



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.002674/2009-05
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.609 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de dezembro de 2022
Recorrente REIMAR CARLESSO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

BOLSAS DE ESTUDO. ISENÇÃO. REQUISITOS. DESCUMPRIMENTO

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Riso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausentes o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly; e a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Relatório

O presente processo trata de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física acrescido de multa de ofício e juros de mora em decorrência da apuração de rendimentos classificados indevidamente pelo sujeito passivo em sua respectiva declaração anual como não

tributados, por se referirem a valores pagos por pessoa jurídica a título de bolsa de estudos/pesquisa, mais especificamente valores pagos pela Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência (FATEC), entidade privada contratada pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) para execução de projetos de extensão em diversas áreas.

Impugnado o lançamento, a autuação foi mantida em primeira instância.

Inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 09/03/2021, prolatando-se o Acórdão nº 2202-007.969 (fls. 2.475 a 2.480), assim ementado:

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

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

BOLSAS DE ESTUDO. ISENÇÃO. REQUISITOS.

Para que os valores recebidos a título de bolsa de estudos não enquadrem como rendimentos tributáveis, o montante percebido deve se voltar exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas, não pode representar vantagem para o doador, tampouco importar contraprestação de serviços à instituição de ensino ou pesquisa.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

O Contribuinte foi cientificado do acórdão em 24/05/2021 (fls. 2.528), e, em 08/06/2021 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 2.487), foi interposto o Recurso Especial de fls. 2.489 a 2.501, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir **requisitos para isenção de bolsas de estudo e pesquisa**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 27/12/2021 (fls. 2.536 a 2.539).

Em seu apelo, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- a Lei 8.958/94 dispõe sobre as relações entre as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e as Fundações de Apoio, e o Decreto 5.205/04, que a regulamenta, assim dispõe:

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.

§ 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.

- como se observa, esse dispositivo legal estabelece o que motiva a relação entre IFES e Fundações de Apoio: ambas atuam juntas com a finalidade de desenvolverem projetos de

pesquisa, ensino e extensão, sendo a Fundação de Apoio um “braço” da Universidade, por assim dizer, que atua no gerenciamento desses projetos;

- e essa relação se dá em atividades mútuas: a Fundação de Apoio disponibiliza gestão administrativa e financeira, realizando compras, tomando serviços, gerenciando e captando recursos para projetos; de outro lado, a Universidade entra com o seu *know-how* em pesquisa, ensino e extensão, através de sua infraestrutura (laboratórios, por exemplo) e de seu pessoal, que é seu principal patrimônio;

- os servidores das IFES podem participar de projetos juntamente às fundações de apoio, e, essa participação, por força de lei, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, conforme o § 1º do art. 4º da Lei nº 8.958/94, e mais do que isso, a participação de servidores das IFES em projetos das fundações de apoio podem ser incentivadas através da concessão de bolsas de ensino, pesquisa e extensão:

Art. 4 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. (Redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010)

§ 1 A participação de servidores das IFES e demais ICTs contratantes nas atividades previstas no art. 1 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. (Redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010)

- os requisitos e a natureza das bolsas estão muito claros no art. 6º do Decreto nº 5.205/04;

- primeiro, a bolsa de pesquisa ensino e extensão é uma doação civil, e ela só não possui esse caráter quando restar comprovado que reverteu economicamente para doador ou pessoa interposta;

- segundo, essas bolsas devem estar previamente previstas no projeto e identificados seus beneficiários.

- esses requisitos legais foram cumpridos no caso em tela;

- a Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência – FATEC é pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, inscrita no CNPJ sob o nº 89.252.431/0001-59, natureza jurídica de fundação, mantida com recursos privados, sujeita à fiscalização do Ministério Público, à legislação trabalhista e possui registro e credenciamento no Ministério da Educação e do Desporto e no Ministério da Ciência e Tecnologia, cuja atividade consiste em “pesquisa e desenvolvimento da ciência e da tecnologia”.

- ora, se a instituição não possui a finalidade de lucro, logicamente o resultado das atividades desenvolvidas pelos servidores das IFES (no caso, UFSM), não reverterá economicamente a ela;

- todos os rendimentos recebidos dos financiadores de projetos são destinados, em sua totalidade, a manutenção de projetos em andamento (custeando as despesas administrativas, gerenciais e de execução dos projetos) e ao fomento de novos projetos, não há lucro, não há sobra e todo o dinheiro que entra em uma fundação, obrigatoriamente, tem que ser gasto em projetos seja em andamento, seja futuro;

- da mesma forma, não há contraprestação do bolsista em favor da fundação, mas tão somente obrigação de realizar atividades de ensino, pesquisa e extensão na qualidade de professor em conjunto com os alunos da instituição;

- é a mesma relação que um pesquisador bolsista da CAPES ou do CNPQ possui com esses órgãos;

- ademais, não se pode considerar como sendo contraprestação a elaboração de estudos e pesquisa mediante o recebimento da doação;

- a própria Lei 9.250/95, ao considerar isenta do imposto de renda as bolsas, condiciona o seu recebimento em razão da realização de estudos e pesquisas;

- é lógico que as bolsas concedidas correspondem a uma recompensa pelo trabalho feito pelo professor, caso contrário, professor nenhum participaria dos projetos;

- nesse aspecto, a doação feita em contrapartida de estudos e pesquisas é doação com encargo (artigo 553 do Código Civil);

- o **STJ** já se manifestou a respeito das bolsas concedidas por fundações como o CNPQ e a CAPES:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA. BOLSA DE PESQUISA DO CNPQ. ISENÇÃO. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

São isentas do imposto de renda as bolsas de estudo e pesquisa recebidas do CNPQ, exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas, visto que os resultados dessas atividades para doador, e por não importarem contraprestação de serviços. Inteligência dos artigos 26 da Lei 9.250/95 e 39, VII do Decreto 3.000/99 (RIR 99).

Recurso especial desprovido.

(Resp 410.500/RS, rel. Ministra DENISE ARRUDA, 1ª TURMA, julgado em 01/06/2006, DJ 26/06/2006, p. 177)

- no mesmo sentido é a decisão da Delegacia de Julgamento que julgou autuação sobre as bolsas recebidas pelo recorrente no período de 2009-2014, de forma que reconhecer a isenção neste caso é apenas aplicação do Princípio da Isonomia e da Jurisprudência;

- nessa mesma toada, o artigo 7º do Decreto 5.205/04 prevê a isenção das bolsas de pesquisa, ensino e extensão de forma direta, apenas fazendo referência ao artigo 26, da Lei nº 9.250/95 que assim dispõe:

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.

- em suma, as bolsas de estudo e pesquisa são isentas, posto que são doações e, apenas quando não tiverem essa natureza, o que não é o caso da relação FATEC-UFSM, como foi demonstrado, serão tributáveis.

Ao final, o Contribuinte pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido.

Cientificada do acórdão de recurso voluntário, do Recurso Especial do Contribuinte e do despacho que lhe deu seguimento em 28/01/2022 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.540), a Fazenda Nacional apresentou, em 14/02/2022 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.547), as Contrarrazões de fls. 2.541 a 2.546, contendo as seguintes alegações:

- de acordo com a legislação do imposto de renda, existem três condições que devem ser atendidas cumulativamente, para que uma bolsa de estudos e pesquisa seja considerada isenta:

a) ser caracterizada como doação;

b) recebidas exclusivamente para proceder a estudos e/ou pesquisa;

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

- o Decreto nº 5.205/04, que regulamenta a Lei nº 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 fls. 09 a 12, os rendimentos recebidos a título de bolsa de estudo e pesquisa da Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência - FATEC, nos anos-calendário 2004, 2005, 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 contribuinte.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao recurso.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo, e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

A matéria admitida à rediscussão trata dos **requisitos para isenção de bolsas de estudo e pesquisa**. A matéria não é nova neste Colegiado e já foi objeto de inúmeros julgados, dentre os quais se destaca o Acórdão nº 9202-007.078, de 25/07/2018, cujo voto vencedor é da lavra da Ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, e que serviu de decisão paradigma em julgamentos ocorridos na sistemática dos Recursos Repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015, em casos similares ao ora tratado, e cujos fundamentos ora adoto e colaciono como minhas razões de decidir:

A questão devolvida a este Colegiado cinge-se à discussão sobre a natureza dos rendimentos percebidos pelo sujeito passivo da Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência - FATEC, em virtude de projetos em que esse atuou por intermédio da Universidade Federal de Santa Maria – UFSM, autarquia da qual é servidor.

Alega o recorrente em resumo que as bolsas concedidas pela FATEC são isentas de imposto de renda, haja vista decisões recentes do próprio CARF. Aduz que o próprio CARF entende que as bolsas concedidas pela FATEC aos servidores da UFSM que atuam em seus projetos não são passíveis de incidência de imposto de renda, por se tratarem de DOAÇÃO, logo isenta de tal imposto.

De início, importa esclarecer que, se por um lado, conforme arguido no recurso especial, há algumas decisões no sentido de reconhecer o direito a isenção em situações análogas a aqui analisadas (acórdãos nº 2102-02.200, 2102-02.101, 2102-002.513), por outro lado, existem inúmeros outros julgados em sentido diametralmente oposto, a exemplo das decisões consubstanciadas nos acórdãos nº 2801-003.850, 2801-003.680, 2801-003.338, 2801-003.343, 2402-005.761, 2402-005.760, 2402-005.762.

Assim, o fato de um colegiado deste Conselho adotar determinado posicionamento não tem o condão de derogar entendimento que tenha sido exarado por colegiado diverso, ainda que em virtude de matérias semelhantes, tampouco de vincular quaisquer das turmas de julgamento do CARF. É que, nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais -

CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, a fim de uniformizar a jurisprudência administrativa, prestigiando-se o princípio da segurança jurídica.

Em relação às questões de mérito, a despeito de, via de regra, as bolsas de estudo estarem sujeitas à tributação pelo imposto sobre a renda das pessoas físicas, o legislador conferiu tratamento diverso a essa espécie de benefício uma vez verificadas, simultaneamente, as seguintes condições: i) constituir mera liberalidade do cedente em favor do beneficiário, sem significar o pagamento de contraprestação, caracterizando-se como doação; ii) sua concessão se dê exclusivamente para a realização de estudos e pesquisas; e iii) os resultados destas atividades não representem vantagens para o doador.

Nesse sentido é o inciso VII do art. 39 do RIR (fundamentado no art. 26 da Lei n.º 9.250/95), que a seguir se reproduz:

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).

Referido entendimento é também aplicável às bolsas de ensino e pesquisa referidas na Lei nº 8.958/1994 e no Decreto nº 5.205/2004, conforme se infere dos dispositivos reproduzidos a seguir:

Lei nº 8.958/1994

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 5.205/2004

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. (Grifos Nossos)

Vê-se, pois, que as bolsas de estudo somente serão consideradas como rendimentos isentos ou não tributáveis nas hipóteses em que tais verbas possam, na forma da

legislação aplicável, ser consideradas como doações por parte da instituição de ensino ao beneficiário e, como já se viu, sem qualquer exigência de contraprestação por parte deste em favor do doador. Não é outro o juízo que tem imperado nas decisões do Superior Tribunal de Justiça:

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) (Grifos Nossos)

Ademais, entendimento semelhante é o que tem preponderado no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Vejamos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008

IRPF. BOLSA DE EXTENSÃO. 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.

(Acórdão 2101-002.370, Processo: 11080.005297/2009-10, data de Publicação: 24/02/2014, Relator(a): ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

BOLSAS DE ESTUDO. ISENÇÃO. REQUISITOS.

Somente são isentas do imposto de renda as bolsas caracterizadas como doação quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos, pesquisas ou extensão e desde que os resultados dessas de serviços.

(Acórdão 2402-005.760, Processo: 11060.002104/2009-15, data de Publicação: 05/04/2017, Relator(a): MARIO PEREIRA DE PINHO FILHO)

No caso concreto, o Relatório de Fiscalização, assim como os contratos e demais documentos acostados aos autos, revelam que as “bolsas” pagas ao contribuinte decorreram de sua participação em projetos desenvolvidos a partir de contratos firmados entre a Universidade Federal de Santa Maria e a FATEC, cujos recursos foram obtidos junto a pessoas físicas ou jurídicas para o desenvolvimento de projetos voltados aos interesses de tais pessoas.

Por certo, não há como considerar que esses pagamentos tenham constituído mera liberalidade em favor do contribuinte, tampouco que o produto das atividades por ele desenvolvidas não tenha representado vantagem à contratante e aos financiadores dos projetos. Ao contrário, todos os serviços remunerados sob a forma de bolsa de extensão exigiam resultados específicos em benefício dos financiadores, ou seja, os valores recebidos pelo sujeito passivo tratam-se, em verdade, de pagamentos efetuados em razão da prestação de serviços, não havendo como caracterizá-los como doação por mera liberalidade, com exige a norma isentiva.

Além do que, os contratos estabelecidos entre a FATEC e a UFSM para realização dos referidos projetos preveem pagamento de taxa de administração à FATEC e remuneração à UFSM pela utilização de sua infraestrutura, caracterizando-se em retorno econômico a essas duas entidades, as quais são remuneradas em valores proporcionais ao custo total dos projetos, sendo esse mais um elemento a denotar que a situação em apreço não obedece aos requisitos estabelecidos em lei para o reconhecimento da isenção.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho