



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.732290/2013-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.521 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de agosto de 2023
Recorrente MARCELO DO REGO MACIEL SOUTO MAIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2012

BOLSAS DE ESTUDO RECEBIDAS POR MÉDICOS RESIDENTES.
ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

Não caracterizam contraprestação de serviços nem vantagem para o doador, para efeito da isenção referida no caput do art. 26 da Lei no 9.250/95, as bolsas de estudo recebidas pelos médicos residentes, conforme interpretação dada ao dispositivo pelo seu parágrafo único, introduzido pela Lei nº 12.514, de 2011.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº **04-39.052** da 1ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS (fls. 73 e segs.).

Da exigência tributária

Exige-se do interessado o pagamento do seguinte Crédito Tributário constante da Notificação de Lançamento - NL de fls. 29 a 33:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	Cód. DARF	Valores em Reais (R\$)
IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – SUPLEMENTAR (Sujeito à Multa de Ofício)	2904	2.339,69
MULTA DE OFÍCIO (Passível de Redução)		1.754,76
JUROS DE MORA (calculados até 30/08/2013)		238,18
IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA (Sujeito à Multa de Mora)	0211	0,00
MULTA DE MORA (Não Passível de Redução)		0,00
JUROS DE MORA (calculados até 30/08/2013)		0,00
Valor do Crédito Tributário Apurado		4.332,63

Do procedimento fiscal – Descrição dos fatos

2. Em procedimento de revisão da Declaração de Ajuste Anual - DAA, com base nos artigos 788, 835 a 839, 841, 844, 871 e 992, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, procedeu-se ao lançamento de ofício, originário da apuração das seguintes infrações, identificadas nos dispositivos legais constantes do enquadramento legal:

Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo e/ou sem Vínculo Empregatício

Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e/ou das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, constatou-se omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ *****25.484,09, recebido(s) pelo titular e/ou dependentes, da(s) fonte(s) pagadora(s) relacionada(s) abaixo.

Na apuração do imposto devido, foi compensado o Imposto Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ *****0,00.

Foi incluído o rendimento recebido referente à residência médica até o mês de Outubro, tendo em vista a isenção ter início em Novembro de 2011.

CNPJ/CPF – Nome da Fonte Pagadora						
CPF Beneficiário	Rendimento Recebido	Rendimento Declarado	Rendimento Omitido	IRRF Retido	IRRF Declarado	IRRF s/ Omissão
24.134.488/0002-99 - UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO (ATIVA)						
010.718.284-01	25.484,09	0,00	25.484,09	0,00	0,00	0,00

3. O sujeito passivo tomou ciência da Notificação de Lançamento em 05/09/2013, fl. 35.

Da impugnação

4. Foi apresentada impugnação em 03/10/2013, fls. 02 a 04, na qual a discordância é com relação ao entendimento do Fisco de que a isenção da bolsa de residência médica teria como marco inicial novembro de 2011.

5. Os argumentos se resumem na observação de que o fato gerador do Imposto de Renda se completa em 31 de dezembro, bem como que a isenção das bolsas não teria sido concedida pela Lei nº 12.514/2011, mas, sim, pela Lei nº 9.250/1995, pois, aquela lei, de caráter interpretativo, teria, tão somente, esclarecido que as bolsas recebidas pelos médico-residentes não se enquadrariam nos fatos excludentes do gozo da isenção, já que não caracterizam contraprestação de serviço nem vantagem do doador.

6. Embasou seus argumentos em jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CAREF, afirmando estar demonstrada a insubsistência e improcedência da Ação Fiscal e finalizou com o requerimento de que seja acolhida e julgada procedente a impugnação, para cancelar o débito fiscal.

7. Na sequência constam os documentos que instruíram a impugnação, entre eles Comprovante de Rendimentos e Ficha Financeira.

Após análise, a DRJ não acatou os argumentos da contribuinte. Do voto do acórdão recorrido:

Do Procedimento Fiscal

10. A omissão de rendimentos detectada tem como base a Lei nº 12.514, publicada em 31/10/2011, cujo artigo 2º acrescentou o parágrafo único ao artigo 26, da Lei nº 9.250/1995, onde se determina a descaracterização da natureza da bolsa de estudos paga a médico-residentes a partir de novembro do ano calendário, sendo tributada até outubro.

Da Impugnação

11. O sujeito passivo discordou do termo inicial para a isenção. Entende que essa concessão teve origem na Lei nº 9.250/1995 e que a Lei nº 12.514/2011 teria caráter

interpretativo e, tão somente, esclareceu que a bolsa recebida por médico-residentes não se enquadraria nas características excludentes do gozo da isenção, já que não seria contraprestação de serviço nem o doador obteria vantagem.

12. Para melhor entendimento a respeito da isenção do Imposto de Renda para as bolsas de estudo, vejamos, primeiramente, o caput do artigo 26, da referida Lei nº 9.250/1995:

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. (grifamos)

13. Que os médico-residentes prestam serviços para os doadores da bolsa de estudo não há dúvida; como, também, é fato que os doadores obtêm vantagem dessa relação. Desta forma, a natureza dessa bolsa de estudos está caracterizada pela contraprestação de serviços e vantagem para o doador. Por estes fatos, estes rendimentos não são contemplados pela isenção prevista no dispositivo legal reproduzido. Tanto isso é que as fontes pagadoras as lançam no campo de rendimentos tributáveis.

14. Para que a isenção seja concedida, antes do advento do parágrafo único do artigo 26 em foco, os interessados tinham que comprovar *que os resultados dessas atividades não tenham a natureza de vantagem para o doador e nem importam contraprestação de serviços.*

15. Vejamos, na sequência, a questão do parágrafo único.

16. A Lei nº 12.514, publicada em 31/10/2011, em seu artigo 2º tratou do acréscimo do parágrafo único no mencionado artigo 26, da Lei nº 9.250/1995, nos seguintes termos:

Art. 2º O art. 26 da Lei no 9.250, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo único:

“Art. 26

(...)

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.” (NR) (Grifamos)

17. Assim, a natureza das bolsas de estudos de médico-residentes como contraprestação de serviço e vantagem do doador foi legalmente descaracterizada. Com essa ficção jurídica, a mesma **passou** a ser contemplada com a isenção.

18. Porém, há que ser lembrado que o dispositivo legal de concessão de benefício fiscal se interpreta literalmente, como previsto no artigo 111, do CTN:

Art. 111 Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – (...);

II - outorga de isenção;

III – (...)

19. Com isso, deve-se observar que a descaracterização **passou** a vigorar, como consta da Lei nº 12.514/2011, o que significa que antes disso a contraprestação de serviço e vantagem do doador caracterizavam, sim, a natureza das bolsas, além de fato, também de direito. Nem poderia ser diferente, pois, em caso contrário, não seria necessário determinação legal para assim se entender.

20. Desta forma, diferentemente do entendimento do interessado, a Lei nº 12.514/2011 não tem caráter interpretativo, declaratório de direito preexistente e sim constitutivo de direito, pois, estendeu a isenção para beneficiário de bolsa que, até então, o caput do artigo excetuava, já que na prática, como já dito, os médico-residentes prestam serviços e os doadores das bolsas têm vantagem nessa relação.

21. Assim sendo, o procedimento Fiscal está correto em isentar esses rendimentos, somente, a partir de novembro de 2011.

Da Conclusão

22. Isto posto, e considerando tudo mais que dos autos consta, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário consubstanciado na Notificação de Lançamento, devendo prosseguir a cobrança, inclusive com as atualizações legais, e se proceder nas demais providências cabíveis.

Cientificado da decisão de primeira instância em 14/05/2015, o sujeito passivo interpôs, em 01/06/2015, Recurso Voluntário, fl. 87, sustentando, em apertada síntese, que o imposto de renda não incide sobre os valores recebidos a título de bolsa de residência médica, em todo o período fiscalizado, em razão do caráter interpretativo da inclusão, pela lei 12.514/2011, do parágrafo único do art. 26 da lei 9.250/95.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Honório Albuquerque de Brito, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto dele conheço.

Em breve retomada do acima já relatado, o contribuinte foi autuado por omissão de parte dos rendimentos recebidos em residência médica no período, por entender a autoridade lançadora que a isenção das respectivas bolsas só se deu a partir de outubro do ano fiscalizado, com a inclusão, pela lei 12.514, de 22 de outubro de 2011, do parágrafo único do art. 26 da lei 9.250/95. Tal interpretação foi compartilhada pelo julgador da instância de piso, que manteve a infração lançada.

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)

Ora, da leitura do texto legal acima, fica claro tratar-se o acrescido parágrafo único de norma interpretativa do caput do artigo 26 para deixar claro que as bolsas de residência médica não estão excluídas da isenção, por suas características, caso isso pudesse gerar dúvidas ao aplicador do direito. De fato, as características das citadas bolsas eram as mesmas antes e depois da publicação da lei 12.514/11, logo esse diploma legal, nesse aspecto, não criou nova isenção, e sim interpretou norma isentiva já existente, logo retroagindo seus efeitos, como estabelece o Código Tributário Nacional, in verbis:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Logo, resta razão ao recorrente ao defender a isenção dos valores recebidos a título de bolsa de residência médica ao longo de todo o ano de 2011, devendo ser afastado o lançamento.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, conforme acima descrito.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito