



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

Processo nº 11060.002930/2009-56
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-002.091 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente MARLEI MARIA VEDUIM MARCUZZO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

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 implantação de *software* prestados em favor da Universidade Federal de Santa Maria - UFSM e de sua fundação de apoio, a FATEC - Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência.

LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. DESCONTO SIMPLIFICADO CONCEDIDO A MAIOR.

Ao se verificar que o desconto simplificado deduzido na autuação era em valor maior do que o permitido, correta a reabertura da fiscalização para se exigir o tributo lançado a menor.

Assim, ao invés dos R\$4.842,20 deduzidos no lançamento original, somente era possível a dedução de R\$4.050,00, correspondentes a 20% dos R\$20.250,00 tributados naquele exercício, em especial porque o valor do desconto simplificado total fica ainda inferior ao limite máximo de R\$9.400,00.

Contudo, verifica-se que os cálculos efetuados pela fiscalização não estavam corretos, pelo que se deve reduzir o valor lançado para o imposto efetivamente devido.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir o imposto cobrado para R\$217,88, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), José Evande Carvalho Araujo, Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa, Célia Maria de Souza Murphy, Gonçalo Bonet Allage, Alexandre Naoki Nishioka.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra a contribuinte acima identificada, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 1 a 7, referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2005, para tributar dedução indevida de desconto simplificado concedida nos autos do processo 11060.002245/2009-20, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$468,55, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 128 a 153), acatada como tempestiva. O relatório do acórdão de primeira instância resumiu os argumentos do recurso da seguinte maneira (fls. 280 a 287):

I. Preliminarmente

O presente auto é uma ramificação do Auto de Infração 1010300/00266/09, do processo administrativo fiscal de nº 11060.002245/2009-20, pois ele visa corrigir erro lá feito, conforme refere o próprio AFRFB. Ora, aquele auto de infração possui vários erros a serem corrigidos, sobre isso não há dúvidas, mas neste o erro referido é o desconto concedido à contribuinte.

Segundo a tese do AFRFB, tal erro se deu porque, quando do cálculo do auto de infração 1010300/00266/09, não foi considerado, a título de cálculo de descontos, no montante total de rendimentos do contribuinte as bolsas recebidas, que a Receita Federal alega serem prestação de serviços. Daí a correção agora.

Ocorre que tal correção só é válida se, de fato, tais bolsas forem prestação de serviço, o que não são, pois, em caso contrário, estaríamos falando de rendimentos isentos ou não-tributáveis, que não entram em base de cálculo.

Diante disso, uma vez que a natureza desses rendimentos está sendo discutida, posto que é evidente que se tratam de rendimentos isentos ou não-tributáveis, não é possível se falar, no momento, em descontos ou base de cálculo envolvendo tais doações. Isso porque os dois processos fiscais são CONEXOS, o resultado de um influi no resultado do outro.

Ainda, uma vez que o auto que deu consequência ao ora impugnado merece ser anulado, posto que eivado de diversos equívocos e vícios jurídicos, o auto ora telado também merece tal fim, visto que oriundo dos mesmos vícios e equívocos.

Os vícios e equívocos mais evidentes serão aqui novamente mostrados, ainda que já o tenham sido na Impugnação daquele auto.

Em ato contínuo, requer o aproveitamento da prova constituída no processo nº 11060.002245/2009-20 no julgamento deste processo, eis que ambos são conexos e a título de economia processual.

Pelo exposto, requer: a) a anexação do presente processo ao processo nº 11060.002245/2009-20, para que ambos sejam julgados conjuntamente; b) o aproveitamento da prova constituída naquele processo, no julgamento deste; e c) a decretação da nulidade do Auto de Infração epígrafado, com a liberação da Contribuinte de todos os débitos ali apontados.

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. 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 sendo 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 dado 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, é 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.

IV. 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 da 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.

V. 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 FATEC 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 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.

VI - Da decadência dos créditos anteriores a novembro de 2004

O contribuinte transcreve ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes, alegando que segundo o entendimento reiterado daquele Conselho, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário declarado é de 5 anos contados do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

VII. Amoldamento dos fatos à legislação em vigor

Segundo a Fiscalização, os projetos que originaram a autuação, contém 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, I, 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 juntada do presente processo como anexo ao processo nº 11060.002245/2009-20, eis que ambos são conexos e devem se julgados juntos;

C - O aproveitamento das cópias produzidas no processo citado;

D - A decretação da nulidade do Auto de Infração, de pleno direito, por:

1. Resultar da aplicação indevida de multas e juros, contra contribuinte que seguiu orientação jurídica pacificamente aceita e emanada da SRF;
2. 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;
3. Ter sido lavrado por autoridade incompetente para fiscalizar e tributar fatos geradores relativos à doação;

E - O reconhecimento de ser o Imposto de Renda não-incidente sobre fatos geradores caracterizados como doação;

F - 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;

G - Sendo as bolsas consideradas não-isentas, que sejam excluídos do auto os juros já cobrados da FATEC, como acima descrito;

H - 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.

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

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente o lançamento, em julgamento consubstanciado na seguinte ementa (fls. 279 a 290):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004

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.

DESCONTO SIMPLIFICADO. O desconto simplificado é calculado à razão de vinte por cento dos rendimentos tributáveis na declaração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Cientificada da decisão de primeira instância em 05/04/2011 (fl. 293), a contribuinte apresentou, em 12/4/2011, recurso voluntário (fl. 294 a), onde afirma que:

a) a decisão neste processo depende daquela do processo 11060.002245/2009-20, ao qual está apensado, de forma que a anulação daquele ensejará imediatamente o cancelamento deste. Desse modo, repete os argumentos declinados no processo apenso que tornam clara a nulidade do Auto de Infração Lançado.

b) os requisitos legais para a isenção de bolsa são que ela seja caracterizada como doação EM QUALQUER DE SUAS FORMAS, INCLUSIVE COM ENCARGOS OU REMUNERATÓRIA; que seja de estudo, pesquisa ou EXTENSÃO; e que os resultados do estudo, da pesquisa ou do ato de extensão não revertam ECONOMICAMENTE para o doador da bolsa;

c) no caso de pesquisa, a proibição de contraprestação é clara e faz sentido, à medida que se trate de pesquisa "encomendada", de cujo resultado o encomendante se torne proprietário com direito ao monopólio de exploração do seu objeto, no sentido estatuído pela Lei de Patentes. Por outro lado, 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 ou conhecimentos sejam TAMBÉM dados ao doador da bolsa ou ao encomendante da pesquisa;

d) a bolsa de extensão é um incentivo ao docente para que lidere o conjunto universitário no desenvolvimento prático da ciência, aproximando diretamente sua fonte - a Universidade - do destinatário por excelência de todo investimento público - o Povo. Logo, é inconcebível pensar em extensão sem serviço, mas é lógico concluir que o serviço gerado pela extensão não é um fim em si mesmo, mas mera etapa da outorga dos resultados ou efeitos da ciência ao Povo;

e) em nenhum dos projetos em análise, a FATEC ou a UFSM ficaram com o monopólio dos resultados da sua pesquisa, que foram publicados em centenas de artigos de âmbito nacional e internacional, tornando-se públicos;

f) 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;

g) não há vínculo obrigacional entre a FATEC, doadora, e o contribuinte, donatário, assim, mesmo não se configurando a isenção, está-se diante de caso de não tributação pelo IR. Nesse sentido, a FATEC não pode exigir que ele continue sua atividade de extensão, nem o contribuinte pode exigir que a instituição continue lhe pagando a bolsa;

h) como doação com encargos, as bolsas recebidas não são atingidas pelo Imposto de Renda, porque não são da alçada da Receita Federal, mas sim da Receita Estadual;

i) todos os projetos executados foram devidamente descritos na impugnação, apesar de ignorados pelo julgado recorrido, e reitera seu conteúdo;

j) em quatro ações judiciais que analisaram o mesmo tema, foram proferidas decisões favoráveis aos contribuintes, sendo que duas já transitaram em julgado.

Ao final, pugna pela anulação do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Lançamento complementar:

Este processo é conexo ao de número 11060.002245/2009-20, onde foram classificados como tributáveis rendimentos originalmente declarados como isentos, relativos aos exercícios de 2005 a 2008.

Entretanto, após o lançamento, a fiscalização percebeu que tributou a menor o exercício de 2005, e por isso reabriu a fiscalização do período (fl. 7), e lavrou o auto de infração sob análise.

Após manter o lançamento dos dois processos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento determinou a apensação destes autos ao processo nº 11060.002245/2009-20, tendo o contribuinte se insurgido contra as autuações pelos mesmos argumentos.

O motivo deste lançamento complementar foi o fato da fiscalização ter concedido um desconto simplificado maior que o devido no exercício de 2005.

De fato, na declaração de ajuste de 2005 (fl. 25), a contribuinte informou ter auferido rendimentos tributáveis de R\$22.788,51, e utilizou-se do desconto simplificado de 20%, o que importou em R\$4.557,70.

Na parte da autuação do processo nº 11060.002245/2009-20 relativa a este exercício, foram lançados rendimentos tributáveis de R\$20.250,00, o que demandaria a concessão do desconto simplificado adicional de 20% desse valor, ou seja, R\$4.050,00.

Entretanto, a autoridade lançadora concedeu um desconto de R\$4.842,20, correspondente ao valor restante para o maior desconto simplificado possível, que na época era de R\$9.400,00 (fl. 20).

Assim, correto o lançamento complementar, visando à glosa do desconto simplificado concedido a maior indevidamente.

Contudo, entendo que os cálculos efetuados estão incorretos.

A Fiscalização considerou que o valor do desconto padrão a que a contribuinte teria direito seria de R\$3.138,46 (fl. 6), correspondente à diferença entre o desconto de 20% calculado sobre o valor declarado acrescido da diferença apurada e aquele já deduzido, chegando ao valor lançado de R\$468,55.

Entretanto, houve um equívoco e, ao invés de se utilizar o valor declarado de R\$22.788,51, utilizou-se da base de cálculo do imposto de R\$18.230,81.

Adotando-se o valor correto, encontra-se o total de rendimentos tributáveis de R\$43.038,51 (R\$22.788,51 + R\$20.250,00) e o desconto simplificado de R\$8.607,70 (20% de R\$43.038,51), do qual, excluindo-se o desconto simplificado já deduzido na declaração (R\$4.557,70), chega-se ao desconto a deduzir no auto de infração de R\$4.050,00, que corresponde exatamente a 20% da diferença lançada.

Na tabela abaixo, a coluna “Lançamento” contém o cálculo utilizado no lançamento original (fl. 20), com o desconto de R\$4.842,20, e, na coluna “Correto”, consta o mesmo cálculo com o desconto permitido de R\$4.050,00.

	Lançamento	Correto
Base de Cálculo Declarada	18.230,81	18.230,81
Infrações	20.250,00	20.250,00
Total Rendimentos	38.480,81	38.480,81
Desconto Simplificado	4.842,20	4.050,00
Base de Cálculo Devida	33.638,61	34.430,81
Alíquota (%)	27,50	27,50
Parcela a Deduzir	5.076,90	5.076,90
Imposto Devido	4.173,69	4.391,57
Imposto Pago	830,22	830,22
Imposto Apurado	3.343,47	3.561,35

Assim, enquanto o tributo lançado foi de R\$3.343,47, o valor correto seria de R\$3.561,35, o que resulta em um lançamento a menor de R\$217,88, que é o valor que deveria ter sido cobrado neste lançamento complementar.

A contribuinte insiste que não lhe deveria ser cobrado nenhum valor, pois os valores lançados são isentos.

Repito, a seguir, a análise feita no processo nº 11060.002245/2009-20, que concluiu que as verbas são tributáveis.

Lançamento original:

A recorrente, analista de sistemas de Universidade Federal de Santa Maria – UFSM, informou, em suas declarações de rendimentos dos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008 (fls. 17 a 31), rendimentos isentos nos valores de R\$22.911,80, R\$17.400,00, R\$19.200,00 e R\$22.200,00, respectivamente, classificando-os na rubrica “Bolsa de estudo e pesquisa, desde que não represente vantagem ao doador e não caracterize contraprestação de serviço”.

Intimada a comprovar a natureza isenta das verbas, informou tratarem-se de bolsas de extensão recebidas da Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência - FATEC.

Contudo, a autoridade fiscal entendeu que tais rendimentos possuíam natureza tributável, por consistirem em vantagem para o doador e em retribuição à contraprestação de serviços, conclusão referendada pelo julgamento de 1ª instância.

No voluntário, a recorrente reafirma o caráter isento das verbas lançadas.

Legislação de regência:

Segundo o art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 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.

Por sua vez, o §4º do mesmo artigo determina que 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. Ademais, o próprio Código Tributário Nacional - CTN estabelece que são irrelevantes para qualificar a natureza jurídica específica do tributo a denominação e demais características formais adotadas pela lei (seu art. 4º).

Por outro lado, o art. 176 do CTN determina que a isenção é sempre decorrente de lei, e seu art. 111, inciso II, exige que a sua outorga deve ser interpretada literalmente. Do mesmo modo, o §6º do art. 150 da Constituição Federal exige que qualquer isenção de impostos só possa ser concedida mediante lei específica.

Assim, quando a renda auferida pelo contribuinte for enquadrada no conceito de rendimento tributável, torna-se irrelevante a denominação que lhe foi dada, somente sendo lícito se falar em isenção quando esta for concedida de forma expressa pela lei.

Para o pagamento em discussão, o art. 43 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de renda, fazendo um apanhado da legislação federal, determina a tributação das bolsas de estudo e de pesquisa (inciso I).

Entretanto, o art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, traz os requisitos para que tais verbas possam ser consideradas isentas. Transcreve-se o texto legal:

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. (Incluído pela Lei nº 12.514, de 2011)

Desta forma, para que as bolsas de estudo e de pesquisa não sofram a incidência do imposto de renda, é necessário:

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

Assim, deve-se verificar se as verbas em discussão atendem, cumulativamente, a todos os requisitos acima elencados. Basta que um deles não ocorra no caso concreto, para que prevaleça a regra geral de tributação.

Acrescente-se que o simples fato dos rendimentos pagos se denominarem de bolsas de extensão não afasta a aplicação da isenção legal para bolsas de estudo e de pesquisa, desde cumpridos os mesmos requisitos.

Neste processo, a recorrente foi remunerada por meio de bolsa de estudo e pesquisa conforme a Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994.

Assim, para a correta compreensão do caso, é necessário se conhecer o conteúdo de parte dessa lei, com a redação vigente por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, bem como do Decreto nº 5.204, de 14 de setembro de 2004, que a regulamentou, como a seguir transcrevo:

Lei nº 8.958, de 1994

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 nº 5.204, de 2004:

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.

(...)

§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.

(...)

§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 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.

Assim, é fato que a legislação que criou e regulamentou as fundações de apoio às instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica determinou que as bolsas de ensino, pesquisa e extensão pagas aos professores daquelas instituições deveriam atender aos requisitos da lei isentiva, e portanto não deveriam ser tributadas pelo imposto de renda.

Entretanto, na situação sob análise, concordo com a conclusão do lançamento e do acórdão *a quo* de que os pagamentos decorreram da contraprestação de serviços, como passo a esclarecer.

Caso concreto:

A recorrente é analista de sistemas da Universidade Federal de Santa Maria – UFSM, e participou de diversos projetos firmados entre a universidade e sua fundação de apoio, a FATEC - Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência, sendo remunerada por meio de bolsas de estudo e pesquisa.

Como veremos, as atividades exercidas não podem ser consideradas como de estudo ou pesquisa. Mas, como o recurso as classifica como atividades de extensão, e como a isenção fiscal também se aplica a bolsas de extensão, não haveria óbices à aplicação da isenção fiscal desde que atendidos os requisitos da lei isentiva.

Como bem assentado pela contribuinte, em sua impugnação, é prática corrente dos Institutos Federais de Ensino Superior – IFES e de suas Fundações do Apoio o pagamento das remunerações na forma de bolsas.

Contudo, apesar de instituídas com base na Lei nº 8.958, de 1994, há que se considerar que as bolsas de estudo sob análise possuem nítido caráter de contraprestação de serviços.

De acordo com o recurso e com os documentos dos autos, a contribuinte participou dos seguintes projetos:

- a) Projeto “Rede Regional de Pesquisa e Desenvolvimento de Competências em Tecnologias da Informação e Comunicação” – 9.01.32 (fls. 39 a 44);
- b) Projeto “SIE na IFES - TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA” – 9.59.25 (fls. 45 a 51-v);
- c) Projeto “EXPANSÃO DO ENSINO SUPERIOR NO INTERIOR DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL” – 9.59.34 (fls. 52 a 60);
- d) Projeto “SIE – UNIPAMPA” – 9.59.55 (fls. 61 a 68) .

Entretanto, encontrei menção específica ao nome da contribuinte apenas nos projetos dos itens “b” e “d” (fls. 51 e 68), referentes à disponibilização, instalação, implantação e transferência da tecnologia do SIE - Sistema de Informações para o Ensino em Instituições Federais de Ensino Superior.

Assim, analisarei a possibilidade de pagamento por meio de bolsa desse tipo de serviço.

O documento de fl. 63, explica que as Universidades Federais de Santa Maria e de Pelotas atuam na implantação da Universidade Federal do Pampa – UNIPAMPA em dez cidades do interior do Rio Grande do Sul.

Assim, o projeto do item “d” tinha como objetivo implantar nessas unidades o SIE - Sistema de Informações para o Ensino, que é uma ferramenta de gerência já utilizada em outras 12 instituições de ensino.

Esclarece ainda que o SIE é um software de gestão, que necessita de ajustes e implementação de funcionalidades específicas para cada unidade.

Na fl. 63-v, consta a informação de que o projeto seria financiado com recursos da Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (Sesu/MEC), no valor de R\$600.000,00, e na fl. 65, que esse valor seria gasto inteiramente com despesas de pessoal.

Finalmente, na fl. 68, consta a informação de que a recorrente participou desse projeto na função de desenvolvimento com carga horária de 14 horas por 420 dias.

A simples descrição do projeto demonstra tratar de serviço de implantação de sistema de informática a cargo da UFSM, financiado com recursos do Ministério da Educação, que não poderia jamais remunerar seus executores com bolsas de estudo, pesquisa e extensão.

Há ainda que se observar que a contribuinte é analista de sistemas de UFSM, e que, nesse projeto, continua desempenhando essa mesma função em favor de sua instituição.

Acrescente-se que, em cada ano fiscalizado, as bolsas pagas pela FATEC equivaliam a um percentual entre 60% a 100% do total de rendimentos pagos pela UFSM. Não se trata, assim, de parcelas esporádicas e eventuais, mas de verdadeira complementação salarial, paga no decorrer de diversos anos, o que reforça a convicção de sua natureza remuneratória.

Em sua defesa, a contribuinte descreve suas atividades como simples verificação da implementação do sistema, que seria realizada pelos empregados da FATEC, bem como a orientação aos alunos de informática da UFSM no estudo prático da implantação de sistemas de gestão. No seu entender, as bolsas denotariam seu caráter de doação, pois o serviço seria realizado mesmo sem sua participação, não possuindo a FATEC a obrigação de pagar tais verbas, nem a bolsista o poder de exigir seu pagamento.

Apesar do esforço retórico, não consigo vislumbrar essa atividade eventual nos serviços descritos nos projetos. Ao contrário, os documentos descrevem o serviço de desenvolvimento de software, prestado em caráter duradouro por um longo período.

A recorrente centra boa parte do seu recurso na importante função social das atividades exercidas, e na afirmação de que nem a UFSM nem a FATEC visavam ao lucro com o serviço, remunerado em percentuais bem abaixo do mercado.

Certamente, não se pretende contestar a importância e a excelência dos serviços prestados à população.

Mas o que se deve entender é que a imunidade com relação aos impostos das instituições de ensino não se estende para as remunerações pagas a seus prestadores de serviço.

Se os argumentos do recurso fossem válidos, isentos também seriam os salários pagos aos servidores da universidade.

Desta forma, entendo que os valores pagos na forma de bolsa de estudos e pesquisa à contribuinte constituem pagamento pelos serviços de implantação de software prestados em favor da Universidade Federal de Santa Maria – UFSM e de sua fundação de apoio, a FATEC - Fundação de Apoio à Tecnologia e Ciência.

Decisões administrativas e judiciais:

A recorrente afirma que a jurisprudência administrativa e judicial corrobora o entendimento de que as bolsas de estudo e extensão possuem natureza isenta.

As decisões do Conselho de Contribuintes indicadas não se aproveitam ao caso, pois trataram de bolsas de estudo e pesquisa que não representavam vantagem para o doador, nem importavam contraprestação de serviços.

De modo contrário, recentes decisões desta 2ª Seção de Julgamento têm confirmado a natureza tributável de verbas semelhantes. Dentre muitas, transcrevo a seguinte ementa:

BOLSAS DE ESTUDO. DOAÇÃO. 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 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 art. 26 da Lei nº 9.250/96.

(Acórdão nº 2102-001.216, 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, sessão de 13/04/2011, relator Giovanni Christian Nunes Campos)

Quanto à esfera judicial, de fato a recorrente demonstra a existência de diversas decisões da Justiça Federal de Santa Maria/RS que consideraram bolsas de estudo semelhantes como isentas, sendo que algumas tratam de bolsas pagas pela FATEC e a UFSM.

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 de convênio da UFSM com o Sesu/MEC. Assim, os recursos se originaram da entidade que se beneficiou 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**.

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.

Conclusão:

Convencido da natureza tributável das verbas em discussão, e de que o lançamento complementar foi feito a maior, voto por dar provimento parcial ao recurso para reduzir o imposto cobrado para R\$217,88, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo



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 JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO em 22/02/2013 09:41:43.

Documento autenticado digitalmente por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO em 22/02/2013.

Documento assinado digitalmente por: LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS em 28/02/2013 e JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO em 22/02/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 12/09/2019.

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:

EP12.0919.13425.X9JI

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:
3B90C6584C279759E027AE59D3DD332E3936DA99