



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

Processo n° 11060.002383/2009-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2801-003.180 – 1ª Turma Especial
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente JOSÉ LUIZ PADILHA DAMILANO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

BOLSAS DE ESTUDO. ISENÇÃO. REQUISITOS.

São isentas do imposto de renda as bolsas de estudo, de pesquisa e de extensão caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços.

Preliminar Rejeitada

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Luiz Cláudio Farina Ventrilho.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin - Presidente em exercício.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

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

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o “Relatório” da decisão de 1ª instância (fls. 801/807 deste processo digital), reproduzido a seguir:

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração (fls. 233 a 241) referente a Imposto sobre a Renda de Pessoa Física do ano-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007, no qual foi apurado o crédito tributário de R\$ 29.075,81, nele compreendido imposto, multa de ofício e juros de mora, em decorrência da apuração de classificação indevida de rendimentos na DIRPF, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.

Tempestivamente, o interessado apresenta a impugnação da exigência às fls. 245 a 271. Suas alegações estão, em síntese, a seguir descritas.

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.

Boa-fé. Uso arraigado da isenção nas fundações. Fiscalização dentro do período que não apontou irregularidade.

Basicamente, o AFRFB encarregado do cumprimento do MPF apresentou, como motivo para o Lançamento de Ofício, a acusação de que o Contribuinte teria apresentado, nos anos-base afetados, "declaração inexata", fundamentando a opção no art. 841, III do RIR/99.

No caso, a "inexatidão" consistiria em "classificação indevida de rendimentos na DIRPF", consubstanciada pela declaração, na qualidade de rendimento isento, de bolsas recebidas pelo contribuinte no período afetado.

Ocorre que o contribuinte, ao classificar suas bolsas como rendimento não tributável, não errou nem agiu de má-fé. Ao revés, seguiu orientação da Lei e de seus regulamentos, bem como das práticas reiteradamente adotadas pela DRF de Santa Maria na interpretação do alcance e da incidência da isenção concedida pelas leis 8.958/94 e 9.250/95 e seus regulamentos, notadamente o Decreto nº 5.205/04.

Ou seja, não se trata de inexatidão; mas sim, da aplicação de uma interpretação juridicamente válida e até então pacificamente aceita, e compartilhada pelos próprios AFRFB lotados em Santa Maria.

Vale dizer que o entendimento do contribuinte, que era também o da Receita, é no sentido de que suas bolsas são não tributáveis, embora a Declaração não lhe permita fazer diferença entre essa natureza e a de "receita isenta".

Em 31 de maio de 2001, a Fundação foi intimada, pelo MPF 1010300 2001 000714, referente às bolsas pagas, onde então foi verificado o cumprimento das obrigações fiscais. Logo, houve fiscalização sobre os mesmos fatos analisados pela presente autuação, sem que fosse apontada a suposta irregularidade agora lançada.

Como houve fiscalização específica sobre o cumprimento das obrigações fiscais relativamente às bolsas de estudo e pesquisa, com análise de toda a documentação pertinente, restou consolidado o entendimento de que as bolsas em questão não sofrem a incidência do IRRF. Por conseguinte, este critério jurídico deve ser respeitado, até o momento em que a administração muda de entendimento.

Cita o artigo 100 do CTN.

Como no caso em tela tratamos de modificação de interpretação jurídica, e não erro de fato, deve vigorar o entendimento que até então era aceito.

Nesse sentido, o contribuinte cita a doutrina.

Transcreve ementas da jurisprudência judicial.

Pelo exposto, requer que, em face de ter o contribuinte agido: A) com base em prática arraigada em situações de fato e de direito análogas ou idênticas; B) de ser tal prática aceita pelas autoridades competentes; C) de ter sido o sistema de bolsas da FATEC, no qual se origina a matéria de fato, ter sido sucessivamente fiscalizado em 1996, 2001 e 2005, com ênfase especial em 2001, e de não ter sido constatada nenhuma infração em tais ocasiões, corroborando a prática em vigor; D) de ter agido o contribuinte de boa-fé, ao declarar suas bolsas como não tributáveis, de acordo com o informe assim rotulado, que lhe foi entregue pela FATEC; E) de acreditar o contribuinte, assim como já interpretou a SRF, que as bolsas que recebeu são, de fato e de direito, não tributáveis, como abaixo se comprovará.

Seja o auto de infração anulado, por conter multa e juros de mora devidos, a teor do disposto no art. 100, § único do CTN.

Efeito confiscatório - art. 150, IV da CF - Princípio dos motivos determinantes.

O Auto de Infração deve ser anulado, por representar o uso indevido da legislação tributária com intenção confiscatória proibida pela Constituição Federal.

Configuração dos requisitos para isenção

Está ao abrigo da isenção preconizada pelas Leis 8.958/94, 9.250/95 e pelo Decreto 5.205/04.

Suas atividades preenchem plenamente os requisitos estabelecidos pela legislação; ou seja, sua declaração, nesse sentido e contexto, foi perfeitamente exata, afastando o fundamento principal do Lançamento de Ofício.

A legislação invocada no auto de infração como delimitadora da outorga de isenção: Lei 9250/95, Lei 8958/94 e Decreto 5.205/04 estabelece o seguinte conjunto de requisitos:

- 1. Que a bolsa seja caracterizada como doação (sendo, portanto, inadmitida a contraprestação de serviços, exceto no caso de extensão);*
- 2. Que a bolsa seja de estudo, pesquisa ou EXTENSÃO;*
- 3. Que os resultados do estudo, da pesquisa ou do ato de extensão não revertam economicamente para o doador da bolsa.*

A bolsa é uma doação em dinheiro, titulada, no caso em tela, pela FATEC como doadora e pelo contribuinte como donatário.

A contraprestação (no caso, de serviços) é caracterizada como elemento sinalagmatismo, ou seja, a troca da bolsa, o bolsista presta um serviço a favor do donatário.

Salvo no restrito caso da Patente, regradada por lei própria, o conteúdo da arte ou do conhecimento produzido por um bolsista é patrimônio universal, que nessa qualidade, também pode ser recebido pelo doador.

A outra exceção é a extensão. É de sua essência a prestação do serviço especializado, fundamentalmente como atividade de meio para a qualificação do estudante ou docente, vez que propicia o campo prático para exercício do estudo teórico e para a comprovação e aplicação de hipóteses e teses.

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

A bolsa de extensão constitui-se em instrumento de apoio à execução de projetos desenvolvidos em interação com os

diversos setores da sociedade que visem ao intercâmbio e ao aprimoramento do conhecimento utilizado, bem como ao desenvolvimento institucional, científico e tecnológico da instituição federal de ensino superior ou de pesquisa científica e tecnológica apoiada.

Pelo último requisito, o doador da bolsa não pode obter benefício econômico com o resultado do estudo, da pesquisa ou do ato de extensão; ou, em bom português, não pode obter lucro.

O sistema de relacionamento Universidade - Fundação - Docente foi idealizado de modo que os institutos comuns da legislação civil permitissem o efeito isenção. A intermediação da Fundação destina-se exatamente a evitar que o Docente estabeleça relacionamento direto com o Mercado, bem como a vincular os fins de sua atividade aos pilares da educação superior - Ensino, Pesquisa e Extensão.

Destarte, a Fundação aparecerá, na maioria dos casos, como doadora das bolsas, sem obter com isso nenhum proveito econômico nem contraprestação de serviços do docente.

Pelo exposto, impugna o sentido dado pelo AFRFB responsável pela autuação à legislação pertinente, por ser ofensivo à real aplicabilidade da isenção às bolsas em geral.

Fundamento econômico da isenção - favorecimento do PIB e do patrimônio público por via diversa da tributária - A isenção é incentivo econômico e não meramente financeiro

As isenções sempre são fundamentadas em um interesse do Estado que seja maior ou mais importante que a receita renunciada.

Dessa forma, a isenção serve para estimular o desenvolvimento de atividades econômicas incipientes; para estimular o desenvolvimento de certa região geográfica; para incrementar a capacidade competitiva de certo setor econômico em face da concorrência internacional; para combater crises; para privilegiar cidadão em situação fática especial, como certos doentes; e muitas outras razões da mais alta importância.

No caso em tela, a isenção se presta a privilegiar o Docente que, por sua iniciativa, busca desenvolver as atividades não obrigatórias de ensino, pesquisa e extensão.

Mais recentemente, o processo de inovação tecnológica foi oficialmente estatizado pela Lei 10.973, que igualmente trouxe importantes incentivos para os docentes universitários, além da bolsa.

É perfeitamente claro que a incorporação de desenvolvimento e de capital intelectual à nação Brasileira é muito mais valiosa e importante que a renúncia fiscal consistente na isenção e é a sua razão de ser.

Trata-se de uma forma de arrecadação extrafiscal, acrescida de arrecadação reflexa decorrente de novos negócios e atividades baseados em tecnologia e conhecimento nacionais.

Destarte, uma interpretação que anule a possibilidade de isenção vai de encontro ao sistema idealizado pelas Leis 8.958 e 10.973, frustrando os objetivos estratégicos do Estado assim envolvidos, e, portanto, ofendendo a baliza teleológica da interpretação.

Relação de trabalho - Art. 43 do RIR x Doação com encargos – não incidência do IR - Incompetência material da SRF O RIR/99 dá dois tratamentos possíveis a bolsas de estudo: ou a isenção, pelo art. 39, ou a tributação, pelo art. 43,I.

O caso de isenção e seus requisitos já foram exaustivamente analisados.

O caso de tributação, ao contrário do que possa parecer, não é de mera aplicação alternativa dos dispositivos supracitados; mas cumulativa. Ou seja, não só a bolsa deve deixar de preencher os requisitos de isenção, mas também deve preencher os requisitos de tributação do art. 43,I.

Ou seja: a bolsa de estudo e pesquisa deve ser resultado de contrato de trabalho assalariado ou resultar do exercício de cargo, emprego ou função.

Ocorre que a FATEC nunca toma a iniciativa de um projeto. Os projetos sempre são de iniciativa dos Professores, que possuem as equipes e a previsão dos recursos necessários para sua execução. Logo, trata-se da primeira desconfiguração de incidência do IR.

A segunda desconfiguração vem do fato que os Professores bolsistas não 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, não estão preenchidos os requisitos para tributação, mesmo que eventualmente não se configure a isenção, a situação é de não tributação pelo IR.

Ademais, ao escapar, ao menos em tese, da hipótese de isenção, parece haver sério conflito de competência tributária entre o Estado do RS e a União.

Isso porque as bolsas de pesquisa, salvo que sejam fraude ao contrato de trabalho (e este não é o caso), sempre são doação - mesmo que com encargos.

Como se pode observar do art. 43, I (supracitado), o mesmo é aplicável à bolsa não em função da mera contraprestação voluntária de serviço; mas da existência de vínculo jurídico de prestação de serviço entre o "doador" e o "donatário".

O Contribuinte Donatário nunca teve vínculo jurídico nenhum para com a FATEC. Não mantém contrato de tipo nenhum com a mesma, não lhe deve subordinação, nem dependência econômica, nem assiduidade. Suas obrigações decorrentes do Projeto são apenas morais, para com a UFSM e ninguém mais. Vale dizer, se o Contribuinte deixar de executar as tarefas do Projeto, a Fatec nada pode fazer, exceto deixar de doar a bolsa no próximo mês. Mas não poderá exigir do Contribuinte que faça ou deixe de fazer qualquer tarefa. Igualmente, a UFSM também não o pode exigir.

No mesmo compasso, se a FATEC deixar de lhe pagar as bolsas, a legislação não dá ao Contribuinte título jurídico para exigilas.

Logo, estamos diante de doação, mesmo que, eventualmente, com encargo a favor de terceiro. Em tese, pode incidir o ITCMD, instituído no RS pela Lei 8.821/89. Mas isso não diz respeito à Receita Federal.

Pelo exposto, requer que o Auto de Infração seja integralmente anulado, por ter sido lavrado em ofensa às normas constitucionais e infraconstitucionais sobre competência tributária, e por ter aplicado Imposto de Renda sobre eventos, que, em tese, são fatos geradores de ITCMD do Estado do Rio Grande do Sul.

***Amoldamento dos fatos à legislação em vigor** Segundo a Fiscalização, os projetos que originaram a autuação, contém contraprestação de serviços, apresentam vantagem para o doador das bolsas e não são de pesquisa, motivo pelo qual as bolsas oriundas dos mesmos foram erroneamente classificadas como isentas; fato esse que consistiria em "DECLARAÇÃO INEXATA", fazendo incidir, entre outros dispositivos, os arts. 43 e 841, II, do RIR/99 e o art. 44, I, da Lei 9.430.*

O contribuinte descreve os projetos pelos quais ele recebeu bolsa, com o intuito de demonstrar que o entendimento da fiscalização é totalmente equivocado.

Pelo exposto, o contribuinte requer:

A - A juntada dos documentos comprobatórios em anexo aos autos do processo fiscal, para que seja encaminhado ao órgão competente para julgamento e surta seus efeitos legais;

B - A decretação da nulidade do Auto de Infração, de pleno direito, por:

- 1. Conter bis in idem tributário;*
- 2. Ser resultante do uso indevido do sistema tributário federal com o fim de provocar efeito de confisco;*
- 3. Resultar da aplicação indevida de multas e juros, contra contribuinte que seguiu orientação jurídica pacificamente aceita e emanada da SRF;*
- 4. Resultar de conduta, em tese, penalmente típica, por ser presumivelmente de conhecimento da SRF e de seus prepostos o lançamento, contra outro Contribuinte, de parcelas que foram lançadas contra o impugnante;*
- 5. Ter sido lavrado por autoridade incompetente para fiscalizar e tributar fatos geradores relativos à doação;*

C - O reconhecimento de ser o Imposto de Renda não incidente sobre fatos geradores caracterizados como doação;

D - Alternativamente, que sejam as bolsas recebidas pelo Impugnante consideradas isentas do Imposto de Renda, em vista do entendimento da SRF que estava em vigor à época dos fatos geradores;

E - Sendo as bolsas consideradas não isentas, que sejam excluídos do auto os juros já cobrados da FATEC, como acima descrito;

F - Em vista da boa-fé do contribuinte, e da alteração de entendimento da SRF, que sejam excluídas as parcelas referentes a multa e juros de mora, na forma da legislação aplicável.

A impugnação apresentada foi julgada improcedente, por intermédio do acórdão de fls. 800/812, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 e 2007

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

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

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. A eficácia dos acórdãos dos tribunais limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a sentença, não aproveitando esses acórdãos em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da sentença, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte do processo de que decorreu o acórdão.

DIRPF. INFORMAÇÕES. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. A responsabilidade pelas informações prestadas na declaração de rendimentos é do declarante, independentemente de entrega do comprovante de rendimentos pela fonte pagadora.

BOLSAS DE ESTUDO E PESQUISA. Somente são isentas as bolsas de estudo caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas pesquisas não representem vantagem para o doador e nem importem contraprestação de serviços.

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

Cientificado da decisão de primeira instância em 15/03/2011 (fl. 815), o Interessado interpôs, em 05/04/2011, o recurso de fls. 816/827, acompanhado dos documentos de fls. 828/870. 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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pedido

Requer a reforma da decisão recorrida, 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 Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presente os requisitos de admissibilidade (procuração outorgando poderes ao patrono do Recorrente acostada aos autos em fl. 297 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, respaldado no acervo probatório apresentado pelo Interessado, 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/projeto 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 evidenciadas no acórdão recorrido, ainda que de forma sucinta.

MÉRITO

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

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

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

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

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

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

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.

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 nº4.506, de 1964, art. 16, Lei nº7.713, de 1988, art. 3º, §4º, Lei nº8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1ºe 2º):

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

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

Art. 1º As instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica poderão contratar, nos termos do inciso XIII do art. 24 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, e por prazo determinado, instituições criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse das instituições federais contratantes.

(...)

Art. 4º As instituições federais contratantes poderão autorizar, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção superior competente, a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações referidas no art. 1º desta lei, sem prejuízo de suas atribuições funcionais.

§ 1º A participação de servidores das instituições federais contratantes nas atividades previstas no art. 1º desta lei, autorizada nos termos deste artigo, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo as fundações contratadas, para sua execução, concederem bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão.

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

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

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

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

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

§ 4º Os programas ou projetos de ensino, pesquisa e extensão, e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico deverão ser previamente aprovados pela instituição apoiada

para que possam ser executados com a participação da fundação de apoio.

(...)

Art. 5º A participação de servidores das instituições federais apoiadas nas atividades previstas neste Decreto é admitida como colaboração esporádica em projetos de sua especialidade, desde que não implique prejuízo de suas atribuições funcionais.

§ 1º A participação de servidor público federal nas atividades de que trata este artigo está sujeita a autorização prévia da instituição apoiada, de acordo com as normas aprovadas por seu órgão de direção superior.

§ 2º A participação de servidor público federal nas atividades de que trata este artigo não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo a fundação de apoio conceder bolsas nos termos do disposto neste Decreto.

Art. 6º As bolsas de ensino, pesquisa e extensão a que se refere o art. 4º, § 1º, da Lei 8.958, de 1994, constituem-se em doação civil a servidores das instituições apoiadas para a realização de estudos e pesquisas e sua disseminação à sociedade, cujos resultados não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços.

§ 1º A bolsa de ensino constitui-se em instrumento de apoio e incentivo a projetos de formação e capacitação de recursos 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.

Documento assinado digitalmente conforme Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)

Autenticado digitalmente em 26/09/2013 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 26/09/2013 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 29/09/2013 por TANIA MARA PA SCHOALIN

Impresso em 26/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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. É o que passo a fazer.

Contrato 181/2003 (fls. 37/41) e respectivo Plano de Trabalho (fls. 42/48)

No item 5 do Plano de Trabalho (Plano de Aplicação) existe previsão de pagamento de taxa de administração à FATEC, no percentual de 8% (oito por cento) sobre custo total do projeto, bem como previsão de remuneração à UFSM pela utilização de sua infra-estrutura, à taxa de 1% sobre a mesma base de cálculo.

Significa dizer que 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.

Além disso, no contrato firmado entre a UFSM e a FATEC existe uma cláusula estabelecendo que, na data da conclusão ou término do contrato, serão incorporados ao patrimônio da UFSM (contratante) os bens materiais remanescentes que, em razão do projeto, tenham sido adquiridos.

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. Assim, a bolsa concedida ao Interessado não pode ser caracterizada como sendo doação, o que determina a incidência do imposto de renda.

Contrato 181/2004 (fls. 86/90) e respectivo Plano de Trabalho (fls. 96/106)

A finalidade deste contrato, evidenciada no Plano de Trabalho, é *“desenvolver e produzir material didático para o Curso a Distância em Licenciatura em Educação Especial, tendo como ações básicas a serem desenvolvidas a aquisição de equipamentos que aprimorem os núcleos e laboratórios da equipe multidisciplinar e dos docentes, a prestação de serviços, auxílio na editoração, entre outros. Tais ações visam atender a oferta de um curso de graduação que terá anualmente a entrada de 120 alunos, com provável ampliação no mesmo período dos 4 anos para outras regiões e polos tanto do Consórcio da RediSul como de outros consórcios, motivados pela carência de profissionais qualificados na área e pela tradição que possui a UFSM em sua atuação, como possuindo o Curso presencial como sendo o único dedicado exclusivamente a formação do educador especial, ou seja, a Graduação em Educação especial que agora ofertará a distância”*.

À evidência, as atividades desenvolvidas no âmbito deste projeto caracterizam prestação de serviços de assessoria, à medida que objetivam a aquisição de equipamentos que aprimorem os núcleos e laboratórios da equipe multidisciplinar e dos docentes, bem como auxílio na editoração, dentre outros.

Logo, 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 131/2005 (fls. 122/126) e respectivo Plano de Trabalho (fls. 157/160)

O objeto do contrato é a execução, pela contratada, com recursos da contratante, do projeto de Curso de Licenciatura à Distância em Educação Especial. O próprio objeto contratual evidencia uma vantagem para o doador (os recursos da contratante) e uma contraprestação de serviços a ser executada pelos docentes (a execução de um projeto), que são os beneficiários indireto dos recursos. Os valores por estes percebidos devem se sujeitar, portanto, à incidência do imposto de renda.

Contrato 142/2005 (fls. 176/180) e respectivo Plano de Trabalho (fls. 189/197)

Consoante Plano de Trabalho colacionado aos autos pelo Interessado que este projeto “*visa captar auxílio financeiro para a oferta do curso a distância, em seu primeiro ano (da primeira turma), para contratação, preparação e pagamento de pessoal, material de consumo, aquisição de material permanente e equipamentos, reprodução de material didático e de divulgação do curso, diárias e passagens, postagem e despesas administrativas*”.

O contrato prevê que o próprio Recorrente oriente e coordene a realização de todas as tarefas a serem executadas pela contratada. Este fato, por si só, elimina a possibilidade de aplicação, a espécie, do artigo 26 da Lei nº 9.250/1995, haja vista que um dos requisitos da isenção é o recebimento da bolsa exclusivamente para realização de estudos ou pesquisas, a teor da literalidade do dispositivo legal, assim descrito:

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.

Trata-se, evidentemente, de mera prestação de serviços do Interessado à Contratada, na qualidade de coordenador do projeto. Assim, os valores percebidos pelo Interessado decorrem de percepção de renda, sujeita à incidência do imposto sobre a renda da pessoa física.

Contrato 136/2006 (fls. 198/202) e respectivo Plano de Trabalho (fls. 208/217)

“*O projeto visa dar continuidade à implementação do Curso de Graduação a Distância em Educação Especial, em seu terceiro e quarto semestre, correspondendo assim ao segundo ano, com previsão de contratação, preparação e pagamento de pessoal, bem como aquisição de equipamentos e material permanente, material de consumo, expediente,*

divulgação do Curso, diárias e passagens e demais dispêndios necessários e previstos no plano de aplicação”.

Da mesma forma que o contrato anterior, este prevê que a realização de todas as tarefas a serem executadas pela contratada seria orientada e coordenada pelo Recorrente (coordenador do projeto), caracterizando, mais uma vez, prestação de serviços cuja remuneração é plenamente tributável.

CONCLUSÃO

Em resumo: todos os contratos apresentados pelo Recorrente não atendem, cumulativamente, aos requisitos previstos no artigo 26 da Lei nº 9.250/1995 e que foram evidenciados na decisão de piso e se encontram descritos na preliminar deste voto, o que determina a incidência da exação combatida nos termos do art. 43, I, do CTN c/c art. 43, I, do RIR/1999, *verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

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;

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

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

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

Face ao exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos Almeida

Processo nº 11060.002383/2009-17
Acórdão n.º **2801-003.180**

S2-TE01
Fl. 894

CÓPIA