



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

Processo nº 11060.002335/2009-11
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **2801-000.220 – 1ª Turma Especial**
Data 16 de maio de 2013
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente AGUEDA PALMIRA CASTAGNA DE VARGAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalins – Presidente em exercício.

Assinado digitalmente

Carlos César Quadros Pierre - Relator.

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

Relatório.

Adoto como relatório aquele utilizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, 4ª Turma da DRJ/POA (Fls. 635), na decisão recorrida, que transcrevo abaixo:

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração (fls. 01 a 14) referente a Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dos anos-calandário 2004, 2005 e 2006, no qual foi apurado o crédito tributário de R\$ 15.851,23, 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. 155 a 182. 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) 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.

b) 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.

c) 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.

d) 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 Dec. 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, cm 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 a 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: 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 e 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, e 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 receba 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 de 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 tecnológica 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 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 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 lese, 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 c 841, II, do RIR/99 c o art. 44, I, 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.

Passo adiante, a 4ª Turma da DRJ/POA entendeu por bem julgar a Impugnação improcedente, em decisão que restou assim ementada:

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.

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.

Embora Cientificada em 19/03/2011 (Fls. 650), no presente processo não se vislumbra Recurso Voluntário, já que o Recurso anexo, datado de 24/02/2011 (fls. 651 a 704) refere-se a processo e pessoa distintos da mesma.

É o Relatório.

Voto.

Conselheiro Carlos César Quadros Pierre, Relator.

Antes de tudo, é dever analisar as condições de admissibilidade do recurso.

É que, conforme se verifica nos autos, o recurso que foi anexado se refere ao processo 11060.002104/2009-15, tendo como recorrente o Sr. Jânio Morais Santurio. (pág. 651 dos autos)

Contudo, este não é o número do presente processo, e não é esta a contribuinte autuada.

Processo nº 11060.002335/2009-11
Resolução nº **2801-000.220**

S2-TE01
Fl. 720

Também não se sabe se a contribuinte protocolizou o recurso errado, ou se a Delegacia da Receita Federal do Brasil de origem anexou recurso diverso do apresentado pela contribuinte.

Ante o acima exposto, proponho o retorno dos autos à DRFB de origem para que a autoridade preparadora verifique se foi anexado recurso diverso do protocolizado pela contribuinte, solicitando, se for o caso, que a contribuinte apresente a segunda via do seu recurso, na qual conste o carimbo de recepção da DRFB. Em caso de constatação de erro de anexação do recurso, que se anexe o recurso pertencente a contribuinte dos autos.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência.

Assinado digitalmente

Carlos César Quadros Pierre