



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

**Processo nº** 11060.002994/2009-57  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2802-002.510 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 18 de setembro de 2013  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** GILBERTO BRONDANI  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2001, 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.

**ILEGITIMIDADE PASSIVA. SÚMULA CARF Nº 12**

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

**MULTA DE OFÍCIO.**

A exigência da multa "ex officio", no percentual de 75%, obedece tão somente aos preceitos insculpidos na legislação tributária em vigor.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dayse Fernandes Leite - Relatora.

EDITADO EM: 16/07/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente), Carlos Andre Ribas de Mello, Jaci de Assis Junior, Dayse Fernandes Leite, Julianna Bandeira Toscano. Ausente justificadamente o Conselheiro German Alejandro San Martín Fernández.

## Relatório

Por meio do Auto de Infração de fls. 85/103, foi efetuado o lançamento de Imposto de Renda Pessoa do ano-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007, no qual foi apurado o crédito tributário de R\$38.843,55, nele compreendido imposto, multa de ofício e juros de mora, em decorrência da apuração de classificação indevida de rendimentos na DIRPF, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.

Intimado do lançamento, o Contribuinte apresentou impugnação, fls. 107 a 129. O relatório do acórdão de primeira instância resumiu os argumentos do recurso da seguinte maneira(fl. 158/163):

Conforme restará cabalmente demonstrado, nenhuma razão assiste ao órgão fazendário quando da realização da aludida cobrança, razão pela qual deve ser julgado insubsistente o auto de infração.

Preenchimento dos requisitos legais instituídos pela Lei 9.250/95 O impugnante integra o quadro de funcionários da Universidade Federal de Santa Maria, exercendo a função de professor.

Nesta condição, o artigo 4º e parágrafos da Lei 8.958/94 autoriza a participação dos seus servidores nas atividades realizadas por fundações.

As fundações encontram-se descritas no que preceitua o artigo 1º da aludida Lei, enquadrando-se neste conceito a FATEC.

Em vista do interesse da administração pública, o impugnante foi agraciado com bolsas de estudo e de pesquisas, devidamente declaradas nas Declarações de Imposto de Renda - Pessoa Física.

Os rendimentos foram declarados como não-tributados, com base na Lei 9.250/95 e no Decreto n.º 5.205/04, que regulamenta a Lei n.º 8.958/94.

Salienta-se que a legislação que trata especificamente das bolsas de estudo e pesquisa de que trata a Lei 8.958/94 são regulamentadas no aludido Decreto, que impõe, como única condição a ausência de tributação, a inexistência de contra-prestação.

Ainda que se entendessem como exigíveis os requisitos impostos pela Lei n.º 9.250/95, sejam eles (a) doação; (b) recebidas exclusivamente para estudos ou pesquisas e (c) ausência de vantagens para o doador, inexistem ainda assim óbice para a caracterização de tais rendimentos como não-tributáveis.

Conforme se fará expor, ao revés do que dispõe o auto de infração, encontram-se presentes a integralidades dos requisitos necessários a caracterização imposta pela legislação aludida.

#### Doação

Com efeito, a Lei 9.250/95 impõe a existência da doação para que as bolsas de estudo e pesquisa sejam isentas de Imposto de Renda.

Apresenta considerações acerca do contrato de doação.

Ainda que a Lei especifique a necessidade da transferência de patrimônio para restar caracterizada como doação, é imperioso salientar que as "conclusões" obtidas pelo órgão fazendário fogem a literalidade pregada pelo mesmo, adentrando no campo das suposições.

O representante do órgão fazendário atribui interpretação extensiva e, no mínimo, peculiar ao que dispõe a Lei 9.250/95. O mencionado regramento legal estabelece a necessidade da caracterização da doação para a ausência de tributação de tais valores.

Em sua interpretação, o agente fazendário "conclui", equivocadamente, diga-se de passagem, tratar-se de doação pura e não onerosa, quando a bem da verdade a lei sequer reza qual a modalidade a ser observada.

Um dos fundamentos usados pela impugnada a fim de descaracterizar a existência de doação, é o fato de que os recursos para pagamento das bolsas seriam "auto-financiados", tendo sido os mesmos obtidos por valores pagos por empresas e mensalidades de alunos.

Uma vez declarada que a origem de tais recursos advém, por exemplo, da mensalidade de alunos, não há como se afirmar, tal como consta no auto de infração que houve doação de pessoa física ou ainda que inexistiu diminuição de patrimônio.

A FATEC deveria explicitar, como efetivamente o fez, as origens dos recursos e demonstrou que se valeu da mensalidade paga pelos alunos para o adimplemento das bolsas, demonstrando o desfalque no seu patrimônio.

Restou cabalmente demonstrada, conforme já explicitado, a diminuição do patrimônio da FATEC, a medida de que as bolsas foram pagas com valores arrecadados pela instituição junto a pessoas físicas e jurídicas.

No que pertine a UFSM, não houve e nem poderia haver redução do patrimônio da mesma, uma vez que, por força legal, não pode ser ela obrigada ao pagamento de débitos contraídos pela sociedade, no teor do que dispõe o artigo 5º da Lei n.º 8.958/94.

Destarte, conclui-se que a fazenda pública impõe como requisito a caracterização da isenção do imposto de renda que as bolsas de estudo e pesquisa, além de não deter previsão legal, ainda vai de encontro a lei vigente.

Exclusivamente para proceder estudos e pesquisas.

Resta comprovado, inclusive pelos documentos anexos ao presente, que as bolsas e projetos de pesquisas tiveram por único escopo o aperfeiçoamento dos profissionais nela envolvidos.

Ausência de proveito econômico do doador.

A afirmação de que a remuneração da FATEC e da UFSM a título de taxa de administração e de utilização de infra-estrutura redundaria em "proveito econômico por sobre a atividade dos bolsistas" não merece prosperar.

Razões cristalinas, oriundas da simples leitura do texto legal e da aplicação de mero bom senso nos revelam que a intenção do legislador foi que o trabalho efetivamente realizado pelos bolsistas e pesquisadores não acarretassem em ganhos econômicos.

Da conclusão acerca do preenchimento dos requisitos legais.

Conforme o apanhado realizado pelo próprio auto de infração, até recentemente, as leis tributárias brasileiras não haviam definido expressamente se sobre os valores recebidos a título de bolsa de estudos deveria ou não incidir o Imposto de Renda.

Na atual legislação do Imposto de Renda, as bolsas de estudo e pesquisas permanecem contempladas com a isenção, desde que respeitadas as restrições estabelecidas, o que efetivamente ocorreu no caso.

O impugnante aceitou a doação que lhe fora ofertada como uma forma de apoio à pesquisa brasileira, contribuindo diretamente para a formação de pesquisadores (mestres, doutores e especialistas em várias áreas de conhecimento) e não com a finalidade de originar proveito econômico a FATEC.

Os investimentos angariados pela fundação são direcionados para a formação e absorção de recursos humanos e financiamento de projetos de pesquisa que contribuam para o aumento da produção de conhecimento e geração de novas oportunidades de crescimento para o país.

Assim, como já visto, não houve contraprestação do bolsista em favor da FATEC, mas tão somente obrigação de realizar atividades de pesquisas científicas. Eventuais direitos sobre patente, que podem trazer vantagem econômica, não revertem em favor do órgão concedente, qualquer assertiva contrária neste aspecto é equivocada e não pode acarretar na cobrança

~~arbitrária do valor exacerbado pleiteado pelo fisco.~~

Observa-se inclusive que o comprovante de pagamento anual fornecido pela FATEC dá conta de que os rendimentos auferidos pelo impugnante são isentos quando menciona que se referem a bolsa de estudos e pesquisa conforme a lei n.º 8.958/94 (documento em anexo).

Por tudo, são isentas do Imposto de Renda as bolsas de estudo e pesquisa recebidas da FATEC, visto que os resultados dessas atividades não representaram vantagem para o doador, e por não importaram contraprestação de serviços.

Do pleito alternativo.

Cumprе salientar que se algum valor é devido, uma vez constatada eventual relação laboral, este não o é pelo impugnante.

Inicialmente, se a relação jurídica mantida pelo impugnante com a FATEC eventualmente resultasse de uma prestação de serviços, não seria lícita a cessão de servidor por parte da UFSM, tampouco aceita pelo impugnante.

Uma vez descaracterizado o contrato de doação existente, não deve ainda assim remanescer qualquer cobrança ao impugnante.

A responsabilidade da fonte pagadora pelo recolhimento do imposto é notória e resulta de Lei.

O art. 45, parágrafo único, do CTN, define a fonte pagadora como a responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre verbas pagas a seus empregados.

No momento em que se retirou do patrimônio da aludida empresa os valores para pagamento deveriam ser os mesmos líquidos, quando por esta ocasião.

O tributo deve ser cobrado do indivíduo que pratica o fato gerador, com ele tem relação pessoal e direta, traduzindo-se como sujeito passivo direto ou contribuinte. O responsável ou sujeito passivo indireto é a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, tem obrigação decorrente de disposição expressa de lei. Não tem relação direta e pessoal com o fato gerador.

Com efeito, o Decreto nº 1.041 de 11-01-94, Regulamento do Imposto de Renda, disciplina em seu art. 71 a retenção e recolhimento do imposto na fonte.

A FATEC, se devido fosse o imposto na fonte, dela era a obrigação de reter e recolher, e se não o fez em tempo oportuno, deve ser acionada para vir a fazê-lo.

Ainda que, ignorados todos estes fatores, subsistisse a obrigação do impugnante, dadas às circunstâncias, a ausência de participação do contribuinte para o equívoco no lançamento, ao lado de militar a seu favor o fato de que a própria fonte pagadora apresentou os comprovantes de rendimentos pagos sem retenção de imposto de renda, sem incluir as

diferenças salariais percebidas, retira o substrato da imposição da sanção imposta pelo art. 4º, caput e inciso I, da Lei 8.218/91.

Superadas todas as teses até então arguidas, o que se admite por mero argumento, remanescendo qualquer débito, devem ser excluídos os valores cobrados a título de juros de mora e multa, uma vez constatada a boa-fé do impugnante.

Da ausência de relação jurídico-tributária obrigacional entre o impugnante e o fisco.

A relação jurídica obrigacional tributária é objeto essencial do direito tributário, pois sendo este de natureza obrigacional, constitui sempre uma obrigação do sujeito passivo para com o sujeito ativo tributante.

Conforme se fará demonstrar, outra razão pela qual deve ser refutado o auto de infração reputado ao impugnante é a inexistência de relação obrigacional tributária entre o mesmo e o fisco.

Verifica-se no caso dos autos que o sujeito passivo da relação jurídico tributária no caso em cotejo é a FATEC e não o impugnante. Esta simples conclusão aliada com tudo o que já foi exposto torna imperioso o reconhecimento da inexistência de qualquer comando legal obrigacional em detrimento do mesmo.

Assim, a obrigação jurídica tributária nada mais é do que um vínculo existente entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, de uma obrigação de dar, de fazer, de não fazer ou de tolerar, nos termos do artigo 113 do Código Tributário Nacional, sob pena de sanção, o que não se configura no caso concreto.

Os valores pleiteados pelo fisco são provenientes de uma obrigação tributária principal, que existia com a FATEC e não com o impugnante.

#### Do requerimento

Requer, a insubsistência do auto de infração, reconhecendo-se os fundamentos a seguir:

1. A existência de contrato de doação da FATEC para o impugnante, com o preenchimento de todos os requisitos legais para tanto, reconhecendo-se a ausência de tributação sobre os valores recebidos;
2. Se, no entanto, não for atribuída a característica de doação e existir a incidência de tributação sobre os valores recebidos, o reconhecimento da ilegitimidade passiva do impugnante, em vista da obrigação legal da fonte pagadora para proceder a retenção;
3. O reconhecimento da inexistência da relação jurídico tributária obrigacional entre o fisco e o impugnante;
4. Uma vez não acolhidos nenhum dos fundamentos expostos, a isenção do mesmo com relação ao pagamento de multa e juros moratórios, uma vez evidenciada a sua boa-fé.

Requer seja juntado ao presente processo administrativo o auto de infração referente as bolsas de ensino e pesquisa expedida em face da FATEC, bem como, em relação a fiscalização realizada pela previdência social.

Pugna ainda sejam intimadas a FATEC e a Universidade Federal de Santa Maria dos termos do presente Auto de Infração para, querendo, se manifestem, providenciando desde logo bens em garantia do pagamento dos valores pleiteados diante da grande probabilidade de redirecionamento da cobrança à FATEC.

Pugna pela produção de todos os meios de provas admitidas em direito, postulando ainda que eventuais intimações sejam remetidas ao signatário”

A 4ª Turma da DRJ Porto Alegre - RS manteve o auto de infração por meio do Acórdão nº. 10-29.368, de 25 de janeiro de 2011, com a seguinte ementa (fls. 157):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

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.

DIRPF. INFORMAÇÕES. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. A responsabilidade pelas informações prestadas na declaração de rendimentos é do declarante, independentemente de entrega do comprovante de rendimentos pela fonte pagadora.

RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO NA FONTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Tratando-se de imposto em que a incidência na fonte se dá por antecipação daquele a ser apurado na declaração de ajuste anual, inexistente responsabilidade tributária concentrada, exclusivamente, na pessoa da fonte pagadora, sendo correta a autuação do beneficiário quando este não ofereceu à tributação, na declaração de ajuste anual, os rendimentos tributáveis recebidos.

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

Regularmente notificada do Acórdão em 21/03/2011, o contribuinte interpôs recurso voluntário de fls.172/185, em 20/04/2011, onde reitera os argumentos da impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Dayse Fernandes Leite, Relatora

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

No mérito, o ponto fulcral da controvérsia reside em determinar se os rendimentos recebidos pelo contribuinte, a título de “Bolsa de Estudo e Pesquisa” são doações, na forma do art. 26 da Lei nº 9.250/96, como assevera a recorrente; ou constituem rendimento tributável, por consistirem em retribuição à contraprestação de serviços, conforme entendimento da autoridade lançadora, referendado pelo julgamento de primeira instância.

A legislação de regência determina no art. 26 da Lei nº 9.250/95, que para a bolsa de estudo e de pesquisa ser enquadrada como rendimento isento é indispensável que a mesma seja recebida exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas, que os resultados de tais atividades não representem vantagem para o doador e que não importem em contraprestação de serviços.

De pronto, cabe esclarecer que não restam dúvidas sobre a importância dos serviços prestados pelo contribuinte e seus colegas em um setor tão castigado no nosso País.

Entretanto, a presente análise versa exclusivamente sobre o aspecto tributário de incidência do imposto de renda sobre as referidas verbas.

No presente caso, resta evidente que a remuneração recebida pelo recorrente não atende aos requisitos legais. Neste sentido, valho-me das bem lançadas razões apresentadas pelo Ilustre Conselheiro José Evande Carvalho Araújo, ao analisar Recurso Voluntário de outro professor da UFRGS, que versa sobre matéria idêntica, nos termos do Acórdão nº **2101002.043** de 24 de janeiro de 2013, o qual adoto na íntegra suas razões de decidir, transcrevendo-as abaixo:

“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 médico-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 seriam 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:

O recorrente é professor 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 remunerado por meio de bolsas de estudo e pesquisa.

Foram esses os projetos que originaram as bolsas:

- a) Projeto 95323 Laboratório de ecologia florestal: análises nutricionais em ecossistemas florestais e espécies agrícolas (fls. 40 a 45);
- b) Projeto 95352 . Análises nutricionais de tecidos vegetais de espécies florestais e agrícolas (fls. 46 a 52v);
- c) Projeto 95389 Avaliação do status nutricional de espécies florestais e agrícolas (fls. 64 a 90).

Em cada um desses projetos, duas eram as tarefas realizadas:

- a) Diagnosticar o status nutricional dos diferentes estágios de desenvolvimento das culturas florestais e agrícolas e recomendar, quando necessária, a adubação de correção e manutenção;
- b) Quantificar os nutrientes de soluções nutritivas e mesmo da água da chuva que entra e sai dos ecossistemas de florestas nativas e implantadas.

Os recursos para cada projeto foram obtidos diretamente das pessoas jurídicas interessadas nos serviços. A FATEC recebia uma taxa de administração correspondente a 5% do custo total do projeto, e a UFSM era remunerada pela utilização de sua infra estrutura mediante uma taxa de 1% do custo total do projeto.

A simples descrição das atividades realizadas demonstra seu nítido caráter de contraprestação de serviços.

Observe-se que pessoas jurídicas interessadas na análise do solo com vistas à manutenção de culturas florestais e agrícolas contrataram professores da UFSM para a realização da tarefa. Para isso, 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 e as instituições, taxas de administração.

Não há como se admitir que o resultado almejado dos projetos era a realização de estudos teóricos que resultariam em publicações científicas, e que indiretamente haveria o benefício dos contratantes.

Ao contrário, o resultado almejado era um serviço técnico específico e delimitado, contratado com profissionais altamente qualificados vinculados à instituição universitária de renome. E o resultado indireto seriam eventuais publicações científicas decorrentes desses estudos, deixando-se claro, contudo, que não se comprovou que os projetos indicados tenham originado trabalhos publicados.

Não se quer aqui afastar a importância social dos serviços prestados, nem deixar de reconhecer que o preço cobrado era inferior ao de mercado, e que consistiram em um retorno da UFSM à sociedade que a financia. Reconhece-se, também, a elevada competência técnica do contribuinte, fato comprovado pela extensa produção científica acostada aos autos.

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 e professores da universidade, já que seus serviços contribuem para o desenvolvimento social da região.

Acrescente-se que, em cada ano fiscalizado, as bolsas pagas pela FATEC importaram em valores entre R\$30mil e R\$40mil, equivalente a um percentual em torno de 50% do total de rendimentos pagos pela UFMS. Não se trata, assim, de parcelas esporádicas e eventuais, mas verdadeira complementação salarial, paga no decorrer de diversos anos, o que reforça a convicção de sua natureza remuneratória.

Em sua defesa, a contribuinte afirma que as bolsas denotam seu caráter de doação, pois o serviço seria realizado mesmo sem sua participação, não possuindo a FATEC a obrigação de pagar tais verbas, nem o 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 um serviço técnico, prestado em caráter duradouro por um longo período, e com obrigações e direitos para todas as partes.

Desta forma, entendo que os valores pagos na forma de bolsa de estudos e pesquisa ao contribuinte constituem pagamento pelos serviços técnicos 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.

#### Decisões administrativas e judiciais:

O recorrente afirma que a jurisprudência administrativa e judicial corroboram 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 2102001.216, 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, sessão de 13/04/2011, relator Giovanni Christian Nunes Campos)*

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**.

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, voto por negar provimento ao recurso.”

Quanto a Multa de Ofício aplicada, importa ressaltar que a exigência apurada pela autoridade fiscal ensejou a imposição da multa de ofício de 75%, na forma do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, penalidade esta que somente poderá ser dispensada ou reduzida nas hipóteses previstas em lei, conforme preceito do art. 97, VI, do CTN. Portanto, no caso em tela, não há previsão legal para dispensa ou redução da multa de ofício aplicada.

Especificamente quanto à aplicação da Taxa Selic como juros moratórios tem-se ainda a Súmula CARF nº 4:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.*

Finalmente, no que tange a alegação da ilegitimidade passiva, em que pese os argumentos do recorrente, cabe à contribuinte, como titular da disponibilidade econômica desses rendimentos, a responsabilidade pela correspondente tributação

Esse entendimento já é posição sumulada neste Conselho:

*Súmula CARF nº 12: Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.*

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

(Assinado Digitalmente)

Dayse Fernandes Leite

CÓPIA