



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 11060.002639/2009-88  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-004.167 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 24 de março de 2021  
**Recorrente** LENOIS MARIOTTO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007

BOLSAS DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO. DOAÇÃO. FUNDAÇÃO DE APOIO AS UNIVERSIDADES. AUSÊNCIA DE BENEFÍCIO EM PROL DO DOADOR. AUSÊNCIA DE CONTRAPRESTAÇÃO DO DONATÁRIO. ISENÇÃO.

As bolsas de ensino, pesquisa e extensão a que se refere o art. 4º, § 1º, da Lei 8.958/1994, na forma dos arts. 6º e 7º do Decreto nº 5.205/2004, 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 e, assim sendo, são isentas do imposto de renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Honório Albuquerque de Brito, Marcelo Rocha Paura e André Luis Ulrich Pinto.

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), por meio da qual se exige crédito tributário dos exercícios de 2007 e 2008, anos-calendário de 2006 e 2007, respectivamente, em que foram apuradas infrações de:

- **classificação indevida de rendimentos na DIRPF**, nos valores de R\$ 23.040,00 (base 2006) e R\$ 19.200,00 (base 2007).

A juízo da autoridade lançadora, o contribuinte declarou como isentos rendimentos recebidos da Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência – FATEC, os quais seriam tributados pelo IR na Declaração Anual de Ajuste.

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº 10-29.395 da 4ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS (fls. 576 e segs), em razão de sua clareza e nível de detalhamento.

“Tempestivamente, o interessado apresenta a impugnação da exigência às fls. 16 a 73. 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 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.

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, 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 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 sentido 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 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 determinado 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, c 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 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 FATFC 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 de 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 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, contêm 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 DRJ/POA considerou a impugnação improcedente. Do voto do acórdão recorrido (fl. 576 e segs.), quanto aos aspectos de mérito invocados:

“(…)

Passa-se ao exame da natureza tributária (rendimentos isentos ou tributáveis) relacionada aos rendimentos do tipo Bolsa de Estudo e Pesquisa, pagos pela Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência da Universidade Federal de Santa Maira - FATEC.

A regra geral estabelecida pela legislação do imposto de renda é a de que os rendimentos recebidos a título de bolsa de estudos e pesquisa são tributáveis, conforme disposto no art. 43 do Regulamento do Imposto de Renda- RIR/99:

(…)

Por sua vez, sobre a isenção das bolsas de estudo, assim dispõe o art.39:

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. 2

[...]

O Parecer Normativo CST nº 326/71 da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil esclarece que "pura os efeitos do imposto de renda, entende-se por 'Bolsa de Estudos' a quantia despendida por determinada pessoa, física ou jurídica, destinada ao custeio do aprimoramento cultural técnico ou profissional, de terceiros, sem beneficiar diretamente a pessoa concedente"

Também o Ato Declaratório Normativo SRF nº 34/1993, publicado no DOU de 16.11.1993, estabeleceu que são isentas do imposto, como doações, as importâncias recebidas como bolsas exclusivamente para estudo e pesquisa, sem vantagem para o doador e contraprestação pelo beneficiário.

Nesse mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, que dispõe sobre normas de tributação relativas à incidência do imposto de renda das pessoas físicas, assim prescreve:

(…)

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

(…)

Percebe-se, portanto, que existem três condições que devem ser atendidas cumulativamente, para que uma bolsa de estudos e pesquisa seja considerada isenta:

1. ser caracterizada como doação;
2. recebidas exclusivamente para proceder a estudos e/ou pesquisa;

3. os resultados destas atividades não podem representar vantagens para o doador e nem importar em contraprestação de serviços.

O Decreto 5.205/04, que regulamenta a Lei 8.958/94, permite, no artigo 6º, que as fundações concedam a servidores públicos bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão, as quais constituem-se em "doação civil a servidores das instituições apoiadas para a realização de estudos e pesquisas e sua disseminação à sociedade, cujos resultados não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços".

Ressalte-se, ainda, que conforme determina o art. 111, e 176 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), qualquer isenção será sempre decorrente de lei específica, cujas disposições deverão ser interpretadas de forma literal.

Conforme consta do Relatório da Fiscalização contido no auto de infração às lis. 05 a 09, os rendimentos recebidos a título de bolsa de estudo e pesquisa da Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência - FATEC, nos anos-calendário 2006 e 2007, considerados pelo contribuinte como isentos e não tributáveis, foram objetos de lançamento, por entender que tais bolsas não satisfazem os critérios previstos para usufruir o benefício de isenção previsto em lei.

Diante da minuciosa descrição dos fatos feita pela fiscalização e da farta documentação constante dos autos, constata-se que os valores percebidos pelo impugnante foram em virtude de prestação de serviços à Fundação.

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.

Quanto ao fato da fonte pagadora incluir em DIRF como rendimentos isentos os valores pagos ao contribuinte a título de bolsa de estudo, registre-se que as informações prestadas, em declaração de ajuste anual, pelo contribuinte, é de sua inteira responsabilidade, posto que a ele, como contribuinte direto, conforme definição de contribuinte e responsável dada pelo artigo 121 do CTN, cumpre tributar na declaração anual o total dos rendimentos recebidos, independentemente de informação da fonte pagadora.

À fonte pagadora cabe efetuar a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte e enviar ao beneficiário o comprovante de rendimentos pagos e imposto de renda retido, podendo ser penalizada por informação incorreta prestada nesse comprovante, mas isso não elide a responsabilidade do contribuinte pelas informações prestadas em sua declaração de IRFF.

(...)"

A turma julgadora da DRJ concluiu então pela improcedência total da impugnação.

Cientificado, o interessado apresentou recurso voluntário de fl. 593 e segs. onde, em síntese, repisa seus argumentos já anteriormente trazidos no que tange ao mérito da demanda, aduz que a turma julgadora de primeira instância não analisou as provas por ele carreadas aos autos, que as atividades exercidas preenchem os requisitos para a isenção pretendida, que a FATEC não ficou com o monopólio dos resultados de suas pesquisas, que a fundação nada ganha com o projeto, que o resultado das pesquisas feitas foram dados ao universo acadêmico como um todo, que não possui nenhum vínculo com a FATEC, que ambas FATEC e UFSM são instituições sem fins econômicos. Apresenta como jurisprudência julgados da Justiça Federal do Rio Grande do Sul.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto dele conheço.

Cinge-se a questão a ser apreciada por esta turma do CARF a avaliar se os valores percebidos pelo recorrente a título de bolsa de extensão, a ele transferidos pela FATEC, constituem doação, não representam vantagem para o doador, nem importam em contraprestação de serviços, características que os fariam subsumir-se à hipótese isentiva da lei, quanto à incidência do imposto de renda.

No caso concreto, a Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), por meio do instrumento de fls. 37 e segs., contratou a FATEC para prestação de serviços necessários à execução do “Projeto Estudo de Sistemas para Avaliação da Segurança da Conexão de Centrais Eólicas em Sistemas de Distribuição”, com objetivos específicos a serem atingidos, conforme descritos no Plano de Trabalho à fl. 42, e recursos financeiros provenientes da Companhia Estadual de Energia Elétrica - CEEE, interessada nos resultados esperados.

Transcreve-se abaixo a legislação correlata, vigente à época dos fatos.

### **Lei nº 9.250/95**

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.

(...)

### **Lei nº 8.958/94**

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 n.º 5.205/2004** [Regulamenta a Lei n.º 8.958, de 20 de dezembro de 1994, que dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio].

Art.4º As fundações de apoio às instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica são entidades de direito privado regidas pelo disposto no Código Civil Brasileiro e na Lei n.º 8.958, de 20 de dezembro de 1994.

§1º Os membros da diretoria e dos conselhos das fundações de apoio não poderão ser remunerados pelo exercício dessas atividades, sendo permitido aos servidores das instituições apoiadas, sem prejuízo de suas atribuições funcionais, ocuparem tais cargos desde que autorizados pela instituição apoiada.

§2º Para os fins do § 1º, não se levará em conta o regime de trabalho a que está submetido o servidor da instituição apoiada.

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 n.º 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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

Da legislação acima extrai-se que as bolsas de ensino, pesquisa e extensão fornecidas pelas fundações de apoio às instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica aos pesquisadores e alunos dessas últimas são isentas do imposto de

renda, desde que os resultados não representem vantagens para o doador e nem importem em contraprestação de serviço.

Tratam-se essas bolsas de doação civil, isentas do imposto de renda, desde que não se trate o trabalho de pesquisa de atender uma mera encomenda por parte de um particular, o qual se utilizou da intermediação da fundação com apropriação privativa dos ganhos advindos do resultado final. Sendo o resultado de domínio público, e não havendo qualquer vínculo trabalhista entre o doador (fundação) e o pesquisador, afasta-se a incidência do imposto de renda, ainda que os recursos necessários ao projeto provenham de beneficiários indiretos.

Não há razão para interpretar que não seriam isentas do IR, à luz da legislação de regência, bolsas pagas por fundações da natureza da FATEC a pesquisadores e alunos de instituição de ensino superior e pesquisas, uma vez que os resultados dos trabalhos sejam disseminados e disponibilizados à sociedade, sem que haja benefício econômico direto para fundação.

Parece plausível deduzir então que uma das razões de o legislador ter estabelecido expressamente as condições já aqui elencadas para que as “bolsas” sejam contempladas pela isenção foi a de afastar possíveis situações que não visem a finalidade buscada pelo benefício concedido, de apoio e incentivo ao estudo e à pesquisa de interesse público e à disseminação do conhecimento obtido. Em casos onde contratantes interessados nos ganhos (lucros) privativos e patentes obtidas a partir do trabalho de pesquisa encomendado e direcionado repassam valores, direta ou indiretamente, ao pesquisador pratica-se de fato remuneração por serviços contratados, ainda que sob o formato de bolsas de estudo e pesquisa. Isentos os beneficiários dos pagamentos, por certo mais barato o custo do trabalho intelectual para o contratante.

O fato de, no caso em comento, haver um terceiro financiador e interessado no resultado prático das pesquisas e estudos teóricos (a CEEE) não tira o caráter de doação dos valores repassados pela FATEC ao pesquisador, muito menos do interesse público nos resultados advindos. É esta a essência das bolsas de extensão: a *“interação com os diversos setores da sociedade que visem ao intercâmbio e ao aprimoramento do conhecimento utilizado”*.

É cediço que a lei que concede isenção, e que deve ser específica, há que ser interpretada literalmente. Isso não afasta, entretanto, a compreensão pelo julgador da finalidade para a qual o benefício foi concedido. É antiga a carência de pesquisa no país, motivo do contínuo êxodo de nossos cientistas. Triste coincidência nos fornece um desolador exemplo da histórica falta de incentivo e apoio à pesquisa científica no Brasil. No enfrentamento da atual pandemia da Covid, em que pese contarmos com instituições de excelência do nível da FIOCRUZ e do Instituto Butantã, e de brilhantes mentes internacionalmente reconhecidas, dependemos da importação de vacinas e insumos de laboratórios estrangeiros, quando poderíamos a esta altura estarmos produzindo e até mesmo exportando nossas vacinas.

O projeto aqui em análise se enquadra dentro das atividades de extensão (e pesquisa) da UFSM. Os valores transferidos pela FATEC ao recorrente devem ser encarados como doação com encargo, este em decorrência da execução do projeto a ser desenvolvido pelos servidores da UFSM, sendo que o doador FATEC não teve qualquer benefício com a execução do projeto.

Veja-se que a bolsa concedida pela FATEC ao recorrente é voltada a um projeto específico, com prazo determinado (24 meses), não havendo vínculo de subordinação entre o recorrente e a Fatec, permanecendo o docente obrigado às suas atividades estatutárias junto à

UFSM, sendo a verba recebida pela execução do projeto uma bolsa de incentivo, diversa do vínculo estatutário (ou mesmo trabalhista).

Certamente a bolsa concedida é doação, recebida exclusivamente para proceder estudos de extensão (e pesquisa) e cujos resultados não representam vantagens para o doador FATEC, e nem importa em contraprestação de serviços, estando enquadrada nas hipóteses do art. 26 da Lei n.º 9.250/96, art. 4º da Lei n.º 8.958/94, com a regulamentação do Decreto n.º 5.205/94. O fim do projeto foi a concretização de pesquisa e extensão associadas aos fins da Universidade Pública citada, em prol da coletividade, não havendo qualquer prova de que os objetos alcançados tenham sido apropriados de forma exclusiva por eventuais financiadores privados ou públicos. Desta forma, os valores recebidos no âmbito do projeto devem ser encarados como doação, para fins de pesquisa/extensão.

O fim do projetos foi a concretização de pesquisa e extensão associadas aos fins da Universidade Pública citada, em prol da coletividade, não havendo qualquer prova de que os objetos alcançados tenham sido apropriados de forma exclusiva por eventuais financiadores privados ou públicos.

Vê-se, então, que a bolsa em questão amolda-se à hipótese isentiva da lei, devendo ser exonerado o lançamento do crédito tributário.

#### **CONCLUSÃO:**

Por todo o exposto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito