



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

**Processo n°** 11060.002672/2009-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2101-002.353 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de novembro de 2013  
**Matéria** IRPF - Imposto sobre a Renda de Pessoa Física  
**Recorrente** Fernando Bordin da Rocha  
**Recorrida** Fazenda Nacional

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

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

BOLSAS DE EXTENSÃO. AUSÊNCIA DE VANTAGEM PARA O DOADOR E NÃO CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REQUISITOS NÃO ATENDIDOS.

São isentas do imposto sobre a renda as bolsas de estudo, pesquisa e extensão caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a seus fins e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços, na forma do art. 26 da Lei nº 9.250, de 1996.

Na hipótese, as “bolsas de estudo e pesquisa” foram pagas ao contribuinte pelos beneficiários dos seus serviços, por intermédio da FATEC. Trata-se, portanto, de contraprestação por serviços prestados.

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)*

---

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Francisco Marconi de Oliveira, Alexandre Naoki Nishioka, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa, Eivanice Canário da Silva e Celia Maria de Souza Murphy (Relatora).

## Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração contra o contribuinte em epígrafe (fls. 1 a 10 e 91 a 99), no qual foi apurada classificação indevida de rendimentos na declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda de pessoa física, nos anos-calendários 2004 a 2007 (exercícios 2005 2008).

O interessado apresentou impugnação, alegando, em síntese, o seguinte:

1. O lançamento de juros de mora já lançados contra a FATEC constitui **bis in idem**, eis que foram lançados sobre o Imposto de Renda com base nas bolsas recebidas e, sobre a mesma base de cálculo, foram lançados contra a Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência.

2. Ao classificar suas “bolsas” como rendimento não-tributável, não errou nem agiu de má-fé; seguiu orientação da legislação e das práticas adotadas pela DRF de Santa Maria na interpretação da isenção concedida pelas Leis nº 8.958, de 1994 e nº 9.250, de 1995 e do Decreto nº 5.205, de 2004.

3. O Auto de Infração faz uso indevido da legislação tributária com intenção confiscatória.

4. A isenção favorece o PIB e o patrimônio público por via diversa da tributária, consistindo em 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.

5. Não estão preenchidos os requisitos para tributação e, mesmo que eventualmente não se configure a isenção, a situação é de não-tributação pelo IR. Existe ainda conflito de competência tributária entre o Estado do RS e a União, vez que 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.

6. 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. Todavia, isso não ocorreu, posto que o doador (FATEC) nada ganhou com as doações que fez ao impugnante.

7. Entende ter ocorrido a decadência dos créditos tributários anteriores a novembro de 2004.

Pediu, ao final:

1. A decretação da nulidade do Auto de Infração, por (i) conter *bis in idem* tributário; (ii) ser resultante do uso indevido do sistema tributário com o fim de provocar efeito de confisco; (iii) resultar da aplicação indevida de multas e juros, contra quem seguiu

orientação da própria SRF; (iv) 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; (v) ter sido lavrado por autoridade incompetente para fiscalizar e tributar fatos geradores relativos à doação.

2. O reconhecimento da não incidência do Imposto de Renda sobre fatos geradores caracterizados como doação;

3. Alternativamente, que sejam as “bolsas” recebidas consideradas isentas do Imposto de Renda, ante o entendimento da SRF que estava em vigor à época dos fatos geradores;

4. Sendo as bolsas consideradas não-isentas, que sejam excluídos do auto os juros já cobrados da FATEC;

5. Tendo em vista a sua boa-fé e a alteração de entendimento da SRF, sejam excluídas as parcelas referentes a multa e juros de mora;

6. O reconhecimento da decadência dos créditos tributários correspondentes a fatos geradores ocorridos antes da data da intimação do impugnante.

A 4.<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Porto Alegre (RS) julgou a impugnação improcedente, por meio do Acórdão n.º 10-29.415, de 25 de janeiro de 2011, com a seguinte ementa:

*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 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 em 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.*

*DECADÊNCIA. Em se tratando de rendimentos sujeitos ao ajuste anual recebidos no ano-calendário e tendo havido antecipação do pagamento do imposto pelo recolhimento a título de carnê-leão ou mensalão, ou mediante retenção do imposto pela fonte pagadora, a contagem do prazo decadencial tem início em 1º de janeiro do ano-calendário seguinte.*

*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.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual alegou que o órgão recorrido não apreciou o mérito da questão. Segundo a defesa, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Porto Alegre (RS) não analisou a vasta documentação acostada, nada mencionou sobre a especificidade dos projetos em que o interessado atuou, da forma como se deu sua atuação nos referidos projetos etc. A seu ver, os julgadores simplesmente optaram por não analisar nenhuma das provas carreadas aos autos.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Celia Maria de Souza Murphy

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais previstos no Decreto nº 70.235, de 1972. Dele conheço.

O lançamento constante do presente processo refere-se a omissão de rendimentos recebidos, pelo contribuinte, nos anos-calendários 2004 a 2007, da Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência – FATEC, a título de “bolsa de estudo e pesquisa”. A Fiscalização entendeu que o sujeito passivo classificou, indevidamente, como isentos/não tributáveis, na Declaração de Ajuste, os rendimentos tributáveis recebidos daquela fonte pagadora.

Segundo relato da Fiscalização, a hipótese isentiva restringe-se às bolsas que, além de guardarem a especificação de serem de estudo ou de pesquisa, venham a se distinguir por constituírem doação, nos termos do artigo 538 do Código Civil, não representando vantagem para o doador nem importando contraprestação de serviços (artigo 39, VII, do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000, de 1999, cuja matriz legal é o artigo 26 da Lei nº 9.250, de 1995).

A autoridade atuante ressaltou que existem três condições a serem atendidas cumulativamente para que as bolsas de estudo e pesquisa sejam consideradas isentas: (a) serem caracterizadas como doação; (b) serem recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e (c) os resultados destas atividades não podem representar vantagens para o doador.

Salientou ainda que o Parecer da Consultoria Geral da República CGR nº 24, de 23 de janeiro de 1991, estabelece que as bolsas de estudo e pesquisa outorgadas pelo

Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, vinculado ao Ministério da Ciência e Tecnologia, são, de fato, beneficiárias de isenção do imposto de renda, visto qualificarem-se como doação de valor em pecúnia, sem encargo direto frente ao ente doador. No entanto, a doação de valores, se gravada de algum encargo por que tenha o donatário que responder diretamente ao doador, desvirtua de sua natureza civil, pois passa a se caracterizar como contraprestação de salário por emprego, ainda que antecipada, na forma de bolsa.

Aduziu que, se o resultado da atividade desenvolvida pelo bolsista importar vantagem para o doador, assim entendido o ganho, a utilidade, o proveito, o lucro, que se possa auferir, ou tirar de um ato jurídico, de um negócio, ou se a bolsa de pesquisa representar uma contraprestação de serviços, não se estará diante de uma doação, pois perde-se o caráter de liberalidade, no primeiro caso, podendo configurar-se como pagamento de **royalties**, direitos autorais ou consultoria, e no segundo, pagamento por trabalho prestado.

Concluiu que, embora o artigo 7º do Decreto n.º 5.205, de 2004, afirme serem as bolsas de ensino, pesquisa e extensão isentas do imposto de renda, seu artigo 6º delimita que tais bolsas enquadram-se como doação civil nos casos em que os resultados não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços, ou seja, são isentas somente aquelas bolsas que se encontrem nos exatos limites demarcados pela Lei nº 9.250, de 1995, independentemente de sua denominação.

A autoridade autuante promoveu uma análise de cada um dos projetos apresentados, nos seguintes termos:

**PROJETO 90132:** *Este projeto tem como objetivo: "A formação de uma Rede de Pesquisa e Desenvolvimento de Competências em Tecnologias da Informação (TIC)" (fls. 61), sendo os objetivos gerais: "Fomentar a formação de talentos humanos voltados para a inovação tecnológica na área de TIC; Manter uma equipe técnica coesa e motivada para o desenvolvimento de novas tecnologias; e Estimular a cooperação dos órgãos que trabalham na área de TIC" (fls. 64).*

*A fonte de recursos para a execução do projeto, orçado em R\$.1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais), provém, além de receitas sobre aplicações financeiras dos projetos mantidos pelo Centro de Processamento de Dados na Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência, por recursos financeiros decorrentes de sobras na execução dos diversos projetos do CPD. O orçamento do referido projeto prevê ainda, como fonte de custeio: "os recursos provenientes de consultorias e treinamentos oferecidos pelo Centro de Processamento de Dados; através dos seus técnicos, para empresas e instituições interessadas na transferência das novas tecnologias utilizadas pela equipe técnica no desenvolvimento de novas tecnologias" (fls. 66, verso e anverso).*

**PROJETO 95925:** *Verifica-se que seu objetivo geral (fls. .70) "é a disponibilização, a instalação 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".*

*A fonte de recursos para a execução do projeto, orçado em R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), provém de instituições receptoras (fls. 71 verso).*

*No "Plano de Aplicação de Recursos" (fls. 71 verso) há previsão de remuneração quanto à taxa de administração da FATEC, estabelecida em 3% sobre o custo total do projeto, bem como a previsão de remuneração à UFSM, pela disponibilização do Software e utilização de sua infra-estrutura, mediante a aplicação da taxa de 7% sobre o custo total do projeto.*

**PROJETO 95934:** *Analisando o projeto em questão, verifica-se que o seu objetivo geral (fls. 78) é o de 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 Vestphalen 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 do Centro de Ciências Sociais de São Borja, Centro de Ciências Rurais de São Gabriel, Centro de Tecnologia de Alegrete, Centro de Ciências da Saúde de Uruguaiana e Centro de Ciências Agrárias de Itaqui, visando à expansão da educação pública superior (sic).*

*A fonte de recursos para a execução do projeto, orçado em R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), provém de Convênio UFSM e SESu/MEC (fls. 79).*

*No Plano de Aplicação DETALHADO, não há previsão de alocação de recursos para execução do projeto, a título de bolsas (fls. 81).*

*A UFSM classificou o projeto como sendo de "Desenvolvimento Institucional", salientando que os demais enquadramentos possíveis eram "Ensino", "Pesquisa" e "Extensão", (fls. 76 verso). A classificação adotada pela UFSM não poderia, de fato, ser diferente, haja vista o objeto do projeto em questão; notoriamente de expansão da Instituição interessada em sua execução, em convênio com a Secretaria de Educação Superior, do Ministério da Educação.*

*Para execução do projeto, foi contratada a FATEC, havendo contraprestação, de parte a parte.*

**PROJETO 95955:** *Analisando o projeto em questão, (fls. 84 verso), verifica-se que seu objetivo é "Implantar nos dez campi da Universidade Federal do Pampa – UNIPAMPA coordenados pela UFSM e pela UFPEL, o Sistema de Informações para Ensino – SIE. Para atingir o objetivo preposto serão desenvolvidas funcionalidades que permitam a essas instituições aderirem ao SIE".*

*A fonte de recursos para a execução do projeto, orçado em R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais), provém da descentralização de crédito orçamentário SESu/MEC (fls. 85 verso)*

Verificou aquela autoridade que os projetos são “auto-financiados”, sendo que os recursos financeiros obtidos pela Fundação para a sua execução originaram-se das seguintes fontes:

**PROJETO 90132:** *Universidade Federal do Acre; Prefeitura Municipal de Canoas; TRF 90139; Centro Federal de Educação Tecnológica Celso S. da Fonseca.*

**PROJETO 95925:** *Cefet- Centro Fed. Educ. Tecnológicas Minas Gerais; Centro Fed. de Educ. Tecnol. Celso S. da Fonseca; Fundação Universidade do Amazonas; Fundação de Apoio Institucional; Rio Solimões; Fundação de Integração .Desenv. Educ. Noroeste Estado; Fundação Universidade Federal do Tocantins – Uft; Fundape – Fund. Apoio Desenv. Ens. Pesq. Extensão Acre; Fundepes; Fund. Univ. Desenv.; Funpar; Fundação Universidade Federal do Paraná; Prefeitura Municipal de Santa; Sociedade Pelotense de Assiste; Universidade Fed do Est do Rio de Janeiro- Unirio; Universidade Federal de Uberlândia; Universidade Federal do Acre; Universidade; Federal do Espírito Santo; Universidade Federal do Pará; Universidade Federal do Paraná; Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro Ufrj.*

**PROJETO 95934:** *Universidade Federal de Santa Maria (convênio UFSM e SESu/MEC).*

**PROJETO 95955:** *Universidade Federal de Santa Maria (descentralização de crédito orçamentário SESu/MEC).*

Concluiu, dessa análise, que há retorno econômico tanto para a UFSM quanto para a FATEC, por serem ambas as entidades remuneradas em valores proporcionais ao custo geral dos projetos. Além disso, observou que, em todos os contratos firmados entre a UFSM e a FATEC, existe uma cláusula estabelecendo que, na data da conclusão ou término do contrato, serão incorporadas ao patrimônio da UFSM (contratante) os bens materiais remanescentes que, em razão do projeto, tenham sido adquiridos. Por fim, constatou que os recursos obtidos para o pagamento das “bolsas” atribuídas aos projetos não constituem doação civil aos servidores, pois os valores pagos como “bolsas” foram cotados nos custos dos projetos, não onerando o patrimônio da UFSM nem o da FATEC, o que demonstra a perda do caráter de liberalidade quanto à transferência patrimonial do doador para o donatário, essencial para a natureza da doação civil.

Desse modo, a percepção das “bolsas” caracterizaria proventos que deveriam ser submetidos à tributação pelo imposto sobre a renda da pessoa física beneficiária.

Em sua impugnação, o contribuinte suscitou vários argumentos, nenhum deles acolhido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Porto Alegre (RS), que decidiu pela improcedência da impugnação.

No recurso, insurgiu-se somente quanto ao mérito da demanda. A seu ver, suas atividades preenchem plenamente os requisitos estabelecidos pela legislação para o gozo da isenção pleiteada e suas declarações de ajuste anual dos exercícios objeto de autuação foram “perfeitamente exatas”, o que afastaria o fundamento principal do lançamento de ofício.

Em sua defesa, ponderou que as bolsas de ensino constituem um incentivo ao docente e, 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, então nada impede que tais dados sejam também dados ao doador da bolsa ou encomendante da pesquisa.

Salientou ainda que em nenhum dos projetos a FATEC ficou com o monopólio dos resultados da sua pesquisa e que os resultados da pesquisa foram publicados em centenas de periódicos, em âmbito nacional e internacional.

Conclui que a “bolsa” recebida é uma doação com encargos feita pela FATEC, com a qual não mantém qualquer vínculo de prestação de serviços. No seu entender, a doação constitui um prêmio que a FATEC lhe dá pelo fato de que seu trabalho, sua atividade é importante para nossa sociedade. Por esse motivo, defende tratar-se de um reconhecimento, e não de uma contraprestação.

Por fim, destacou que, em ações judiciais que versam sobre o mesmo tema, com pessoas envolvidas nos projetos da FATEC – UFSM, houve decisões procedentes para os pedidos de anulação dos autos de infração perpetrados, e o assunto já se encontra assim pacificado.

Primeiramente, cumpre salientar que a Lei n.º 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional, ao dispor sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, assim especificou:

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

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.*  
*(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*[...] (g.n.)*

Também nesse sentido, assim estipula a Lei n.º 7.713, de 1988, cujo artigo 3.º a seguir transcreve-se:

*Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)*

*§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

*§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de*

*alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.*

*§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*

*§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

*§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.*

*§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.*

*(g.n.)*

Dos dispositivos acima reproduzidos, depreende-se que toda a renda percebida pelo particular está sujeita ao imposto sobre a renda, independentemente da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. As exceções são especificamente previstas em lei, tal como ocorre com as isenções.

Para haver isenção, é preciso haver previsão expressa em lei específica, tal como prescreve o artigo 176 do Código Tributário Nacional:

*Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.*

*[...]*

Tal dispositivo está em perfeita consonância com o previsto na Constituição Federal de 1988, a qual, ao tratar das limitações do poder de tributar, assim prevê, no parágrafo 6.º de seu artigo 150:

*Art. 150. [...]*

*§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*[...]*

A isenção pleiteada pelo recorrente é aquela de que trata o artigo 26 da Lei n.º 9.250, de 1995, que assim prescreve:

*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.*

*Parágrafo único. Não caracterizam contraprestação de serviços nem vantagem para o doador, para efeito da isenção referida no caput, as bolsas de estudo recebidas pelos médicos residentes, nem as bolsas recebidas pelos servidores das redes públicas de educação profissional, científica e tecnológica que participem das atividades do Pronatec, nos termos do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011. (Redação dada pela Lei nº 12.816, de 2013)*

Diante das normas da legislação acima transcrita, conclui-se que, para que as bolsas de estudo e pesquisa sejam isentas do imposto sobre a renda, é necessário que atendam, cumulativamente, às seguintes condições:

- a) caracterizem-se como doação;
- b) sejam recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas;
- c) os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador;
- d) os resultados dessas atividades não importem contraprestação de serviços.

Sendo assim, impende estabelecer se, na hipótese sob análise, os valores auferidos pelo contribuinte, a título de “bolsa de estudo e pesquisa”, pagos pela Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência – FATEC,, cumprem os requisitos legais para serem isentos do imposto sobre a renda, que é o que passaremos a fazer.

O recorrente declara ser analista de sistemas, empregado da Universidade Federal de Santa Maria – UFSM. Participou de projetos firmados entre a Universidade e sua fundação de apoio, a FATEC - Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência, sendo remunerado por meio de bolsas de estudo e pesquisa.

Os documentos que embasam os projetos realizados foram acostados às fls. 56 a 123 dos autos.

Examinando a documentação de cada projeto, verifica-se que as atividades realizadas pelo recorrente têm nítido caráter de prestação de serviços. Em contrapartida, os recursos para o seu desenvolvimento provieram das entidades interessadas que, para esse fim, repassaram os valores à FATEC, fundação de apoio da Universidade, que gerenciou os contratos e o repasse de recursos. Como remuneração, os profissionais receberam “bolsas de estudo e pesquisa”.

Sendo assim, diferentemente do alegado, ficou patente, a nosso ver, que os recursos obtidos para o pagamento das “bolsas de estudo e pesquisa” não constituíram doação civil aos servidores, eis que os valores pagos, correspondentes às “bolsas”, estão inseridos nos custos dos projetos, não onerando o patrimônio da FATEC, suposta “doadora”. Esse fato, fartamente demonstrado pela Fiscalização, comprova a perda do caráter de liberalidade que deve reger as transferências patrimoniais do doador para o donatário, essencial para a natureza da doação civil. A ausência desse caráter de liberalidade é admitida até mesmo pela defesa, que reconhece que, no caso, ocorreu uma “doação com encargos”.

Em sua defesa, o recorrente salientou também que a FATEC não ficou com o monopólio dos resultados da sua pesquisa e que estes foram publicados em centenas de periódicos, em âmbito nacional e internacional.

No entanto, esses fatos não são relevantes para a análise do presente litígio, vez que nenhum deles é suficiente para contrapor os argumentos da fiscalização, tendo ficado comprovado que foi realizada uma prestação de serviços e que seus verdadeiros beneficiários foram aqueles que forneceram os recursos para o pagamento das respectivas “bolsas”.

Por outro lado, não se questiona, aqui, a relevância do trabalho realizado pelo contribuinte, amplamente demonstrada. Neste processo discute-se apenas se a remuneração pelo relevante trabalho realizado configura ou não rendimento tributável. Na hipótese, os documentos juntados aos autos descrevem serviços técnicos, prestados em caráter duradouro e com obrigações e direitos para todas as partes.

Por essas razões, entendemos que as verbas pagas ao recorrente na forma de “bolsa de estudos e pesquisa” têm natureza de remuneração do trabalho, isto é, contraprestação pelos serviços técnicos prestados, o que os caracteriza como rendimentos tributáveis, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional. Rendimentos que não se enquadram, portanto, nas hipóteses de isenção prevista no artigo 26 da Lei n.º 9.250, de 1995.

A fim de melhor fundamentar seus argumentos, o recorrente anexa inteiros tomos de decisões judiciais a corroborar com seu entendimento de que as bolsas de estudo e pesquisa constituem rendimento isento. Com efeito, tais decisões da Justiça Federal de Santa Maria consideram que, em situações análogas à do recorrente, as bolsas de estudos e pesquisas seriam isentas do imposto sobre a renda. Para expressar nosso posicionamento a respeito de tais decisões, peço vênias para transcrever excerto do voto do Ilustre Conselheiro José Evande Carvalho Araújo, condutor do Acórdão n.º 2101-002.043, desta 1ª Turma Ordinária, no qual promoveu a análise de decisões judiciais com o mesmo teor:

*Quanto à esfera judicial, de fato o recorrente demonstra a existência de diversas decisões da Justiça Federal de Santa Maria/RS que consideraram bolsas de estudo semelhantes como isentas.*

*Salvo melhor juízo, um dos principais fundamentos desses julgados é que não houve produção de vantagens para a fundação que concedeu as bolsas, a não ser pela consecução de seus objetivos estatutários.*

*Em outras palavras, o beneficiário dos serviços não seria a FATEC, entidade que concedeu a bolsa, mas sim a UFSM, e logo o resultado não se daria em proveito o doador.*

*Com todo respeito que o argumento merece, penso que não se sustenta a uma análise mais aprofundada.*

*A uma, porque os recursos que financiaram as bolsas derivam das entidades que se beneficiaram diretamente com os serviços.*

*E a duas, porque o art. 6º do Decreto nº 5.204, de 2004, determina que os resultados das bolsas de ensino, pesquisa e extensão não revertam economicamente para o doador **ou pessoa interposta**. (grifo original)*

*Se o argumento fosse correto, estaria aberta uma verdadeira avenida para a supressão de tributos sobre verbas remuneratórias, bastando repassar os valores a serem pagos primeiro a uma fundação de apoio, que pagaria as quantias na forma de bolsas que atendessem às determinações de seus estatutos.*

Há que se relevar, por fim, que este Conselho vem confirmando a natureza tributária de verbas recebidas a título de “bolsa de estudos e pesquisa” nas hipóteses em que fica caracterizada a prestação de serviços e a sua remuneração ao prestador pelos beneficiários desses serviços. Esse entendimento foi manifestado no Acórdão n.º 2101-002.043, acima mencionado e ainda no Acórdão n.º 2101-001.833, ambos desta Turma Julgadora, que, por unanimidade de votos, negaram provimento aos recursos dos contribuintes. No caso deste último Acórdão, trata-se dos exatos mesmos projetos nos quais se inseriu o recorrente. Vejamos as ementas:

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

*Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008*

*BOLSAS DE EXTENSÃO. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE VANTAGEM PARA O DOADOR E NÃO CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REQUISITOS NÃO ATENDIDOS.*

*Somente ficam isentas do imposto de renda as bolsas de estudo, pesquisa e extensão caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a seus fins e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços, na forma do art. 26 da Lei nº 9.250, de 1996.*

*Hipótese em que as bolsas de extensão pagas correspondiam à contraprestação dos serviços de análise nutricional de culturas florestais e agrícolas prestados em favor da Universidade Federal de Santa Maria UFSM, de sua fundação de apoio, a FATEC Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência e dos clientes financiadores dos projetos.*

*Recurso Voluntário Negado*

*(Acórdão n.º 2101-002.043, de 24.1.2013. Relator: Conselheiro José Evande Carvalho Araújo)*

\*\*\*

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

*Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007*

*BOLSAS DE ESTUDO. DOAÇÃO. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. REQUISITOS NÃO ATENDIDOS.*

*Somente 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, na forma do artigo 26. da Lei n.º 9.250/96.*

*(Acórdão n.º 2101-001.833, de 15.8.2012. Relator: Conselheiro Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa)*

**Conclusão**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

---

Celia Maria de Souza Murphy - Relatora



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY em 20/11/2013 16:30:00.

Documento autenticado digitalmente por CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY em 20/11/2013.

Documento assinado digitalmente por: LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS em 12/12/2013 e CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY em 20/11/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 16/09/2019.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP16.0919.09258.N8MZ**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**741D3A4EA802CD3AEA0A43D2DF9880E3ACC0CAE4**