



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

Processo n° 11060.002296/2009-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2801-003.338 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 21 de janeiro de 2014
Matéria IRPF
Recorrente MARCELO TIEZERIN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

BOLSAS DE ESTUDO. ISENÇÃO. REQUISITOS.

Somente são isentas do imposto de renda as bolsas 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.

Preliminar Rejeitada

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin - Presidente.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida e Marcio Henrique Sales Parada. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Luiz Cláudio Farina Ventrilho.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o “Relatório” da decisão de 1ª instância (fls. 465/472 deste processo digital), reproduzido a seguir:

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração (fls.) referente a Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dos anos-calandário 2004, 2005, 2006 e 2007, no qual foi apurado o crédito tributário de R\$ 26.311,38, nele compreendido imposto, multa de ofício e juros de mora, em decorrência da apuração de rendimentos classificados indevidamente na DIRPF, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.

Tempestivamente, o interessado apresenta a impugnação da exigência às fls. 109 a 133. Suas alegações estão, em síntese, a seguir descritas.

I. 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 do 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.

II. 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, o Auditor Fiscal da Receita Federal Jorge Wagner Berguenmaier Corrêa intimou a Fundação, pelo MPF 1010300 2001 000714, referente às bolsas pagas, onde então verificou 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.

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.

III. 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.

IV. 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 AI 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.

De acordo com a legislação civil em vigor, o proprietário do dinheiro é seu possuidor, se o detiver em nome próprio.

Destarte, sempre que houver faturamento, o legítimo proprietário do dinheiro é o faturante, e, portanto, se pagar bolsa a alguém, é o donatário legítimo. Em relação a esse donatário, portanto, é que todas as normas de relacionamento bilateral da doação serão aplicadas.

A definição do que vem a ser bolsa de ENSINO, ou ESTUDO, ou EXTENSÃO, no caso em tela, deixa pouca margem para a hermenêutica. O Dec. 5.205/04 encarregou-se de tal conceituação, adotando o sendo científico apropriado, de modo que pouco há que discutir: A bolsa de ensino constitui-se em instrumento de apoio e incentivo a projetos de formação e capacitação de recursos humanos.

Ou seja, trata-se de incentivo ao ensinador. Salvo melhor juízo em contrário, ensinar é prestar serviço, e, novamente, da essência do instituto. Ou seja: trata-se de uma prestação de serviços permitida, normalmente porque o discente não é a mesma pessoa que doa a bolsa.

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.

Benefício econômico é aquele que permite sua apreciação em unidades monetárias, ou em vantagem competitiva que igualmente se traduz em vantagem financeira ou na sua potencialidade.

No caso de pesquisas, é comum a "encomenda". Um interessado no esclarecimento de dado fenômeno pede a pesquisa, paga por ela, e recebe seus resultados. A partir daí, dois podem ser os caminhos: ou o encomendante torna-se monopolista do resultado, seja por cláusula de sigilo, seja por patente, ou o encomendante recebe um resultado que também será encaminhado ao domínio público através de tese, dissertação ou ensaio.

No primeiro caso, ainda é de se lembrar que normalmente a encomenda é objeto de faturamento, ou seja, a Fundação torna-se proprietária do meio de pagamento e, portanto, é a legítima doadora da Bolsa.

No segundo caso, embora o encomendante receba uma contraprestação, um Resultado, a falta da exclusividade ou monopólio retira dessa contraprestação o caráter de benefício econômico, pois coisa que é de todos não concede vantagem especial a ninguém.

É importante lembrar que 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.

Quando a Fundação emprega Laboratórios e Recursos Humanos da Universidade para desenvolver atividades abrangidas pela Lei 8.958, é comum a inclusão de algum serviço no relacionamento com o Mercado; um serviço que nunca é a finalidade do projeto, mas normalmente serve como fonte de arrecadação para o desenvolvimento de estudos, pesquisas 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.

Sua interposição não é fraude, mas decorrência legítima de um sistema legal; e os seus contratantes não possuem relação alguma com o docente, eis porque podem receber seus serviços sem que se configure uma CONTRAPRESTAÇÃO.

Concluindo, 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, em especial aos contratos de doação e prestação de serviços e às definições de prestação e contraprestação; ao direito das coisas, em especial à propriedade do dinheiro; à natureza das atividades universitárias, em especial à definição de ensino, pesquisa e extensão; não podem receber diferente sentido para definir obrigação tributária.

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.

V. 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.

VI. 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 detém cargo, nem emprego nem função na FATEC. Não são contratados, nem formal nem informalmente, para prestar serviços. A relação entre as partes é totalmente voluntária, sem subordinação, dependência econômica ou obrigação de assiduidade.

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

Ainda há o caso especial da Bolsa de Extensão, que não foi prevista no dispositivo supracitado, mas está prevista como isenta no Dec. 5.205/04. Logo, ou a bolsa de extensão é isenta,

ou, é caso absoluto, de não incidência, por falta de previsão expressa (como fato gerador).

Logo, observa-se que, uma vez que, no caso 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.

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". Vejamos:

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 exigí-las.

Logo, estamos diante de doação, mesmo que, eventualmente, com encargo a favor de terceiro.

Logo, se trata de uma hipótese de NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA, mas pela razão suprema de não haver a incidência da legislação pertinente, conforme a lição da Teoria do Fato Jurídico de Pontes de Miranda.

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.

VII. 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 passa a descrever os projetos pelos quais ele recebeu bolsa, com o intuito de demonstrar que não ocorreu contraprestação de serviços, posto que o doador (FATEC) nada ganhou com as doações que fez ao impugnante.

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.

A impugnação apresentada foi julgada improcedente, por intermédio do acórdão de fls. 464/476, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 e 2007

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

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.

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

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 pra o doador e nem importem contraprestação de serviços.

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

Cientificado da decisão de primeira instância em 15/03/2011 (fl. 479), o Interessado interpôs, em 01/04/2011, o recurso de fls. 480/491, acompanhado dos documentos de fls. 492/534. Na peça recursal, aduz, em síntese, que:

SOBRE A 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.).

MÉRITO

Requisitos para a isenção

- 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

- Toda a descrição dos projetos, minuciosamente, um a um, está feita na impugnação, presente nos autos deste processo, de forma que aqui se reitera de forma absoluta tudo o lá descrito. Aliás, vale dizer que a descrição lá presente é muito interessante e importante, apesar de ter sido completamente ignorada no julgamento de primeira instância, de modo que aqui se faz a remissão às páginas 25 a 28 da impugnação.

- Segundo a Fiscalização, tais projetos 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 sempre atuou na pesquisa, sendo que em todos, independentemente de qual fosse a entidade que financiou à FATEC a execução do projeto. Todos os projetos em que o contribuinte atuou como pesquisador tiveram seus resultados publicados em periódicos, artigos científicos, monografias e dissertações acadêmicas, etc. De modo que é muito claro que os resultados das pesquisas feitas pelo contribuinte não foram dados, como serviço, a nenhuma empresa, nem à FATEC, nem à UFSM, mas sim ao universo acadêmico como um todo.

- É preciso lembrar que no Auto de Infração o AFRFB menciona que todos os projetos tiveram pareceres da Advocacia-Geral da União referindo tratar-se de prestação de serviços da FATEC à UFSM. Ora, uma coisa é o que a FATEC faz, qual obrigação possui juntamente 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 e nem seu contratado. A bolsa é uma doação, um prêmio que a FATEC lhe dá pelo fato de que seu trabalho é de veras importante para nossa sociedade. Trata-se, enfim, de um reconhecimento, não de uma contraprestação.

No caso em tela, a FATEC nada ganhou economicamente com o projeto em que o autor atuou, até porque a FATEC é instituição sem fins econômicos. A UFSM, de outro lado, também não teve nenhum proveito econômico com a atuação do autor, também porque se trata de instituição de ensino sem fins econômicos.

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 Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presente os requisitos de admissibilidade (procuração outorgando poderes ao patrono do Recorrente acostada aos autos em fl. 168 deste processo digital).

PRELIMINAR

O Recorrente entende que a decisão de piso 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 referidos projetos.

Segundo o Interessado, 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.

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.

O voto condutor assentou que não foram cumpridos os requisitos necessários para que os valores recebidos não se sujeitassem à tributação, sobretudo pela natureza contraprestativa dos serviços executados, a ver:

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.

Assim, embora não tenha havido uma análise particularizada de cada contrato/plano de trabalho na decisão de piso, 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 evidências no acórdão recorrido.

MÉRITO

Passo à análise do mérito da controvérsia iniciando 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 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 nº9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº1.769-55, 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;

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 humanos.

§ 2º A bolsa de pesquisa constitui-se em instrumento de apoio e incentivo à execução de projetos de pesquisa científica e tecnológica.

§ 3º A bolsa de extensão constitui-se em instrumento de apoio à execução de projetos desenvolvidos em interação com os diversos setores da sociedade que visem ao intercâmbio e ao aprimoramento do conhecimento utilizado, bem como ao desenvolvimento institucional, científico e tecnológico da instituição federal de ensino superior ou de pesquisa científica e tecnológica apoiada.

§ 4º Somente poderão ser caracterizadas como bolsas, nos termos deste Decreto, aquelas que estiverem expressamente previstas, identificados valores, periodicidade, duração e beneficiários, no teor dos projetos a que se refere este artigo.

Art. 7º As bolsas concedidas nos termos deste Decreto são isentas do imposto de renda, conforme o disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 28, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 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 da legislação transcrita demonstra 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 o ensino, a pesquisa ou a extensão, cujo resultado da atividade não represente vantagens ao doador e nem importe em contraprestação de serviços, de forma a poder caracterizar os pagamentos como doação.

Entende o Recorrente que deveria ser feita uma análise casuística de cada um dos contratos/projetos apresentados, de forma a verificar a natureza dos contratos celebrados e, a partir daí, evidenciar a ausência/presença dos requisitos que autorizaria, ou não, a tributação dos valores recebidos a título de bolsa de ensino, pesquisa ou extensão.

Assim, passo a uma análise individualizada, ainda de que forma perfunctória, dos contratos/planos de trabalho/projetos apontados pela Autoridade lançadora no “Relatório de Fiscalização” (Projetos 90132, 95925, 95934 e 95955).

Contrato de Cessão de Direito de Uso de Software Aplicativo celebrado entre a FATEC e a UFAC (fls. 84/93), relativo ao Projeto 90132

O objeto deste contrato é a cessão do direito de uso de sistemas aplicativos (programas de computador) de propriedade da FATEC ou dos quais ela detém o direito de uso à UFAC.

A Cláusula Oitava do contrato (Dos Preços e Condições de Pagamento) prevê que “A licença de utilização do PRODUTO é cedida mediante pagamento pelo CLIENTE à FATEC, dos preços contratuais previamente estabelecidos e na forma fixada no ANEXO I”.

A Cláusula 6 do ANEXO I (Preço e Condições de Pagamento), por seu turno, estabelece que “O pagamento será efetuado em uma única parcela de R\$ 300.000,00 no instante da instalação dos programas nos equipamentos especificados no item 1 deste anexo”.

As cláusulas transcritas demonstram que se trata de cessão onerosa de direito de uso, evidenciando retorno econômico para a FATEC. Este fato, por si só, já afasta a isenção prevista no art. 26 da Lei nº 9.250/1995, por se tratar de vantagem econômica recebida pela doadora das bolsas.

Demais disso, a Cláusula Quinta (Das responsabilidades) expõe prestação de serviços na área de informática, por parte da equipe técnica da FATEC ou de sua representante (bolsistas), que não se confunde com as atividades desenvolvidas no âmbito de um programa de bolsa de ensino, pesquisa ou extensão (Decreto nº 5.205/2004, art. 6º, §§ 1º, 2º e 3º).

Portanto, as atividades do Interessado, no âmbito deste projeto, não revestem a natureza jurídica de bolsa de ensino, pesquisa ou extensão, o que determina a incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos, ainda que sob a denominação de “bolsa”.

Contrato 014/2005 (fls. 65/69) e respectivo Plano de Trabalho (fls. 70/78) – Projeto 95925

No item 5 do Plano de Trabalho (Plano de Aplicação) existe previsão de pagamento de taxa de administração à FATEC, no percentual de 3% (três por cento) sobre custo total do projeto (R\$ 120.000,00), bem como previsão de remuneração à UFSM pela disponibilização de software e uso de sua infra estrutura, à taxa de 7% (sete por cento) sobre a mesma base de cálculo (R\$ 280.000,00).

Em outras palavras: há retorno econômico tanto para a UFSM quanto para a FATEC, uma vez que ambas as entidades são remuneradas em valores proporcionais ao custo total dos projetos.

Conclui-se, assim, que as atividades desenvolvidas pelos participantes do projeto acima referenciado não são exclusivamente voltadas a estudos ou pesquisas, mas visam à consecução de resultados econômicos em favor dos contratantes. Significa dizer que a bolsa concedida ao Interessado não pode ser caracterizada como sendo doação, o que determina a incidência do imposto de renda.

Contrato 190/2005 (fls. 106/110) e respectivo Plano de Trabalho (fls. 113/122) – Projeto 95934

A finalidade deste contrato, evidenciada no Plano de Trabalho, é *“Impulsionar o desenvolvimento do Estado do Rio Grande do Sul, com a instalação de cursos superiores da Universidade Federal de Santa Maria, nos municípios de Frederico Westphalen e Palmeira das Missões, por meio da instalação do Centro de Educação Superior Norte-RS/UFSM - CESNORS e dos 5 campi nos municípios de São Borja, São Gabriel, Alegrete, Urúguaiana e Itaqui, por meio da instalação do Centro de Ciências Sociais de São Borja, Centro de Ciências Rurais de São Gabriel, Centro de Tecnologia de Alegrete, Centro de Ciências da Saúde de Uruguaiana e Centro de Ciências Agrárias de Itaqui, visando à expansão da educação pública superior”*.

À evidência, as atividades desenvolvidas no âmbito deste projeto (instalação de cursos superiores em municípios diversos) não caracterizam atividades de apoio a projetos de ensino, pesquisa ou extensão, senão mera prestação de serviços direcionada à instalação de unidades administrativas da contratante, não restando evidenciado, com base unicamente nos documentos acostados aos autos, que o objetivo da bolsa ofertada ao Recorrente seja a realização de estudos, pesquisas ou extensão.

Em decorrência, as atividades do Interessado, no âmbito deste projeto, não revestem a natureza jurídica de bolsa de ensino, pesquisa ou extensão, o que determina a

incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos, ainda que sob a denominação de “bolsa”.

Convênio celebrado entre a UFSM e a FATEC (fls. 123/124) e respectivo Plano de Trabalho (fls. 125/136) – Projeto 95955

O objeto deste convênio é a implantação, nos campos da Universidade Federal do Pampa, do Sistema de Informações para o Ensino – SIE.

Para consecução do objeto do convênio, supervisão e coordenação ficam a cargo da UFSM e a execução a cargo da FATEC, que tem a atribuição de contratar o pessoal envolvido no projeto (Cláusula Segunda do Convênio).

O Plano de Trabalho (Item 2.3 – Justificativa) revela que o SIE é um software de gestão que contempla os módulos Controle Acadêmico, Recursos Humanos, Administração Orçamentária, Biblioteca, Protocolo, Almoxarifado e Patrimônio, Compras, Gerência Eletrônica de Documentos, Registros de Projetos, Produção Intelectual e Legislação, evidenciando que se trata de mero repasse de tecnologia, que não reveste a natureza jurídica de bolsa de ensino, pesquisa ou extensão.

CONCLUSÃO

Em resumo: todos os contratos/convênios apresentados pelo Recorrente não atendem, cumulativamente, aos requisitos previstos no artigo 26 da Lei nº 9.250/1995, o que determina a incidência da exação combatida nos termos do art. 43, I, do CTN, *verbis*:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - da renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

Face ao exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida