARA O DOADOR E NÃO CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REQUISITOS NÃO ATENDIDOS. Somente 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, na forma do art. 26 da Lei nº 9.250/96.

(Acórdão nº 2102-001.216, 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, sessão de 13/04/2011, relator Giovanni Christian Nunes Campos)

Quanto à esfera judicial, de fato o recorrente demonstra a existência de diversas decisões da Justiça Federal de Santa Maria/RS que consideraram bolsas de estudo semelhantes como isentas.

Salvo melhor juízo, um dos principais fundamentos desses julgados é que não houve produção de vantagens para a fundação que concedeu as bolsas, a não ser pela consecução de seus objetivos estatutários.

Em outras palavras, o beneficiário dos serviços não seria a FATEC, entidade que concedeu a bolsa, mas sim a UFSM, e logo o resultado não se daria em proveito do doador.

Com todo respeito que o argumento merece, penso que não se sustenta a uma análise mais aprofundada.

A uma, porque os recursos que financiaram as bolsas derivam das entidades que se beneficiaram diretamente com os serviços.

Processo nº 11060.002210/2009-91
Acórdão n.º **2101-002.043**

S2-C1T1
Fl. 17

E a duas, porque o art. 6º do Decreto nº 5.204, de 2004, determina que os resultados das bolsas de ensino, pesquisa e extensão não revertam economicamente para o doador **ou pessoa interposta**.

Se o argumento fosse correto, estaria aberta uma verdadeira avenida para a supressão de tributos sobre verbas remuneratórias, bastando repassar os valores a serem pagos primeiro a uma fundação de apoio, que pagaria as quantias na forma de bolsas que atendessem às determinações de seus estatutos.

Conclusão:

Convencido da natureza tributável das verbas em discussão, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo