



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

Processo n° 11080.005906/2009-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2101-002.367 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2014
Matéria IRPF - Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
Recorrente João Carlos Tavares Brenol
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008

BOLSAS DE EXTENSÃO E PESQUISA. AUSÊNCIA DE VANTAGEM PARA O DOADOR E NÃO CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REQUISITOS NÃO ATENDIDOS.

São isentas do imposto sobre a 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.

Na hipótese, as bolsas foram pagas pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul (intermediária) com recursos a ela repassados, para esse fim, pelos beneficiários dos serviços, e correspondiam a contraprestação de serviços de (i) ensino, preceptoria, coordenação e consultoria prestados em favor do Hospital de Clínicas de Porto Alegre, hospital-escola da Universidade Federal do Rio Grande do Sul; e (ii) pesquisa em favor da empresa de medicamentos norte-americana Lilly Research Laboratories.

MULTA DE OFÍCIO. ERRO ESCUSÁVEL.

Não comporta multa de ofício o lançamento constituído com base em rendimentos classificados indevidamente como isentos pelo contribuinte quando induzido por informações equivocadas prestadas pela fonte pagadora.

Aplicação da Súmula CARF nº 73.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento em parte ao recurso, para excluir a multa de ofício lançada, em virtude da aplicação da Súmula CARF nº 73.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS – Presidente

(assinado digitalmente)

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Francisco Marconi de Oliveira, Alexandre Naoki Nishioka, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa e Celia Maria de Souza Murphy (Relatora).

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração contra o contribuinte em epígrafe, no qual foi apurada classificação indevida de rendimentos na declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda de pessoa física.

O contribuinte impugnou o lançamento (fls. 214 e seguintes), alegando, em síntese, que os rendimentos recebidos originavam-se de uma bolsa de extensão e pesquisa, transferidos a ele pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul, a título de doação, o que os torna isentos do imposto sobre a renda. Pugnou pela nulidade do Auto de Infração e requereu a produção de prova pericial a fim de comprovar suas razões de defesa.

A 4.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Porto Alegre (RS) julgou a impugnação improcedente, por meio do Acórdão n.º 10-30.408, de 20 de abril de 2011, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008

NULIDADE - IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - BOLSAS DE EXTENSÃO - CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A bolsa de estudo e pesquisa isenta do imposto de renda é aquela recebida exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas pesquisas não representem vantagem pra o doador e nem importem contraprestação por serviços prestados pelo beneficiário do rendimento.

Os valores recebidos por pessoa física a título de bolsa de extensão que importem contraprestação de serviços são

tributáveis na fonte e na declaração de ajuste anual do beneficiário.

DECISÕES JUDICIAIS - EFEITOS

As decisões judiciais, à exceção das proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual repisou seu entendimento quanto a serem isentos do imposto sobre a renda de pessoa física os rendimentos auferidos a título de bolsa de extensão e pesquisa.

Posteriormente, apresentou arrazoado no qual suscitou novos argumentos e voltou a alegar a inexistência de contraprestação de serviço, agora em virtude do advento da Lei n.º 12.871, de 2013. Pediu o afastamento da multa de ofício, uma vez constatado que o equívoco foi causado por informações erradas prestadas pela fonte pagadora dos rendimentos.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Celia Maria de Souza Murphy

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais previstos no Decreto nº 70.235, de 1972. Dele conheço.

O lançamento constante do presente processo refere-se a omissão de rendimentos recebidos, pelo contribuinte, em 2005, 2006 e 2007, da Fundação Médica do Rio Grande do Sul, a título de bolsas de extensão.

Segundo consta, a Fiscalização apurou que o sujeito passivo classificou indevidamente, como isentos/não tributáveis, na sua Declaração de Ajuste, os rendimentos recebidos daquela pessoa jurídica. Nos termos do Relatório de Ação Fiscal, a atividade de extensão, nos exercícios fiscalizados, visava à execução dos seguintes projetos:

a) "Programa de Assistência à Saúde e de Docência em Residência Médica: Projeto de Medicina Interna" junto ao HCPA, durante o período de 01/07/04 a 30/06/06, conforme Termo de Compromisso firmado pelas partes em 01/07/04;

b) "Programa de Docência em Residência Médica a Assistência à Saúde" junto ao HCPA, durante o período de 01/06/06 a 01/06/08, conforme Termo de Compromisso firmado pelas partes em 10/07/06;

c) "PROJETO: 00324 - ARZOXIFENO" junto ao HCPA, durante o período de 01/01/05 a 31/12/06, conforme Termo de Compromisso firmado pelas partes em 01/01/05; e

d) "PROJETO: 00324 - ARZOXIFENO" junto ao HCPA, durante o período de 01/01/07 a 31/12/07, conforme Termo de Compromisso firmado pelas partes em 01/01/07.

A partir desses elementos, a Fiscalização promoveu o lançamento da diferença de imposto para os exercícios 2006, 2007 e 2008, reclassificando os rendimentos como decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício.

A autoridade autuante pontuou que, para que os valores recebidos a título de bolsa de ensino, pesquisa e extensão sejam considerados isentos, os resultados dos estudos e das pesquisas devem preencher algumas condições cumulativas, entre as quais se sobressaem não importar contraprestação de serviços e não reverter economicamente para o doador ou interposta pessoa, o que não se comprovou.

Salientou ainda que, nos anos-calendários fiscalizados, o interessado, professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, na qualidade de membro da Fundação Médica do Rio Grande do Sul, desenvolveu atividades complementares à docência, sob a forma de programas de extensão, as quais ocorreram nas dependências do Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA), hospital-escola da UFRGS.

Para esse fim, o professor bolsista e a Fundação Médica firmaram contrato intitulado "Termo de Compromisso para Concessão de Bolsa de Extensão", que a Fiscalização entendeu ser, na verdade, um acordo de vontades - contrato - estipulado entre a Fundação e o fiscalizado, determinando direitos e deveres para ambas as partes: à prestação das atividades de preceptoria, coordenação e consultoria, obrigações do contribuinte, correspondia a obrigação da Fundação de pagar a "bolsa de extensão" (preço), durante a vigência do contrato, obrigação essa com o nítido caráter de contraprestação.

Destacou a Fiscalização que o Hospital de Clínicas de Porto Alegre - HCPA seria diretamente beneficiado com o pagamento das "bolsas de extensão" pela Fundação, pois a atividade do fiscalizado contribuía tanto para que o Hospital realizasse a prestação de serviços médicos para os pacientes do SUS (do qual recebe verbas federais), quanto para que o HCPA atuasse como hospital-escola da UFRGS. Tais benefícios à pessoa interposta (HCPA) teriam, segundo a autoridade fiscal, clara faceta econômica, desnaturando, conjuntamente com o caráter de prestação de serviços das atividades desenvolvidas sob o programa, pretensão à isenção com relação às "bolsas de extensão" concedidas pela Fundação ao contribuinte.

No tocante ao projeto denominado "00324 - ARZOXIFENO", a Fiscalização ressaltou que os Termos de Compromisso de "Desenvolvimento de Pesquisa mediante concessão de Bolsa", firmados entre a Fundação Médica e o fiscalizado, não esclarecem, em seu corpo, as atividades a serem desenvolvidas em virtude das avenças. Há a menção de que o projeto seria realizado no Serviço de Traumatologia do HCPA, e de que a pesquisa a ser desenvolvida seria custeada pela Fundação Médica, conforme sua Cláusula Segunda. Apesar disso, as demais cláusulas são genéricas. Impôs-se, então, efetuar diligência junto à Fundação Médica do Rio Grande do Sul para esclarecimento das condições em que tais atividades eram realizadas.

Consignou a autoridade fiscalizadora ter sido apresentado, na diligência, "Contrato de Patrocínio de Pesquisa Clínica", firmado entre a citada Fundação e a Quintiles Inc., "visando o estudo patrocinado pela Lilly Research Laboratories, uma divisão da Eli Lilly and Company, intitulado "Efeitos do Arzoxifeno na Incidência de Fratura Vertebral e na

Incidência de Câncer de Mama Invasivo em Mulheres Pós-Menopausa com Osteoporose ou com Baixa Densidade Óssea", redigido na língua inglesa, o que impossibilitou o exame de seu teor. Todavia, ressaltou-se que a patrocinadora é divisão de conhecida empresa de medicamentos, de origem norte-americana, o que leva à conclusão que as verbas percebidas a título de "bolsa de pesquisa" relacionada ao "Projeto Arzoxifeno" caracterizariam-se como rendimentos tributáveis na fonte e na declaração de ajuste anual do beneficiário.

Desse modo, a percepção de bolsas de extensão e pesquisa traduziriam-se em proventos que deveriam ser submetidos à tributação pelo imposto de renda.

Em sua impugnação, o contribuinte esclareceu que a Fundação Médica do Rio Grande do Sul e o Hospital de Clínicas de Porto Alegre firmaram Convênios Operacionais para disciplinar as atividades de apoio ao ensino e à extensão. Neste contexto, desde a sua criação e com a sua evolução, a Fundação Médica do Rio Grande do Sul, com a colaboração de seus membros, entre os quais o impugnante, cumpriria importante papel educacional e principalmente social, colaborando com o cumprimento da obrigação constitucional cabível ao Estado, de promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológica.

Salientou que o exercício das atividades de preceptoria, coordenação e controle de alunos (médicos residentes) não pode ser caracterizado como contraprestação de serviços, visto tratar-se de atividades inseridas dentro de um modelo de extensão universitária adequadas às exigências definidas e consideradas capazes de promover o processo educativo e científico.

Complementou que as "bolsas", doadas pela Fundação aos médicos, professores da UFRGS, representam o elo final de uma cadeia organizada de busca da formação, do aperfeiçoamento de profissionais da área médica e, ao mesmo tempo, de impulsionamento do melhor atendimento aos pacientes do Hospital de Clínicas, repercutindo em vantagens para toda a sociedade. Além disso, o fato de as "bolsas de extensão" repetirem-se, para o mesmo membro da Fundação Médica, em anos sucessivos, não alteraria a sua natureza.

Fundamentado no disposto no artigo 26 da Lei n.º 9.250, de 1995, e no artigo 7º do Decreto nº 5.205, de 2004, citando e transcrevendo ementas de julgados que, no seu entender, embasam seu entendimento, o defendente alegou enquadrar-se na isenção prevista, eis que as bolsas de pesquisa e extensão não possuiriam natureza remuneratória, mas seriam consideradas doações realizadas pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul, conformando-se com o artigo 538 do Código Civil. Além disso, complementa que a concessão das bolsas não representa, em contrapartida, benefício para o doador, a Fundação, vez que esta estaria apenas repassando verbas públicas, de cunho orçamentário, e que possuem, *a priori*, esta destinação específica e integral de cobertura para realização dos programas de extensão universitária.

Ao final, pugnou pela nulidade ou insubsistência do lançamento e pediu a produção de prova pericial.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Porto Alegre (RS) não acolheu seus argumentos e decidiu pela improcedência da impugnação.

No recurso, o interessado rebateu as razões de decidir do julgador de primeira instância e, no mais, repôs seus argumentos.

Ao dispor sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a Lei n.º 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional, assim especificou:

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.

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

[...] (g.n.)

Também nesse sentido, assim estipula a Lei n.º 7.713, de 1988, cujo artigo 3.º a seguir transcreve-se:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º 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.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 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.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda

das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.

(g.n.)

Dos dispositivos acima reproduzidos, depreende-se que toda a renda percebida pelo particular está sujeita ao imposto sobre a renda, independentemente 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. As exceções são especificamente previstas em lei, tal como ocorre com as isenções.

Para haver isenção, é preciso haver previsão expressa em lei específica, tal como prescreve o artigo 176 do Código Tributário Nacional:

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.

[...]

Tal dispositivo está em perfeita consonância com o previsto na Constituição Federal de 1988, a qual, ao tratar das limitações do poder de tributar, assim prevê, no parágrafo 6.º de seu artigo 150:

Art. 150. [...]

§ 6.º 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

A isenção pleiteada pelo recorrente é aquela de que trata o artigo 26 da Lei n.º 9.250, de 1995, que assim prescreve:

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, nem as bolsas recebidas pelos servidores das redes públicas de educação profissional, científica e tecnológica que participem das atividades do Pronatec, nos termos do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011. (Redação dada pela Lei nº 12.816, de 2013)

Diante das normas da legislação acima transcrita, conclui-se que, para que as bolsas de extensão sejam isentas do imposto sobre a renda, é necessário que se caracterizem como doação, atendendo, cumulativamente, às seguintes condições:

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

Sendo assim, impende estabelecer se, na hipótese sob análise, os valores auferidos pelo contribuinte, a título de “bolsa de extensão” e “bolsa de pesquisa”, pagos pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul, cumprem os requisitos legais para serem isentos do imposto sobre a renda.

Para esse fim, valho-me da excelente análise promovida pelo Ilustre Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, em caso idêntico ao que aqui se aprecia, no voto condutor do Acórdão n.º 2101-001.950, desta 1ª Turma Ordinária que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso da contribuinte:

“Caso concreto:

A recorrente é professora da Faculdade de Medicina da Universidade Federal do Rio Grande do Sul UFRGS em Porto Alegre/RS, e nesta condição tornou-se membro da Fundação Médica do Rio Grande do Sul, onde desempenha atividades complementares à docência, sob a forma de atividade de extensão

A Fundação Médica do Rio Grande do Sul é uma fundação de apoio ao Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA), que é o hospital escola da UFRGS.

As verbas lançadas decorrem dos projetos de extensão denominados “PROGRAMA DE GESTÃO DE INFORMAÇÕES HOSPITALARES”, “GESTÃO DA INFORMAÇÃO E DA QUALIDADE ASSISTÊNCIA NO HCPA” e “PROGRAMA DE DOCÊNCIA EM RESIDÊNCIA MÉDICA E ASSISTÊNCIA À SAÚDE”.

De acordo com os Termos de Compromisso firmados para participação nos projetos, as atividades a serem desempenhadas eram:

- a) *Preceptoria: atividades de extensão de supervisão e 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.

Os projetos e os termos de compromisso esclarecem que, em contrapartida às atividades de extensão realizadas, complementares às atividades de docência desenvolvidas pelo professor da UFRGS, seria paga uma bolsa de extensão, na forma do disposto no art. 4º, §1º, da Lei nº 8.958, de 1994 e nos arts. 5º, §2º, e 6º, §3º, do Decreto nº 5.204, de 14 de setembro de 2004.

Contudo, apesar de instituídas com base nessa legislação, há que se considerar que as bolsas de extensão sob análise possuem nítido caráter de contraprestação de serviços.

Observe-se que a principal função realizada pela contribuinte é a de supervisão e treinamento dos médicos residentes do Hospital Escola da UFRGS, que possui a mesma natureza da sua ocupação de professora dessa universidade.

E isso é ainda mais evidente quando se verifica que a residência médica constitui modalidade de ensino de pós-graduação.

Além disso, na função de supervisão e treinamento dos médicos residentes, a contribuinte certamente presta serviço de atendimento médico, atividade própria do hospital escola.

O mesmo raciocínio se aplica às outras atividades dos projetos de extensão: a de coordenação de programas e projetos de extensão e de consultoria. Trata-se de prestação de serviços em benefício da fundação de apoio e do hospital escola.

Acrescente-se que, em cada ano fiscalizado, as bolsas pagas pela Fundação equivalem a cerca de 50% do total de rendimentos pagos pela UFRGS. 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.

A recorrente centra boa parte do seu recurso na importante função social do hospital escola, que teria sua imunidade reconhecida por decisão judicial, e no fato dos serviços prestados se darem em benefício da sociedade, e não da fundação de apoio.

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 assistência social 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 médicos do hospital escola.

Desta forma, entendo que os valores pagos na forma de bolsa de extensão constituem pagamento pelos serviços de ensino, coordenação e consultoria prestados em favor da Fundação Médica do Rio Grande do Sul e do Hospital de Clínicas de Porto Alegre.

Decisão do TCU:

A recorrente afirma que a fundação de apoio é rigorosamente fiscalizada pelo Tribunal de Contas da União TCU e pelo Ministério Público, que garantem o cumprimento dos termos da lei.

Nesse sentido, o TCU, no Acórdão nº 5682/2010 2ª Câmara (fls. 403 a 412), teria reconhecido o atendimento dos requisitos da lei, e portanto a legitimidade do sistema de concessão de bolsas de extensão aos membros da Fundação Médica, e não somente que não haveria vínculo empregatício, como afirmado na decisão de primeira instância.

De fato, a referida decisão reformou, em sede de embargos de declaração, o acórdão que havia concluído que as bolsas de extensão pagas pela fundação de apoio aos professores da UFRGS importavam em contraprestação de serviços, em violação ao art. 4º, §3º, da Lei nº 8.958, de 1994, ao art. 6º do Decreto nº 5.205, de 2004, e à jurisprudência daquele Tribunal.

Assim, a decisão final do TCU concluiu que a remuneração em forma de bolsa era compatível com a legislação de regência.

*Penso que a recorrente tem razão ao afirmar que as conclusões do TCU estendem-se à natureza isenta das respectivas bolsas, e não só à inexistência de vínculo empregatício, como entendeu o julgador **a quo**.*

Isso porque, se as bolsas concedidas atendem aos requisitos do art. 6º do Decreto nº 5205, de 2004, então necessariamente satisfazem aos ditames do art. 7º, sendo isentas do imposto de renda.

Entretanto, as conclusões do TCU não vinculam este CARF, e, no meu sentir, estão equivocadas ao retirar das atividades executadas a característica de prestação de serviços. Melhores os argumentos da equipe técnica do Tribunal, referendados pela decisão reformada, que, com base nos fatos concretos analisados, concluiu de forma similar a este voto.

Decisões administrativas e judiciais:

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

Contudo, as decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ e 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 tributária de verbas semelhantes. Dentre muitas, transcrevo a seguinte ementas:

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)

Observe-se que o lançamento das contribuições previdenciárias na Fundação Médica do Rio Grande do Sul, relativas às bolsas de extensão pagas aos professores da UFRGS, foi apreciado pelo Acórdão nº 2302-01.388, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, na sessão de 26/10/2011, sendo relator o Conselheiro Marco André Ramos Vieira, tendo sido negado provimento ao recurso voluntário do contribuinte. Transcreve-se a ementa, na parte de interesse à presente discussão:

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. REMUNERAÇÃO. BOLSAS DE ENSINO. LEI 8.958.

A condição para que os valores sejam enquadrados como bolsas é justamente não ser contraprestação a serviços executados pelos beneficiários, conforme previsto no art. 6º do Decreto n 5.205.

Retribuindo o serviço prestado pelo segurados, os valores não podem ser enquadrados como doação. De acordo com o disposto no art. 538 do Código Civil, considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra. Assim, os valores foram devidos aos segurados não por uma liberalidade da empresa; pois a liberalidade não teria uma causa jurídica. Os valores foram devidos em virtude de serviços prestados (a verdadeira causa jurídica) no interesse da entidade. Como se sabe, a prestação de serviços remunerada é fato gerador de contribuição previdenciária.

Não haveria incidência de contribuição previdenciária se os valores fossem pagos de acordo com a Lei n 8.958. Todavia restou demonstrada a desobediência do comando legal.

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, tendo uma das decisões, a relativa ao processo nº 2010.71.50.013139-7, tratado de caso idêntico ao do presente processo.

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 Fundação Médica do Rio Grande do Sul, entidade que concedeu a bolsa, mas sim o Hospital de Clínicas de Porto Alegre, 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 foram repassados pelo HPCA à fundação de apoio, como demonstram os documentos de fls. 230 a 352. 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.

Impende ressaltar que, na oportunidade, nosso voto foi favorável ao posicionamento externado pelo Conselheiro Relator.

Em 14 de novembro de 2013, o recorrente protocolou os documentos anexados às fls. 636 e seguintes, tais como Atestado da Procuradoria de Fundações do Ministério Público do Rio Grande do Sul, declaração da FMRS acerca da inexistência de vantagem econômica e DIPJ 2013 da FMRS, tudo com o intuito de demonstrar que a FMRS é entidade sem fins lucrativos e que não obteve vantagem econômica com o pagamento das “bolsas de extensão”.

Ocorre que os recursos que financiaram as “bolsas” não são próprios da fundação de apoio (FMRS), mas a ela foram repassados pelo Hospital de Clínicas de Porto Alegre, como demonstra o Convênio Operacional n.º 01/2004 (vide fls. 61), com a alteração promovida pelo Termo Aditivo n.º 01/2004 (fls. 67), ratificado pelo Segundo Termo Aditivo ao Convênio Operacional n.º 01/2004 (fls. 70):

5) RECURSOS ORÇAMENTÁRIOS DO PROGRAMA: Os recursos para o desenvolvimento do programa de extensão de preceptoria em residência médica são provenientes de receitas do HCPA (Sistema Único de Saúde - SUS). As despesas

decorrentes do presente convênio correrão à conta dos limites mensais da descentralização da dotação orçamentária efetuada pelo Fundo Nacional de Saúde.

A mesma situação se verifica no Convênio Operacional n.º 05/2004 (fls. 71 e seguintes, vide fls. 74), ratificado pelo seu Primeiro Termo Aditivo (vide fls. 83); no Convênio Operacional n.º 01/2006 (vide fls. 90), no Convênio Operacional n.º 05/2006 (vide fls. 111), no Convênio Operacional n.º 1/2007 (vide fls. 143), no Convênio Operacional n.º 05/2007 (vide fls. 125) e no Convênio Operacional n.º 04/2007 (vide fls. 491).

Sendo assim, ficou caracterizado que a Fundação Médica do Rio Grande do Sul atuou como mera intermediária, eis que “doou” ao recorrente recursos que recebeu, para esse fim, do Hospital de Clínicas de Porto Alegre (hospital-escola da Universidade Federal do Rio Grande do Sul), beneficiário dos serviços prestados pelo recorrente. Isso leva à conclusão que o beneficiário dos serviços prestados é a própria entidade que pagou por esses serviços, utilizando, como intermediária, a Fundação Médica do Rio Grande do Sul (“doadora”), que não é beneficiária dos serviços.

Para que não haja dúvidas quanto à abrangente análise que se promoveu no âmbito do presente processo, impõe-se a apreciação da Lei n.º 12.871, de 2013, para o fim de definir se seus artigos 27 a 29, que tratam da concessão de bolsas para a atividade de preceptoria nas ações de formação em serviço nos cursos de graduação e residência médica ofertados pelas instituições federais de educação superior ou pelo Ministério da Saúde, seriam ou não aplicáveis à presente hipótese.

Vejam os conteúdos dos artigos 27 a 29 da referida lei, que institui o Programa Mais Médicos e dá outras providências:

Art. 27. Será concedida bolsa para atividades de preceptoria nas ações de formação em serviço nos cursos de graduação e residência médica ofertados pelas instituições federais de educação superior ou pelo Ministério da Saúde.

[...]

Art. 29. Para os efeitos do art. 26 da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, os valores percebidos a título de bolsa previstos nesta Lei e na Lei n.º 11.129, de 30 de junho de 2005, não caracterizam contraprestação de serviços.

Vale apreciar se o artigo 29 teria caráter interpretativo e, por essa razão, por força do artigo 106 do CTN, as bolsas para atividades de preceptoria, de que trata o artigo 27, abrangeriam as “bolsas de extensão” cuja tributação aqui se discute, auferidas pela parte interessada nos anos-calendários 2004 a 2007.

Acreditamos não ser o caso. Entendemos que não caracterizam contraprestação de serviço somente os valores pagos a título de bolsas de preceptoria concedidas nos moldes da própria Lei n.º 12.871, de 2013, e da Lei n.º 11.129, de 2005, eis que essa limitação encontra-se expressa no artigo 29 acima reproduzido.

Tendo em vista que o artigo 29 da Lei n.º 12.871, de 2013, faz clara referência aos valores recebidos a título de bolsas para atividades de preceptoria previstos nas leis específicas, nele indicadas, não é possível entender que tal dispositivo seria aplicável a

todo e qualquer valor pago a esse título, mesmo que concedido fora dos moldes das leis expressamente referidas.

É de se destacar que a lei aplica-se a fatos pretéritos somente nas hipóteses previstas no artigo 106 do CTN, **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;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Para que fosse possível atribuir caráter interpretativo aos dispositivos da Lei n.º 12.871, de 2013, a fim de aplicá-los a fatos pretéritos, seria necessário que tal caráter estivesse expresso em seu texto, o que, conforme visto, não se verificou.

Diante dessas considerações, não é possível estender a aplicação do artigo 29 da Lei n.º 12.871, de 2013, às bolsas de preceptoria auferidas pelo recorrente nos anos-calendários 2005 a 2007.

O recorrente argumenta ainda que a decisão proferida por esta Turma Julgadora no Acórdão n.º 2101-002.043, de 2013, não guardaria similitude fática com o presente processo, uma vez que, naquele caso, a isenção teria sido glosada ante a existência de inquérito policial e irregularidades de contas apuradas pelo TCU.

Sobre este assunto, esclarecemos que as decisões deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não estão vinculadas a uma determinada decisão anteriormente exarada e válida somente entre as partes integrantes do processo administrativo. O livre convencimento do julgador permite que a decisão proferida, baseada na lei, tenha por supedâneo o argumento que entender razoável ou cabível ao caso concreto, desde que devidamente fundamentada, explicitadas as razões de fato e de direito que o levaram a tal convicção.

Releva ainda analisar o rendimento auferido pelo contribuinte para o desenvolvimento do denominado "PROJETO: 00324 - ARZOXIFENO", intitulado 'Efeitos do Arzoxifeno na Incidência de Fratura Vertebral e na Incidência de Câncer de Mama Invasivo em Mulheres Pós-Menopausa com Osteoporose ou com Baixa Densidade Óssea'.

Conforme apontado pela Fiscalização, segundo apurou em sede de diligência, apesar de o valor da "bolsa de pesquisa" ser pago pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul, a patrocinadora do projeto era a empresa Lilly Research Laboratories, uma divisão da Eli Lilly and Company, empresa de medicamentos norte-americana, diretamente interessada economicamente na pesquisa.

No contrato acostado às fls. 155 e seguintes, expresso em língua inglesa, sem tradução para o português, é possível constatar, em tradução livre, que, tal como observado pela Fiscalização, a empresa patrocinadora do “Projeto Arzoxifeno” será a única proprietária de todo e qualquer processo, fórmula, método terapêutico, assim como qualquer outra inovação resultante da pesquisa patrocinada (vide fls. 157), ficando, com isso, patente o interesse econômico da empresa patrocinadora, que, para pagamento dos rendimentos ao contribuinte, utilizou, como intermediária, a Fundação Médica do Rio Grande do Sul.

Essa constatação leva à conclusão que também essas verbas, percebidas pelo contribuinte a título de “bolsa de pesquisa”, relacionada ao “Projeto Arzoxifeno” caracterizam-se como contraprestação de serviços, rendimentos do trabalho, tributáveis na fonte e na declaração de ajuste anual do beneficiário.

Por fim, a defesa pede a aplicação da Súmula CARF n.º 73, eis que acredita ter ocorrido erro escusável em virtude de informação equivocada prestada pela fonte pagadora, o que teria induzido o interessado a informar que os rendimentos auferidos da Fundação Médica do Rio Grande do Sul seriam rendimentos isentos do imposto sobre a renda.

Vejam os textos da referida Súmula:

Súmula CARF nº 73: Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

Entendemos que, neste ponto, assiste razão à defesa. Conforme se constata às fls. 11 a 13 dos autos, os Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte emitidos pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul destacam os “rendimentos com bolsas” dos rendimentos tributáveis, consignando-os como rendimentos isentos/não tributáveis.

Nessas circunstâncias, não se pode imputar infração ao contribuinte por erro na classificação dos referidos rendimentos, eis que a própria fonte pagadora não prestou as informações necessárias à sua correta classificação; ao contrário, induziu o contribuinte a erro na sua declaração de ajuste anual, eis que prestou informações equivocadas.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento em parte ao recurso voluntário, para excluir a multa de lançamento de ofício.

(assinado digitalmente)

Celia Maria de Souza Murphy - Relatora

CÓPIA