



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.002819/2009-60
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.608 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de dezembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GERALDO LOPES DA SILVEIRA

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 dar-lhe provimento, vencidos Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram 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 Risso, 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 parte primeira instância, apenas para correção de erro na base de cálculo do imposto devido no ano-calendário 2004.

Inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 13/07/2021, prolatando-se o Acórdão nº 2401-009.617 (fls. 1.184 a 1.193), assim ementado:

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

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

PAF. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do julgamento de 1ª instância, proferido por autoridade competente, que expresse as fundamentações e razões suficientes para concluir sobre a(s) questão(ões), não estando o julgador obrigado a manifestar-se expressamente sobre todos os pontos levantados pelo defendente.

IRPF. BOLSAS DE ESTUDO. ISENÇÃO. REQUISITOS. NÃO INCIDÊNCIA.

São isentas do imposto de renda as bolsas de estudo, de pesquisa e de extensão caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços. Caso em que a situação atende aos requisitos do art. 26 da Lei nº 9.250/95.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rodrigo Lopes Araújo e Miriam Denise Xavier (presidente), que lhe negavam provimento.

O processo foi encaminhado à PGFN em 02/08/2021 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.194) e, em 02/09/2021, foi interposto o Recurso Especial de fls. 1.195 a 1.209 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.210), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir **a incidência de imposto de renda sobre rendimentos decorrentes de bolsas de estudo.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 25/10/2021 (fls. 1.213 a 1.221).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- o tratamento tributário destinado as bolsas de estudo concedidas por instituições de ensino, está prevista no art. 43, inciso I, do RIR/99 e, via de regra, tais bolsas de estudo são consideradas como rendimentos tributáveis, na medida em que, acrescentando ao patrimônio do contribuinte, devem ser consideradas riquezas novas, passíveis de tributação;

- contudo, o legislador cria uma exceção à regra no art. 39, VII da mesma lei, em que fez uma distinção, buscando tratamento e qualificação diferenciados para os rendimentos, a depender do tipo de bolsa de estudos recebida, a saber: (i) aquelas que constituem mera liberalidade do cedente em favor do beneficiário, sem significar o pagamento de contraprestação, e (ii) aquelas outras em que a sua concessão esteja vinculada ao cumprimento de contraprestação pelo beneficiário em favor da instituição de ensino e possa, desta forma, representar benefício econômico em favor desta última;

- na hipótese dos autos, a bolsa de estudos e pesquisas concedidas ao contribuinte recorrente claramente se enquadra na segunda espécie de bolsa acima descrita;

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

- o custeio do referido projeto, que resultou na concessão de bolsas de estudos em favor do Recorrente, resultou, como destacado pela fiscalização, de financiamentos originários de diversos órgãos e instituições;

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

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

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

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

- observa-se claramente que as bolsas concedidas ao autuado não se enquadram nos requisitos do art. 39, VII, do RIR/99, para serem considerados rendimentos isentos pelo contribuinte;

- ao contrário, o benefício econômico auferido pela instituição de ensino nos projetos em que o Recorrente participou está bastante evidente nos autos, o que desnatura por completo a natureza de doação das bolsas concedidas;

- em verdade, as bolsas de estudo e pesquisa, no caso do recorrente, são verdadeira remuneração pelos serviços prestados pelo contribuinte, não havendo se falar em liberalidade por parte da instituição de ensino.

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

O Contribuinte foi cientificado do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda e do despacho que lhe deu seguimento em 08/02/2022 (Edital Eletrônico de fls. 1.228), e quedou-se silente.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

A matéria admitida à rediscussão trata da **incidência de imposto de renda sobre rendimentos decorrentes de bolsas de estudo**. 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 pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho