



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.005751/2009-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.699 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrente FERNANDO MONTEIRO DE FREITAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

BOLSA DE ENSINO E PESQUISA. ISENÇÃO. BOLSA DE EXTENSÃO.

São isentas 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. Bolsas de extensão não estão contidas na norma isentiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Fernanda Melo Leal e Maurício Dalri Timm do Valle que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flávia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Joao Mauricio Vital.

Relatório

Trata-se de lançamento (e-fls. 171 a 191) de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF dos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, incidente sobre valores recebidos a título de bolsa de extensão, declarados pelo contribuinte como rendimentos isentos.

O lançamento foi impugnado (e-fls. 195 a 223) e a impugnação foi considerada improcedente (e-fls. 549 a 563).

Manejou-se recurso voluntário (e-fls. 568 a 588) em que se alegou que os valores recebidos a título de bolsa de extensão seriam isentos porque estavam de acordo com a Lei n.º 8.958, de 1994, tiveram caráter de doação, não representaram vantagem econômica para o doador e não importaram em contraprestação de serviço.

É o relatório suficiente.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Inicialmente, destaco que não descuro que a Fundação Médica do Rio Grande do Sul - FMRS, na condição fundação de apoio da Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS constituída nos termos da Lei n.º 8.958, de 20 de dezembro de 1994, exerce atividades relacionadas ao apoio a projetos de ensino, pesquisa e extensão e que, a julgar pelos termos de compromisso (e-fls. 10 a 22) assinados pelo recorrente, a entidade paga bolsa de extensão nos termos da legislação acadêmica.

Entretanto, nestes autos se discute a incidência do Imposto de Renda sobre rendimentos recebidos pela pessoa física, o que não guarda relação com as características da fonte pagadora, mas com a natureza dos valores pagos. A norma geral é que havendo renda ou provento ocorre a incidência do tributo, independentemente se quem pagou o rendimento é um ente público, uma fundação, uma igreja, uma entidade sem fins lucrativos, uma cooperativa ou uma empresa privada. O fato de a fonte pagadora ser, eventualmente, isenta não transfere, por óbvio, essa isenção àqueles que dela recebam rendimentos.

Também não é relevante, para exclusivo efeito tributário, se a razão da percepção do rendimento decorre da prestação de um serviço à sociedade. O interesse social ou o bem comum não são razões suficientes para excluir um rendimento da tributação. Sob o raciocínio do recorrente, os médicos, lixeiros, enfermeiros, assistentes sociais, professores e muitos outros profissionais pagos, por exemplo, por uma prefeitura para atender a população estariam isentos do imposto de renda, porquanto todos eles estariam recebendo rendimentos provenientes de recursos públicos para exercerem uma função de alto valor social.

Em princípio, qualquer rendimento do capital, do trabalho, da combinação de ambos ou, ainda, qualquer acréscimo patrimonial, independentemente da fonte pagadora ou do motivo da percepção do rendimento, estaria no campo de incidência tributária, à exceção das hipóteses de imunidade constitucionalmente destacadas.

O art. 43 do Código Tributário Nacional assim define o aspecto material da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O dispositivo esclarece, ainda, em seu § 1º, que a denominação da receita ou rendimento, sua condição jurídica, origem e forma de percepção não alteram a incidência tributária:

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Os rendimentos percebidos pelo recorrente foram produto do seu trabalho, o que coaduna com o conceito de renda e, portanto, estão dentro do campo de incidência do tributo. E, como esclarece a legislação, isso independe da origem do rendimento, da forma de percepção e da condição jurídica.

No mesmo sentido, o Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, ao enumerar os rendimentos do trabalho sujeito à tributação na Declaração de Ajuste Anual, especificou que dentre eles se enquadram proventos ou vantagens pagos, sob qualquer título e forma contratual, pelos entes públicos, autarquias, empresas estatais, de economia mista e privadas:

Art. 5º Na cédula C serão classificados os rendimentos do trabalho, provenientes do exercício de empregos, cargos e funções, tais como vencimentos, soldos, subsídios, ordenados salários, percentagens, comissões, gratificações, diárias, cotas-partes de multas, ajudas de custo, representações e quaisquer outros proventos ou vantagens pagos, sob qualquer título e forma contratual, pelos cofres públicos federais, estaduais ou municipais, pelas entidades autárquicas, para estatais e de economia mista, pelas firmas e sociedades ou por particulares.

Já o § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, repisa que a denominação do rendimento, a condição jurídica da fonte pagadora e a origem dos bens produtores da renda não são fatores dos quais depende a tributação, *bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título*:

§ 4º 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.

Claro está, pois, que não é o fato de a bolsa ter sido paga por uma fundação de apoio vinculada a uma universidade pública, ou o fato de o serviço prestado pelo recorrente resultar em benefício social ou, ainda, o fato de a bolsa ser paga com recursos públicos que modificam a natureza tributável do rendimento. É certo que a remuneração pelo trabalho, independentemente do nome que se lhe dê ou de quem haja remunerado, está dentro do campo de incidência do imposto de renda.

Uma vez no campo de incidência do tributo, somente a lei pode determinar a exclusão do crédito tributário por meio da isenção, como bem dispõe o § 6º do art. 150 da Constituição Federal:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá

ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

No mesmo sentido, o art. 176 do CTN também estabelece que a isenção decorre sempre de lei:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

No caso de bolsas de estudo e pesquisa, o art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, atribuiu-lhes isenção nos seguintes termos, conforme a redação do dispositivo à época dos fatos geradores:

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.

Por ser hipótese de exclusão do crédito tributário, as leis que outorgam isenção devem, obrigatoriamente, ser interpretadas literalmente, com dispõe o art. 11 do CTN:

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

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Pois bem, decompondo e analisando literalmente o dispositivo legal concessivo de isenção a bolsas de estudo e pesquisa, tem-se que, para se considerar a bolsa como isenta, é necessário estarem presentes as seguintes características:

- a) tem que ser paga em razão de atividades de estudo ou pesquisa;
- b) tem que ter caráter de doação;
- c) os resultados do estudo ou pesquisa não podem representar vantagem ao doador;
- d) não podem decorrer de contraprestação de serviço.

O inadimplemento de qualquer das condições não significa, necessariamente, que o rendimento pago não seja uma bolsa nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, apenas não lhe atribui a isenção. Portanto, além de estar contido no conceito acadêmico de bolsa, conforme a legislação específica, a isenção do rendimento depende da existência das demais características literalmente expressas no dispositivo outorgante da isenção. Portanto, é necessário, para o deslinde da controvérsia, que os rendimentos pagos sejam analisados à luz da norma tributária.

De pronto, analisando o teor dos termos de compromisso (e-fls. 10 a 22) que o recorrente celebrou com a fundação de apoio, percebe-se que a bolsa remunerou o profissional pela participação em projetos de extensão universitária, o que não encontra amparo na norma isentiva, que somente se estende a bolsas de ensino e pesquisa.

A Constituição Federal, no art. 207, estabelece que as universidades obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão. Esse é, pois, o tripé em que se sustenta a atividade universitária. Em singela definição, pode-se dizer que o ensino é a atividade precípua de transmissão de conhecimento, a pesquisa é a investigação para a produção de conhecimentos novos e a extensão, a aplicação de conhecimentos em atividades práticas junto à sociedade, com a entrega efetiva de um produto ou serviço.

O conceito de extensão universitária está bem descrito na Resolução n.º 7, de 18 de dezembro de 2018, da Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação:

Art. 3º A Extensão na Educação Superior Brasileira é a atividade que se integra à matriz curricular e à organização da pesquisa, constituindo-se em processo interdisciplinar, político educacional, cultural, científico, tecnológico, que promove a interação transformadora entre as instituições de ensino superior e os outros setores da sociedade, por meio da produção e da aplicação do conhecimento, em articulação permanente com o ensino e a pesquisa.

.....

Art. 8º As atividades extensionistas, segundo sua caracterização nos projetos políticos pedagógicos dos cursos, se inserem nas seguintes modalidades:

- I - programas;
- II - projetos;
- III - cursos e oficinas;
- IV - eventos;
- V - prestação de serviços

Percebe-se que, ao contrário das atividades típicas de ensino e pesquisa, as atividades de extensão produzem um benefício social resultante da aplicação dos conhecimentos acadêmicos. Por meio de projetos de extensão, necessidades das pessoas são satisfeitas, produtos são entregues, serviços são prestados. Portanto, as atividades de extensão tem caráter econômico, na medida em que geram valor à sociedade, ainda que sejam gratuitas, filantrópicas ou beneficentes. Daí, entendo perfeitamente a distinção que o legislador fez ao optar por dar isenção às bolsas de ensino e pesquisa e não estendê-la às bolsas de extensão.

Ora, como bem visto, em se tratando de outorga de isenção, a interpretação da lei há que ser literal, ou seja, não é possível aplicar a analogia para estender às bolsas de extensão a isenção dada às bolsas de ensino e pesquisa. Este ponto, a meu ver, seria suficiente para que os rendimentos pagos a título de bolsa de extensão, independentemente de qualquer outra condição, fossem reclassificados na Declaração de Ajuste Anual do recorrente para rendimentos tributáveis.

Porém, o fato de a bolsa ter sido paga para participação em projetos de extensão não fez parte da motivação do lançamento e, portanto, essa questão não compõe a lide e nem as razões de decidir deste acórdão, embora seja importante o seu destaque para repisar os estreitos limites da aplicação da norma de isenção e, sobretudo, para dar melhor compreensão às atividades exercidas pelo recorrente.

Na verdade, no presente caso, a Autoridade Lançadora, posteriormente corroborada pelo colegiado antecedente, entendeu que as bolsas de extensão representaram vantagem ao doador e decorreram da prestação de serviços, razão pela qual não estariam albergadas pelo art. 26 da Lei n.º 9.250, de 1995.

No presente caso, o projeto de extensão a que se vinculou o recorrente foi o Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde. Através desse projeto, os médicos professores da UFRGS atuavam como consultores e exerciam a coordenação e preceptoria de médicos-residentes no Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA), ligado àquela instituição universitária.

A residência médica constitui modalidade de ensino de pós-graduação, como estabelece o art. 1º da Lei n.º 6.932, de 7 de julho de 1981:

Art. 1º - A Residência Médica constitui modalidade de ensino de pós-graduação, destinada a médicos, sob a forma de cursos de especialização, caracterizada por treinamento em serviço, funcionando sob a responsabilidade de instituições de saúde, universitárias ou não, sob a orientação de profissionais médicos de elevada qualificação ética e profissional.

Ora, por meio do programa de extensão, o professor da UFRGS trabalhava no HCPA como coordenador e preceptor dos médicos no programa de residência médica daquela universidade, mas recebia rendimentos de uma fundação de apoio ligada à própria instituição de ensino. É evidente, a meu ver, que a atividade exercida pelo recorrente resultava em vantagem benéficas à UFRGS, que era o verdadeiro doador dos recursos, ainda que por intermédio de sua fundação de apoio. Ora, a finalidade da universidade é a formação de seus alunos. Ao instituir o programa de residência médica, que é um curso de pós-graduação, a instituição precisaria de infraestrutura, condições materiais e recursos humanos, inclusive coordenadores, consultores e preceptores. Portanto, a utilização dos professores médicos da UFRGS para exercer essas funções resultou, por óbvio, em vantagem para a instituição, pois assim ela pode cumprir seu propósito acadêmico. Se, ao invés de utilizar-se dos próprios professores e conceder-lhes uma bolsa, a instituição tivesse contratado médicos e outros profissionais para essas funções, remunerando-os mediante salário, provavelmente não se estaria aqui discutindo a incidência tributária sobre tais rendimentos. Do ponto de vista tributário, não vejo distinção entre as duas situações.

Além de o pagamento das bolsas de extensão representarem, no presente caso, vantagem ao doador, observo, como sustentado pela decisão recorrida, que também decorreram de contraprestação de serviço. A simples leitura das duas primeiras cláusulas dos termos de compromisso deixa incontestado que o recorrente recebia uma vantagem para prestar serviços de preceptoria, coordenação e consultoria, de forma complementar às suas atividades como docente na UFRGS:

CLÁUSULA PRIMEIRA: O presente instrumento tem por objeto propiciar ao professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, supra nomeado e qualificado, enquanto membro da FUNDAÇÃO MÉDICA, o desempenho de atividades complementares à docência, sob a forma de atividade de extensão nos termos da Resolução 02/94 do COCEP, visando o desenvolvimento e execução do projeto denominado "PROGRAMA DE DOCÊNCIA EM RESIDÊNCIA MÉDICA E ASSISTÊNCIA À SAÚDE" junto ao Hospital de Clínicas de Porto Alegre - HCPA.

Parágrafo Primeiro: As atividades de extensão, conforme o caso, compreenderão, atividades de preceptoria, coordenadoria e consultoria, assim entendidas:

- a) Preceptoria: atividades de extensão de supervisão, treinamento e seleção de profissionais de nível superior que sejam alunos de Programa de Residência Médica e outros Programas de Especialização desenvolvidos pelas instituições apoiadas.
- b) Coordenadoria: atividades de extensão de coordenação dos Programas e Projetos de Extensão em desenvolvimento pelas instituições apoiadas.
- c) Consultoria: atividades de extensão de suporte acadêmico ao desenvolvimento do ensino, assistência e da pesquisa no âmbito das instituições apoiadas, respeitados os respectivos regimentos internos.

Parágrafo Segundo: O desenvolvimento e participação no projeto de extensão, na forma do previsto no artigo 5º, §2º, do Decreto n.º 5.204/04 não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, devendo ser desenvolvido sem prejuízo de suas atribuições funcionais.

CLÁUSULA SEGUNDA: Em contrapartida às atividades de extensão objeto do presente instrumento, complementares às atividades de docência desenvolvidas pelo(a) professor(a) da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), na forma do disposto no artigo 4º, § 1º da Lei n.º 8.958/94 e Art. 5º, § 2º e Art. 6º 3º do Decreto n.º 5.204/04, a FUNDAÇÃO MÉDICA concederá a(o) professor(a) uma bolsa de extensão, na forma do disposto no "Regulamento para Concessão de Bolsas de Extensão (BE)" devidamente arquivado junto ao Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul - Procuradoria de Fundações, e registrado sob o n.º 1493444, em data de 10/02/2006 no Serviço de Registro de Títulos e Documentos das Pessoas Jurídicas da Comarca de Porto Alegre - RS.

Ademais, a situação do preceptor, coordenador ou consultor é diferente da do próprio médico residente, na condição aluno de pós-graduação, cuja bolsa é paga de acordo com o art. 4º da Lei n.º 6.932, de 1981, e possui isenção de imposto de renda expressamente definida no parágrafo único da Lei n.º 9.250, de 1995:

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.

Mais uma vez, percebe-se que o legislador, no processo de aprendizado, pretendeu dar tratamento fiscal privilegiado somente aos valores recebidos pelos aprendizes, nada se referindo a professores, preceptores, mestres, tutores, coordenadores ou qualquer outro profissional que transmite seus conhecimentos.

Por haverem representado vantagem ao verdadeiro doador e por decorrerem de contraprestação de serviço, os valores recebidos pelo recorrente a título de bolsa de extensão não podem ser enquadrados no que dispõe o art. 26 da Lei n.º 9.250, de 1995.

Registro que as decisões judiciais referidas pelo recorrente não são vinculantes e também não se lhe aproveitam, porque ele não foi parte nos respectivos processos judiciais.

Registro ainda que as informações relativas manifestações do Tribunal de Contas da União – TCU em nada afetam as conclusões deste voto, simplesmente porque aquele órgão não tem competência para a aplicação da legislação tributária. Ademais, o TCU nada mais fez do que afirmar que as bolsas coadunam com o que estabelecem o Decreto nº 5.205, de 2004, e a Lei nº 8.958, de 1994, mas não são essas normas que atribuem isenção ao rendimento, elas apenas autorizam e disciplinam a concessão de bolsas de estudo por meio de fundações de apoio, o que é inconteste nos autos.

Registro, por fim, que, com relação especificamente à reclassificação, para rendimentos tributáveis, do valor de R\$ 62.394,40 relativo ao ano-calendário de 2005, apenas R\$ 62.314,00 decorreram de bolsa de extensão, sendo que a diferença, R\$ 80,40, não foi contestada no recurso e, portanto, essa parte do lançamento é incontroversa.

Conclusão

Voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital