



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.006606/2009-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.865 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2019
Recorrente CLOVIS ROBERTO DE MAGALHAES FRANCESCONI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

BOLSAS DE EXTENSÃO. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE VANTAGEM PARA O DOADOR E NÃO CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REQUISITOS NÃO ATENDIDOS.

Somente ficam isentas do imposto de renda as bolsas de estudo, pesquisa e extensão caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a seus fins e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços, na forma do art. 26 da Lei nº 9.250, de 1996.

Hipótese em que as bolsas de extensão pagas correspondiam à contraprestação dos serviços de ensino, coordenação e consultoria prestados em favor da Fundação Médica do Rio Grande do Sul e do Hospital de Clínicas de Porto Alegre.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Junior, Paulo Sérgio da Silva, Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 4ª Turma da DRJ/POA, consubstanciado no Acórdão nº 10-30.413 (fl. 1.050) que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Contra o contribuinte retro mencionado foi lavrado Auto de Infração (fls. 02//05) de imposto sobre a renda de pessoa física relativamente aos exercícios de 2006, 2007 e 2008, no qual foi apurado o crédito tributário de R\$ 113.613,94, em decorrência de rendimentos classificados indevidamente na declaração de ajuste anual, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal e descritos no Relatório de Ação Fiscal (fls. 06//17).

Tempestivamente, o interessado apresenta a impugnação da exigência às fls. 107/131. Suas alegações estão, em resumo, a seguir descritas.

- As considerações que embasam o lançamento, na análise feita pela AFRF autuante, desconsidera, total e definitivamente, as razões que conduzem ao entendimento da fonte geradora — Fundação Médica do Rio Grande do Sul — que tais rendimentos são, realmente, BOLSAS DE EXTENSÃO ou PESQUISA, conclusão que deflui, inarredavelmente, do que estabelecem os artigos 1º, combinado com o parágrafo 10 do artigo 4º, da Lei 8.958. de 20/12/1994, assim como o artigo 1º, c/c o art. 5º, par. 2º, do Decreto nº 5.205, de 14/09/2004, que regulamenta a lei antes referida. Neste contexto, ademais, pode-se concluir, que a conclusão do fisco federal destoa, frontalmente, do objetivo precípua e fundamental dessas normas legais, as quais surgiram no mundo jurídico brasileiro exatamente para propiciar um ambiente adequado ao exercício, por funcionários públicos, como os professores da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, no desenvolvimento das atividades de uma Fundação de Apoio, umbilicalmente ligada a um HOSPITAL ESCOLA (HCPA), e que exerce o grande papel de impulsionador da pesquisa científica, na área médico assistencial, desse modo propiciando aos profissionais das áreas da saúde o aperfeiçoamento e continuidade de sua formação, com Bolsas de Extensão, mormente na coordenação de ações de formação profissional dos Médicos Residentes.

- A UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS), prevê, conforme seu Estatuto (Anexo 03), conforme seu artigo 3º, inc. VII: - indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, o que é confirmado, como finalidade precípua, no seu artigo quinto. E, conforme estabelece seu artigo 7º, inc. II, faz parte de sua estrutura o HOSPITAL UNIVERSITÁRIO. Neste aspecto, convém ressaltar que o dito "hospital universitário" se consubstancia no HOSPITAL DE CLÍNICAS DE PORTO ALEGRE (HCPA), o qual, diversamente da totalidade ou maioria dos casos constatados pelo Brasil afora, não é uma entidade componente da própria universidade, mas uma EMPRESA PÚBLICA de direito privado, criada pela Lei nº. 5.604, de 02/09/1970, com patrimônio próprio e autonomia administrativa, vinculada à supervisão do Ministério da Educação. (Grifos do original).

- Com a realização das metas dos programas de extensão universitária, voltados, precipuamente, para a preceptoria dos médicos residentes com as Bolsas de Extensão patrocinadas pela Fundação Médica a seus membros (médicos e professores da UFRGS), a Fundação Médica do RGS, atuando junto ao Hospital de Clínicas, faz irradiar para a população por este atendida, a qualificação técnica e científica permanente desses profissionais, pois que esta qualificação, decorrente dos programas de extensão, traduz-se melhor assistência, maiores e indiscutíveis benefícios à saúde pública e ao tratamento dos pacientes do Sistema Único de Saúde.

- 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 se insere o impugnante, cumpre 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, na forma do disposto no Capítulo IV — "Dá Ciência e Tecnologia", do Título VIII — DA ORDEM SOCIAL, especialmente, no artigo 218 e seus parágrafos, da Constituição da República Federativa do Brasil.

- Para a realização/consecução de Convênios e seus respectivos programas, portanto, insere-se a atuação dos membros da Fundação Médica do R. G. do Sul, que são professores da UFRGS, e que se adaptam ao sistema de bolsistas, uma vez, como funcionários públicos, auferem a sua remuneração com tal vínculo com a Universidade Federal, muitos deles com dedicação exclusiva, não podendo, portanto, manter outros vínculos trabalhistas. Aí se inserem as disposições trazidas pela Lei 8.958/94, especialmente em seu artigo 4º e parágrafos, que define a inexistência de vínculo empregatício de qualquer natureza,..."podendo as fundações contratadas, para sua consecução, concederem bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão".

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

- Não é compreensível, do ponto de vista da repercussão social de uma atividade eminentemente socializante, voltada ao bem comum, como é a do HCPA, atuando em conjunto com a Fundação Médica, que o fisco federal envide esforços no sentido de obter, junto a esta entidade que não possui fins lucrativos, a arrecadação de importâncias de vulto, desfalcando a Fundação Médica daqueles mesmos recursos que advêm do Governo Federal. É o Poder Central dando com uma mão e tirando com a outra, como se discorre popularmente.

- Não há como se aceitar a informação, trazida pelo Auditor Fiscal, de que a atividade dos bolsistas se volta, diretamente, aos pacientes do Hospital de Clínicas. A atividade dos bolsistas alcança e beneficia, indiretamente, os pacientes do HCPA, através da Fundação Médica, irradiando, através do aperfeiçoamento dos profissionais e otimização dos serviços do Hospital, o bem estar da sociedade. Neste contexto, não há BENEFÍCIO PARA A FUNDAÇÃO MÉDICA, ou para o HCPA, como afirma o autuante, mas benefício para os pacientes do hospital de Clínicas e para todos os que, de algum modo, se beneficiam dos reflexos desta atividade eminentemente de cunho social. (Grifos do original).

- A Lei nº 8.958/94 e o Decreto nº 5.205/2004 que a regulamentou, (Anexo 16), deferem amplo amparo à participação do servidor das IFES (Instituição Federal de Ensino Superior) na consecução de projetos de pesquisa, ensino e extensão gerenciados pelas fundações de apoio. Essa participação do servidor proporciona o recebimento de bolsas como incentivos a esses servidores, ou seja, aos funcionários da Universidade Federal do Rio Grande do Sul que, como professores participam, na qualidade de membros da Fundação Médica, dos projetos de pesquisa e de extensão.

- Destarte, para a execução desses contratos ou convênios, no qual denominamos projetos, lícita é a utilização de pessoal da UFRGS, onde se insere o impugnante, corroborado inclusive pelo art. 4º, § 1º, da lei nº 8.958/94, autorização esta repetida no decreto regulamentar.

- A legislação em foco é cristalina e terminantemente expressa, ao determinar que as bolsas concedidas pelas fundações de apoio são ISENTAS da exação de Imposto de Renda, mostrando-se, dessa forma, correto o procedimento do impugnante ao declarar a bolsa de extensão como rendimento não tributável.

- Ainda que, num conceito mais amplo, a atividade dos médicos membros da Fundação Médica, como o atuado, possa ser entendida como prestação de serviço, visto que a atividade pessoal de qualquer profissional, em qualquer contexto e em qualquer circunstâncias assim possa ser entendida, seja pelo esforço mecânico, seja pelo intelectual, esta precípua prestação se insere num contexto estreito e específico de realização de PROGRAMAS DE FORMAÇÃO EXTENSIVA, que pode ser vista como CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO, somente definidos, em sua essência, em função das normas e dos motivos que lhe dão forma e sustento.

- E mais, deve-se gizar e repisar, esta prestação — mesmo que consigne a existência de um CONTRATO, como plasmado no nosso Código civil, arts. 538 e seguintes — não representa benefício para o doador, de maneira alguma, muito embora a doação pressuponha o exercício de uma atividade do profissional beneficiado (contratante), e muito embora a Fundação Médica não tenha qualquer interesse próprio ou exclusivo nesta DOAÇÃO, ou na sua contra-partida, mesmo porque os recursos que viabilizam tais bolsas advém do Hospital de Clínicas e, de certo modo, representam verbas federais.

- Ora, o impugnante, na condição de bolsista, recebe os valores transferidos pela Fundação Médica a título de doação, como prescreve a lei civil, realizando a doação como forma de incentivar a pesquisa e extensão que serão empregadas em benefício da sociedade como um todo, pois a transferência de conhecimento e treinamento aos alunos (médicos residentes) feitos através do desenvolvimento do programa de extensão resultará em um melhor atendimento assistencial a pacientes do Hospital de Clínicas de Porto Alegre, justificando-se usufruir o benefício da isenção específica criada para o caso — inexistindo qualquer benefício ou contraprestação em favor da Fundação Médica.

- Mais, ainda, constata-se que a concessão de bolsas não representa, em contrapartida, benefício para o doador, a Fundação, vez que esta está 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. A contraprestação de serviço não está presente, no conceito aplicado pela fiscalização da Receita Federal, pois que o beneficiário da bolsa constitui-se em mera peça de uma grande engrenagem, inserido no sistema de gerenciamento e realização dos projetos de educação e extensão, vinculados a residência médica, refletindo o interesse do Governo Federal (Comissão Nacional de Residência Médica — Resolução nº 02/2006, de 17 de maio de 2006), através do HCPA, mas com a participação permanente e indispensável da Fundação Médica do Rio Grande do Sul, como a Fundação de Apoio que gerencia a consecução dos programas de extensão da Universidade.

- Ante todos os argumentos expostos, confiando no elevado senso de justiça dos julgadores no âmbito do processo administrativo-fiscal da Receita Federal do Brasil, acreditando-se que a presente impugnação será amplamente analisada, temos que é difícil concluir-se de forma diversa à argumentação exposta, em face à clareza da norma que ampara o impugnante. Sendo assim, requer o impugnante seja recebida e conhecida a presente Impugnação, propugnando pela sua integral acolhida, tornando nulo ou insubsistente o Auto de Infração acima referido, isentando o impugnante ao pagamento do Imposto de Renda e seus acréscimos legais lançados, ante a prova cabal de que se trata de rendimentos isentos ao imposto.

- Requer ainda, a produção de todos os meios de prova em direito admitido, especialmente, até mesmo a prova pericial, se assim entender necessário ou útil a essa Turma de Julgamento, para se confirmar e consagrar a inexigibilidade da inclusão da bolsa de extensão na apuração tributável do Imposto de Renda, daí decorrendo a desconstituição do crédito tributário objeto do Auto de Infração.

Buscando corroborar suas razões de defesa, cita ao longo de sua peça contestatória, ementas de decisões administrativas e judiciais exaradas sobre os temas que desenvolve.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 10-30.413 (fl. 1.050), julgou improcedente a defesa apresentada pelo sujeito passivo, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

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 nº 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 para 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

Cientificado, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 1.068, reiterando os termos da impugnação apresentada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme se infere do relatório supra e destacado pelo próprio Contribuinte em sua peça recursal, cinge-se a controvérsia *na interpretação da norma, para definir se existe ou não relação jurídica que obrigue o Recorrente ao pagamento do imposto de renda calculado sobre o valor recebido de Fundação de Apoio, definido pela fonte pagadora como BOLSA DE EXTENSÃO – PESQUISA*.

Sobre o tema, esclarecedores são os escólios objeto do Acórdão nº 2101-002.367, por meio do qual, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta Segunda Seção, analisando caso similar (para não dizer idêntico) ao presente feito, assim se pronunciou:

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.

[...]

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, coordenadoria 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 PósMenopausa 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, repisou 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 2101001.950, 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, entendendo 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 CAREF, 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 2102001.216, 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 230201.388, 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:

CONTRIBUENTES 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 nº 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 2010.71.50.0131397, 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.

Vejamos o conteúdo 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 nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, os valores percebidos a título de bolsa previstos nesta Lei e na Lei nº 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 nº 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 trata-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 aplica-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.

Registre-se pela sua importância que, longe de se tratar de um entendimento isolado, outros julgados desse Egrégio Conselho, versando sobre a mesma matéria e sobre os mesmos fatos, também se manifestaram neste mesmo sentido, como é o caso do Acórdão nº 2201-001.926, *in verbis*:

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 o 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 contribuinte não atende aos requisitos legais.

Neste esboço, estando as conclusões alcançadas nos precedentes supra mencionados em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, adoto na íntegra as suas razões de decidir, concluindo pela natureza tributável das verbas em análise.

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior