ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11060.002451/2009-30

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

Processo nº	11060.002451/2009-30
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2101-002.128 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	14 de março de 2013
Matéria	IRPF
Recorrente	JAIRO AUGUSTO FOLETTO BOLSAN
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

IRPF. BOLSA DE ESTUDOS. ISENÇÃO.

De acordo com a jurisprudência deste CARF e em consonância com julgados do STJ, apenas são isentos os rendimentos provenientes de bolsas de estudos concedidas se tais valores decorrerem de liberalidade, bem como se os trabalhos exercidos pelo beneficiário não representem, de nenhuma forma, benefício econômico para a instituição de ensino ou contraprestação pela prestação de serviços.

Hipótese em que as bolsas recebidas pelo contribuinte não caracterizam mera liberalidade da instituição de ensino.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS - Presidente

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), José Raimundo Tosta Santos, Celia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa e Eivanice Canário da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 693/704) interposto em 12 de abril de 2011 contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) (fls. 678/690), do qual o Recorrente tomou ciência em 05 de abril de 2011 (fl. 756), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 03/06, lavrado em 14 de setembro de 2009, em decorrência de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas e de classificação indevida de rendimentos na DIRPF, verificadas nos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007.

O acórdão teve a seguinte ementa:

> "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 n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.
>
> DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.
>
> 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 e pesquisas e desde que os resultados dessas pesquisas não representem vantagem para o doador e nem importem contraprestação de serviços.
>
> MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. Os valores apurados em procedimento fiscal deverão ser submetidos à devida tributação com a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora.
>
> Impugnação improcedente.
>
> Crédito tributário mantido" (fl. 678).

Não se conformando, o Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 693/704), pedindo a reforma do acórdão recorrido, para cancelar o auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

No tocante ao mérito, verifica-se que a questão cinge-se à discussão da natureza dos rendimentos percebidos pelo contribuinte e caracterizados como bolsa de estudos, na forma da Lei n.º 8.958/94, se estariam amoldados à espécie de rendimentos isentos ou não tributáveis, tal como pleiteado pelo contribuinte, ou, de outra sorte, se as bolsas de estudos deveriam ser entendidas como rendimentos tributáveis.

Em brevíssima síntese, o contribuinte alega, em seu recurso, que as bolsas de estudos concedidas pela Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência – FATEC, na forma do disposto pela Lei n.º 8.958/94, deveriam ser caracterizadas como doações com encargos em favor do contribuinte, concedidas em razão do trabalho de pesquisa por ele realizado em benefício da FATEC, razão pela qual tais rendimentos seriam isentos, em consonância com o estatuído pelo art. 7º do Decreto n.º 5.205/04.

Pois bem. Antes de adentrar nas especificidades do caso concreto, cumpre tecer breves comentários acerca do tratamento às bolsas de estudos pela legislação tributária.

Como se sabe e em consonância com o quanto destacado pelo *decisum* recorrido, as bolsas de estudo concedidas por instituições de ensino são, via de regra, consideradas como rendimentos tributáveis, tal como estabelecido pelo art. 43, I, do RIR/99, na medida em que, acrescendo ao patrimônio do contribuinte, devem ser consideradas riquezas novas, passíveis de tributação.

Nada obstante o tratamento geral conferido pela legislação tributária, verifica-se que o legislador buscou, no tratamento e qualificação dos referidos rendimentos, estremar duas espécies de bolsas de estudo, eventualmente concedidas pelas instituições de ensino, a saber: (i) aquelas que constituem mera liberalidade do cedente em favor do beneficiário, sem significar o pagamento de contraprestação, e (ii) aquelas outras em que a sua concessão esteja vinculada ao cumprimento de contraprestação pelo beneficiário em favor da instituição de ensino e possa, desta forma, representar benefício econômico em favor desta última.

Nesse sentido, aliás, é a dicção expressa do art. 39, VII (fundamentado no art. 26 da Lei n.º 9.250/95), *in verbis*:

> "Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: (...) VII - as bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador**, nem importem contraprestação de serviços** (Lei nº 9.250, de 1995, art. 26)."

Esse mesmo entendimento se aplica, também, às bolsas de ensino e pesquisa previstas pelo art. 4º., §1º, da Lei n.º 8.958/94, consoante se infere de uma análise conjunta do

referido dispositivo e do disposto pelo Decreto n.º 5.205/2004, responsável por regulamentar a legislação em espeque, conforme se infere dos seguintes dispositivos, ora colacionados:

> Lei n.º 8.958/94
>
> "Art. 4º. As IFES e demais ICTs contratantes poderão autorizar, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção superior competente e limites e condições previstos em regulamento, a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações referidas no art. 1º. desta Lei, sem prejuízo de suas atribuições funcionais.
>
> § 1º. A participação de servidores das IFES e demais ICTs contratantes nas atividades previstas no art. 1º. desta Lei, autorizada nos termos deste artigo, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo as fundações contratadas, para sua execução, conceder bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão, de acordo com os parâmetros a serem fixados em regulamento."
>
> Decreto n.º 5.205/04
>
> "Art. 6º As bolsas de ensino, pesquisa e extensão a que se refere o art. 4º, § 1º, da Lei 8.958, de 1994, constituem-se em doação civil a servidores das instituições apoiadas para a realização de estudos e pesquisas e sua disseminação à sociedade, cujos resultados não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços.
>
> (...)
>
> Art. 7º As bolsas concedidas nos termos deste Decreto são isentas do imposto de renda, conforme o disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 28, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991."

Como se extrai da legislação em vigor, portanto, as bolsas de estudo apenas se caracterizam como rendimentos isentos ou não tributáveis nas hipóteses em que tais verbas possam ser consideradas como doações, na forma da legislação cível (art. 110 do CTN), por parte da instituição de ensino em favor do beneficiário, sem qualquer exigência de contraprestação por parte deste em favor do doador.

Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e, também, deste CARF, consoante se extrai dos seguintes precedentes:

> "TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - BOLSA DE ESTUDOS DO BANCO CENTRAL DO BRASIL - ISENÇÃO - DOAÇÃO NÃO CARACTERIZADA - CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A isenção do imposto de renda prevista no art. 26 da Lei 9.250/95 exige que a bolsa de estudos seja espécie de doação, sem vantagens para o doador. 2. Hipótese em que o recorrente continuou recebendo salário a título de bolsa de estudos para desenvolver atividades acadêmicas no exterior, assumindo por escrito a obrigação de reverter ao empregador os resultados dos estudos e pesquisas por este financiados. 3. A manutenção da natureza salarial da verba paga para cobrir os custos da oportunidade dada pelo Banco Central do Brasil ao seu servidor descaracteriza a doação. 4. Recurso especial improvido." (STJ, 2ª Turma, REsp 959.195/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, julgado em 25/11/2008, DJe 17/02/2009)

***

> "IRPF. BOLSA DE ESTUDOS. ISENÇÃO. São isentos do imposto de renda os rendimentos recebidos a título de bolsa de estudos, desde que caracterize doação, ou seja, quando recebidos exclusivamente para proceder a estudo ou pesquisa e o resultado dessas atividades não represente vantagem para o doador e não caracterize a contraprestação de serviços." (CARF, 2ª Seção, 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, j. em 16/03/2011)

Feitos esses breves esclarecimentos, cumpre mover à análise específica do caso concreto, de modo a verificar se, de fato, os valores recebidos pelo contribuinte da FATEC poderiam ser qualificados juridicamente como doações, importando, destarte, mera liberalidade em favor do Recorrente, sem a exigência de qualquer contraprestação em favor da instituição de ensino.

Quanto à qualificação das bolsas de estudo recebidas pelo contribuinte, entendo elucidativos os esclarecimentos constantes no relatório de fiscalização, acostado às fls. 07/13, os quais passo, doravante, a analisar.

De fato, verifica-se, à luz dos documentos dos autos, que as bolsas de estudos pagas ao contribuinte pela FATEC decorreram de sua participação em diversos projetos desenvolvidos em conjunto pela FATEC e a Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), os quais ora se passa a analisar.

Nesse exato sentido, ao PROJETO 90132, cujo escopo declarado era a *"formação de uma Rede de Pesquisa e Desenvolvimento de Competências em Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC)*", houve a destinação de verba no montante de R$ 1.8 milhão de reais, resultando na criação de um *software* em benefício da instituição de ensino.

O custeio do referido projeto, que resultou na concessão de bolsas de estudos em favor do Recorrente, resultou, como destacado pela fiscalização e não corretamente afastado pelo recurso voluntário, de financiamentos originários de diversos órgãos e instituições, como a Universidade Federal do Acre, Prefeitura Municipal de Canoas, Centro Federal de Educação Tecnológica Celso S. da Fonseca.

Além deste, o contribuinte também atuou no PROJETO 95925, cujo objetivo era a *"disponibilização e implantação do SIE em Instituições Federais de Ensino Superior, e a transferência da tecnologia desenvolvida e utilizada pela equipe técnica do projeto nestas instituições*", ao qual foi destinado o montante de R$ 4 milhões de reais.

Referido projeto, executado em parceria entre a FATEC e a UFSM, previa não apenas uma remuneração à FATEC pela administração do projeto (taxa de administração), referente a importância de 3% do custo total do projeto, mas, também, à UFSM em decorrência da disponibilização do *software* e utilização da infraestrutura (7% do custo do projeto).

Em decorrência da execução do referido projeto, consta nos autos a cessão de direitos de uso do *software* à Universidade Federal do Acre, o que também reverteu em benefícios econômicos em favor da FATEC.

Também foi objeto de convênio entre a FATEC e a UFSM, segundo consta dos autos, o PROJETO 95934, responsável por *"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, Uruguaiana e Itaqui, por meio da instalação de 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 (*sic*)*."

As atribuições conferidas ao Recorrente em função de sua participação no referido projeto, como se percebe, reverteram em benefício econômico da UFSM, na medida em que viabilizou a expansão institucional da instituição, e também da própria FATEC, na uma vez que os recursos levantados para a execução do projeto decorreram de verba disponibilizada pelo SESU/MEC no valor de R$ 20 milhões de reais.

Por fim, a bolsa de estudos também decorreu da colaboração do Recorrente na execução do PROJETO 95955, cujo escopo era de *"implantar nos dez campi da Universidade Federal do Pampa – UNIPAMPA coordenados pela UFSM e pela UFPEL, o Sistema de Informação para Ensino – SIE*", custeado por convênio firmado junto ao SESU/MEC no valor de R$ 600 mil reais.

À luz das informações constantes dos autos acerca dos projetos executados pelo Recorrente, portanto, verifica-se a completa ausência do atributo da liberalidade, inerente aos contratos de doação, e necessários à configuração da isenção preconizada pelo art. 39, VII, do RIR/99.

De fato, como corretamente destacado pela fiscalização, os projetos em que participou o Recorrente como requisito para fruição da bolsa de pesquisa oferecida pela FATEC são, todos eles, de interesse econômico da instituição, revertendo financeiramente tanto para a própria FATEC, como também para a UFSM, da qual, não se pode esquecer, o contribuinte é funcionário.

Em outras palavras, as bolsas fruídas pelo contribuinte não decorrem de mera liberalidade por parte da instituição financeira, mas, de outra sorte, do convênio existente entre a FATEC e a UFSM para a realização de projetos específicos, dos quais decorrem benefícios econômicos para ambas as instituições.

Trata-se, em outras palavras, de rendimentos pagos para a participação do contribuinte na execução dos projetos de interesse financeiro das instituições, ou, em outras palavras, de autêntica contraprestação pelos serviços prestados pelo Recorrente.

E nem se alegue que se trataria de doação com encargos, na forma como capitulada no art. 553 do Código Civil, tal como alegado pelo Recorrente.

Com efeito, muito embora não se possa dizer, como pretendeu a decisão recorrida, não ser passíveis de isenção as chamadas *doações com encargos*, previstas pela legislação cível, na medida em que referida interpretação consistiria em evidente alteração do regime jurídico próprio do referido contrato, em violação ao art. 110 do CTN, fato é que a hipótese vertente jamais poderia ser confundida com referida espécie de doação.

Na realidade, os contratos de doação, conforme salienta em uníssono a doutrina, dependem da comprovação da existência do chamado *animus donandi*, que repousa sobre a essência de liberalidade inerente aos contratos de doação, Em outras palavras, o

contrato de doação, ainda que sujeito a encargo, mantém a sua essência de contrato gracioso, no qual apenas uma das partes é onerada em benefício da outra.

Nesse sentido, o encargo inerente à doação jamais poderia ser equiparável ao benefício econômico auferido por uma das partes, na medida em que, se tal ocorrer, estar-se-á diante de contrato oneroso e não gratuito, ou, no máximo, contrato misto, em que a doação estará atrelada, apenas e tão-somente, à parcela de liberalidade inerente ao contrato e não à contraprestação ou encargo concedidos.

No caso vertente, entendo que o benefício econômico auferido pela instituição de ensino nos projetos em que o Recorrente participou desnatura o *animus donandi* inerente aos contratos de doação, razão pela qual as bolsas se equipariariam à remuneração pelos serviços prestados pelo contribuinte e não pela liberalidade da FATEC, razão pela qual o recurso voluntário não merece prosperar.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator