



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11060.002245/2009-20  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-007.246 – 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de setembro de 2018  
**Matéria** IRPF - ISENÇÃO - BOLSA DE ESTUDOS  
**Recorrente** MARLEI MARIA VEDUIM MARCUZZO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

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

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 Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira

Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 01/16), relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF correspondente aos exercícios 2005 a 2008, para classificar como tributáveis rendimentos originalmente declarados como isentos, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$17.935,33, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

'O contribuinte recebeu rendimentos pagos / pela FUNDAÇÃO DE APOIO À TECNOLOGIA E CIÊNCIA FATEC, CNPJ nº .89.252.431/0001-59, nos anos-calendário de 2004 a 2007,' conforme comprovante de valores pagos emitidos pela fonte, pagadora e que foram entregues pelo- mesmo à..folhas (70,71). Estes rendimentos foram/considerados pelo contribuinte em"suas declarações de ajuste exercícios 2005;a 2008 como sendo isentos e não-tributáveis.

O autuado apresentou impugnação, tendo Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário em sua totalidade.

Apresentado Recurso Voluntário pelo autuado, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 21/02/2013, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2101-002.090 (fls. 678/694)**, com o seguinte resultado: "*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso*". O acórdão encontra-se assim ementado:

*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 implantação de software prestados em favor da Universidade Federal de Santa Maria UFSM e de sua fundação de apoio, a FATEC Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência.*

*Recurso Voluntário Negado.*

Cientificado em 27/04/2013, o contribuinte interpôs, em 13/05/2014, portanto, tempestivamente, Recurso Especial (fls. 707/759).

Ao Recurso Especial do contribuinte foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº da 1ª Câmara, de 14/10/2015 (fls. 768/771), considerados os acordos nsº 2102-002.101 e 2102-002.513.

Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido de modo a declarar a nulidade do AI oriundo desse PAD, e alternativamente a esse pedido, requer seja excluída a multa de ofício.

- Informa que o presente processo administrativo fiscal é apenas um dentre dezenas de processos sobre o mesmo tema, que envolvem servidores da UFSM que participaram de projetos de pesquisa, ensino e extensão da FATEC, julgados no CARF e que todas as decisões foram no sentido que não é devido imposto de renda sobre as bolsas de estudo pagas ao contribuinte, professor envolvido em projeto da Fundação.
- Alega que o próprio CARF entende que as bolsas concedidas pela FATEC aos servidores da UFSM que atuam em seus projetos, nos moldes da Lei nº 8.958/93, não são passíveis de incidência de imposto de renda, por se tratarem de doação, logo isentas de tal imposto.
- Argumenta que, ainda que não seja considerada a isenção já reconhecida pelo CARF, há que se levar em conta a boa-fé dos servidores que receberam essas bolsas considerando-as isentas, conforme informações que receberam da FATEC e esta da própria Receita Federal, conforme documentos presentes nos autos desse processo administrativo.
- O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 16/11/2015 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional apresentou em 24/11/2015, tempestivamente, suas contrarrazões (fls. 773/779).
- Alega que o deslinde da controvérsia perpassa pelo exame da natureza tributária (rendimentos isentos ou tributáveis) relacionada aos rendimentos do tipo Bolsa de Estudo e Pesquisa, pagos pela Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência da Universidade Federal de Santa Maira – FATEC e diz que a regra geral estabelecida pela legislação do imposto de renda é a de que os rendimentos recebidos a título de bolsa de estudos e pesquisa são tributáveis, conforme disposto no art. 43 do Regulamento do Imposto de Renda- RIR/99:

*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 nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):*

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

- Traz o art. 39 do mesmo diploma legal, que assim dispõe sobre o assunto:

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

*(...)*

*Bolsas de Estudo*

*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);*

- Cita que o Parecer Normativo CST nº 326/71 da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil esclarece que "*para os efeitos do imposto de renda, entende-se por 'Bolsa de Estudos' a quantia despendida por determinada pessoa, física ou jurídica, destinada ao custeio do aprimoramento cultural técnico ou profissional, de terceiros, sem beneficiar diretamente a pessoa concedente*"
- Traz também o Ato Declaratório Normativo SRF nº 34/1993, publicado no DOU de 16.11.1993, que estabelece que são isentas do imposto, como doações, as importâncias recebidas como bolsas exclusivamente para estudo e pesquisa, sem vantagem para o doador e contraprestação pelo beneficiário
- Acrescenta que, nesse mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, dispôs sobre normas de tributação relativas à incidência do imposto de renda das pessoas físicas, assim prescrevendo:

*Rendimentos Isentos ou Não-Tributáveis*

*Art. 5º Estão isentos ou não se sujeitam ao imposto de renda os seguintes rendimentos:*

*(...)*

*XVII - 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 por serviços prestados pelo beneficiário do rendimento;*

- Lembra que o Parecer PGFN/CAJE/Nº 593/90, de 31 de julho de 1990, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, esclarece:

*“(...)*

18. Assim, a doação de valores, em pecúnia ou em bens, com encargo ou remuneração imputada ao donatário, somente manterá íntegra sua natureza civil, se o encargo ou remuneração não representar vantagem para o doador, sob pena de caracterizar-se a relação de emprego contra salário.

19. Exemplificando: se o doador faz doação de valor, seja em bens ou em pecúnia mas atribui ao donatário o encargo de serviços a favor dele doador, na verdade se caracteriza contrato de emprego contra salário, in natura ou em bens, não se podendo vislumbrar o negócio civil da doação; se, todavia, o doador faz doação de valor, em bens ou pecúnia, atribuindo ao donatário o encargo de serviços, mas que não sejam a favor dele doador ou de pessoa interposta que lhe possa comunicar vantagem econômica, subsiste a doação civil como prevista no Código Civil e não a relação de emprego.

20. A bolsa de estudo ou de pesquisa, será doação civil, negócio de liberalidade, desde que o pagamento feito pelo doador atribuindo o encargo da realização de estudo ou de pesquisa não reverta esse resultado economicamente para ele doador ou para pessoa interposta. Será doação, pois, o pagamento de valor, em pecúnia ou in natura, à pessoa sob condição de que realize um curso acadêmico ou uma pesquisa para o domínio público, sem que o resultado do estudo ou pesquisa seja diretamente aproveitado economicamente pelo doador. Ao contrário, se o resultado do estudo ou da pesquisa reverter ao doador, estar-se-á diante de relação de emprego contra salário. (...)”.

- Conclui que, analisando os termos da legislação de regência, observa-se que para que as bolsas de estudo e de pesquisa não sofram a incidência do imposto de renda, é necessário cumulativamente que: 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; e d) que os resultados dessas atividades não importem contraprestação de serviços.
- Observa que 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”.
- Ressalta, ainda, que conforme determinam o art. 111 e 176 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). qualquer isenção será sempre decorrente de lei específica, cujas disposições deverão ser interpretadas de forma literal.
- Argumenta que, conforme consta do Relatório da Fiscalização contido no auto de infração às fls. 06 a 11, 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, uma vez que os valores percebidos pela recorrente foram em virtude de prestação de serviços à Fundação.

- Salienta que 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 pela recorrente.
- Por fim, diz que não se trata de parcelas esporádicas e eventuais, mas verdadeira complementação salarial, paga no decorrer de diversos anos, o que reforça a convicção de sua natureza remuneratória; e que, portanto, tais valores pagos na forma de bolsa de extensão e pesquisa constituem pagamento pelos serviços de ensino, coordenação e consultoria prestados em favor da FATEC.
- Conclui que o lançamento amolda-se aos comandos da lei, motivo pelo qual o acórdão, diante de sua conclusão pela manutenção integral do lançamento, deve ser mantido nesse ponto.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

### Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 768. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

### Do mérito

De forma objetiva a delimitação da lide, conforme consta do despacho de admissibilidade, cinge-se no A questão devolvida a este Colegiado cinge-se à discussão sobre a natureza dos rendimentos percebidos pelo sujeito passivo da Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência - FATEC, em virtude de projetos em que esse atuou por intermédio da Universidade Federal de Santa Maria – UFSM, autarquia da qual é servidor.

Alega o recorrente que:

*Informa que o presente processo administrativo fiscal é apenas um dentre dezenas de processos sobre o mesmo tema, que envolvem servidores da UFSM que participaram de projetos de pesquisa, ensino e extensão da FATEC, julgados no CARF e que todas as decisões foram no sentido que não é devido imposto de renda sobre as bolsas de estudo pagas ao contribuinte, professor envolvido em projeto da Fundação.*

*Alega que o próprio CARF entende que as bolsas concedidas pela FATEC aos servidores da UFSM que atuam em seus projetos, nos moldes da Lei nº 8.958/93, não são passíveis de incidência de imposto de renda, por se tratarem de doação, logo isentas de tal imposto.*

*Argumenta que, ainda que não seja considerada a isenção já reconhecida pelo CARF, há que se levar em conta a boa-fé dos servidores que receberam essas bolsas considerando-as isentas, conforme informações que receberam da FATEC e esta da própria Receita Federal, conforme documentos presentes nos autos desse processo administrativo.*

De início, importa esclarecer que, se por um lado, conforme arguido no recurso especial, há algumas decisões no sentido de reconhecer o direito a isenção em situações análogas a aqui analisadas (acórdãos nº 2102-02.200, 2102-02.101, 2102-002.513), por outro lado, existem inúmeros outros julgados em sentido diametralmente oposto, a exemplo das decisões consubstanciadas nos acórdãos nº 2801-003.850, 2801-003.680, 2801-003.338, 2801-003.343, 2402-005.761, 2402-005.760, 2402-005.762.

Assim, o fato de um colegiado deste Conselho adotar determinado posicionamento não tem o condão de derogar entendimento que tenha sido exarado por colegiado diverso, ainda que em virtude de matérias semelhantes, tampouco de vincular quaisquer das turmas de julgamento do CARF. É que, nos termos do art. 65 do Anexo II do

Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, a fim de uniformizar a jurisprudência administrativa, prestigiando-se o princípio da segurança jurídica.

Em relação às questões de mérito, a despeito de, via de regra, as bolsas de estudo estarem sujeitas à tributação pelo imposto sobre a renda das pessoas físicas, o legislador conferiu tratamento diverso a essa espécie de benefício uma vez verificadas, simultaneamente, as seguintes condições: 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.

Nesse sentido é o inciso VII do art. 39 do RIR (fundamentado no art. 26 da Lei n.º 9.250/95), que a seguir se reproduz:

*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 n.º 9.250, de 1995, art. 26).*

Referido entendimento é também aplicável às bolsas de ensino e pesquisa referidas na Lei nº 8.958/1994 e no Decreto nº 5.205/2004, 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)*

Vê-se, pois, que as bolsas de estudo somente serão consideradas como rendimentos isentos ou não tributáveis nas hipóteses em que tais verbas possam, na forma da legislação aplicável, ser consideradas como doações por parte da instituição de ensino ao 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)*

Ademais, entendimento semelhante é o que tem preponderado no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Vejamos:

***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, 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 de serviços.*

*(Acórdão 2402-005.760, Processo: 11060.002104/2009-15, data de Publicação: 05/04/2017, Relator(a): MARIO PEREIRA DE PINHO FILHO)*

No caso concreto, o Relatório de Fiscalização, assim como os contratos e demais documentos acostados aos autos, revelam 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 recursos foram obtidos junto a pessoas físicas ou jurídicas para o desenvolvimento de projetos voltados aos interesses de tais pessoas.

Por certo, não há como considerar que esses pagamentos tenham constituído mera liberalidade em favor do contribuinte, tampouco que o produto das atividades por ele desenvolvidas não tenha representado vantagem à contratante e aos financiadores dos projetos. Ao contrário, todos os serviços remunerados sob a forma de bolsa de extensão exigiam resultados específicos em benefício dos financiadores, ou seja, os valores recebidos pelo sujeito passivo tratam-se, em verdade, de pagamentos efetuados em razão da prestação de serviços, não havendo como caracterizá-los como doação por mera liberalidade, com exige a norma isentiva.

Além do que, os contratos estabelecidos entre a FATEC e a UFSM para realização dos referidos projetos preveem pagamento de taxa de administração à FATEC e remuneração à UFSM pela utilização de sua infra-estrutura, caracterizando-se em retorno econômico a essas duas entidades, as quais são remuneradas em valores proporcionais ao custo total dos projetos, sendo esse mais um elemento a denotar que a situação em apreço não obedece aos requisitos estabelecidos em lei para o reconhecimento da isenção.

**Conclusão**

Ante todo o exposto, voto no sentido CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira