



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.735705/2012-67
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.116 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrentes FUNDAÇÃO MÉDICA DO RIO GRANDE DO SUL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não há óbice ao conhecimento de Recurso Especial, mesmo em se tratando de matéria probatória, quando os acórdãos recorrido e paradigmas tratam de processos de mesma matéria, envolvendo o mesmo Contribuinte.

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. BOLSAS DE EXTENSÃO.

Conjunto probatório condizente com as atividades da contribuinte. Bolsas de extensão transferidas aos membros em decorrência da prática da docência em hospital de clínicas, pela ministração de aulas aos médicos residentes, de acordo com a Lei 8.958/94.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES. OBRIGAÇÕES PRINCIPAL CORRELATA. CUMULAÇÃO DE PENALIDADES. INEXISTÊNCIA.

Caracteriza infração a apresentação de GFIP omitindo fatos geradores de Contribuições Previdenciárias (CFL 78). Não há que se falar em cumulação de penalidades, quando são aplicadas multas distintas, cada qual com sua tipificação e exigidas conforme fundamentações legais próprias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (relatora), Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maurício Nogueira Righetti, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício e Relatora

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
11080.735704/2012-12	37.385.131-6	Obrigação Principal	Ac. 2402-006.584
	37.385.132-4	Obrigação Acessória (AI-68)	
11080.735705/2012-67	51.035.691-5	Obrigação Principal	Recurso Especial
	51.035.692-3	Obrigação Acessória (AI-78)	

Conforme Relatório Fiscal de fls. 14 a 23, no presente processo encontram-se em julgamento os seguintes autos de infração:

- **Debcad 51.035.691-5**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre valores pagos a contribuintes individuais a título de Bolsas de Pesquisa (levantamento PE) e Bolsas de Extensão (levantamento EX), no período de 01/2009 a 12/2009;

- **Debcad 51.035.692-3**, referente a penalidade pelo descumprimento de obrigações acessórias, Código de Fundamento Legal 78, conforme o artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212, de 1991, por ter o Contribuinte enviado, já na vigência da Lei n.º 11.941, de 2009, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's), omitindo os valores pagos a título de bolsas de pesquisa e extensão aos contribuintes individuais, nas competências de 01/2008 a 09/2008 e 11/2008.

A Impugnação foi considerada improcedente, razão pela qual foi interposto Recurso Especial, julgado em sessão plenária de 04/07/2017, prolatando-se o Acórdão n.º 2201-003.720 (fls. 3.306 a 3.346), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO. TEMPESTIVIDADE.

Termo de ciência eletrônico, que se exterioriza como ato administrativo e presunção de veracidade. Segurança jurídica ao contribuinte com a demonstração de possuir o prazo consignado e confiança legítima do administrado. Recurso conhecido.

ILEGITIMIDADE PASSIVA. SUJEIÇÃO PASSIVA CARACTERIZADA.

Conforme confessado pelo contribuinte a atividade é exercida através de seus membros. Portanto a legitimidade passiva restou caracterizada, pois a relação jurídica originária é estabelecida sempre com a contribuinte.

INOVAÇÃO DA TESE DE DEFESA EM SEDE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. EXCEÇÃO

Não se conhece das matérias em sede recursal, fundamentadas em teses totalmente distintas daquelas apresentadas na defesa em vista da flagrante violação ao princípio da dialeticidade e supressão de instância, restando inviável o conhecimento dessas matérias. Exceção àquelas matérias de ordem pública.

PROVAS JUNTADAS POSTERIORMENTE À DEFESA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. INEXISTÊNCIA. PRECLUSÃO. FATOS INCONTROVERSOS.

Provas juntadas posteriormente, sem qualquer justificativa indicada no artigo 16§ 4º do Decreto 70.235/72. Não cabe a afirmação que há de se observar o princípio da verdade material, pois este nada tem a ver com a preclusão temporal aplicada ao caso, com fulcro no art.16 do Decreto 70.235/72. Necessidade de aplicação do regime de preclusões relativas à apresentação de provas documentais.

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. BOLSAS DE PESQUISA NATUREZA MERCANTIL

Incide contribuição previdenciária sobre a remuneração paga, devida ou creditada, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais que prestem serviços à empresa.

Constitui base de cálculo de contribuição previdenciária o pagamento de bolsas de pesquisa com características mercantis.

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. BOLSAS DE EXTENSÃO.

Conjunto probatório condizente com as atividades da contribuinte. Bolsas de extensão transferidas aos membros em decorrência da prática da docência em hospital de clínicas, pela ministração de aulas aos médicos residentes, de acordo com a Lei 8.958/94.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECLARAÇÃO EM GFIP.

Devida a contribuição previdenciária (obrigação principal), é obrigação da empresa declará-la em GFIP (obrigação acessória).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO MULTA

A inclusão de contribuições em lançamento fiscal dá ensejo à incidência de multa, conforme legislação aplicável à matéria.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso. Vencidos, quanto ao conhecimento, os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Marcelo Milton da Silva Risso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz. Por maioria de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial para excluir do lançamento os valores de EX (Bolsas de Extensão). Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que davam provimento parcial em maior extensão.

O processo foi encaminhado à PGFN em 17/08/2017 (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.347) e, em 29/09/2017, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 3.348 a 3.360 (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.361), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, visando rediscutir as seguintes matérias: incidência de Contribuições Sociais sobre os valores pagos a título de bolsas de extensão; e possibilidade de instrução probatória por amostragem.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, admitindo-se a rediscussão da **incidência de Contribuições Sociais sobre os valores pagos a título de bolsas de extensão**, conforme despacho de 29/10/2017 (fls. 3.394 a 3.402).

Em seu apelo, quanto à matéria que teve seguimento, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- a Contribuinte alega que os valores por ela pagos a professores da Universidade Federal do Rio Grande do Sul deu-se por meio de bolsa de extensão, na forma do disposto no art. 4º, § 1º, da Lei n.º 8.958, de 1994 e nos arts. 5º, § 2º, e 6º, § 3º, do Decreto n.º 5.204, de 2004;

- nos termos da legislação de regência, as bolsas de extensão e pesquisa serão isentas quando: a) caracterizadas como doação; b) recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas; c) os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador; e d) os resultados dessas atividades não importem contraprestação de serviços.

- 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 e, portanto, estão fora do alcance da isenção pretendida;

- com efeito, a principal função realizada pelos médicos preceptores é a de supervisão e treinamento dos médicos residentes do Hospital Escola da UFRGS, função esta que possui a mesma natureza da sua ocupação de professor desenvolvida nesta universidade, cabendo destacar que a residência médica constitui modalidade de ensino de pós-graduação;

- não bastasse isso, na função de supervisão e treinamento dos médicos residentes, os preceptores certamente também prestam serviço de atendimento médico, atividade própria do hospital escola, e 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 e, sendo assim, nítido é o caráter remuneratório das referidas bolsas de extensão;

- observe-se que não se trata de parcelas esporádicas e eventuais, mas de verdadeira complementação salarial, paga no decorrer de diversos anos, o que reforça a convicção de sua natureza remuneratória;

- portanto, os valores pagos na forma de bolsa de extensão aos preceptores constituem pagamento pelos serviços de ensino, coordenação e consultoria prestados em favor da Fundação Médica do Rio Grande do Sul (cita o Acórdão n.º 2101-002.368).

Ao final, a Fazenda Nacional pede o provimento ao Recurso Especial, para que seja restabelecida a exigência quanto à verba objeto do apelo.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento parcial em 10/12/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 3.422), a Contribuinte, em 24/12/2018, ofereceu as Contrarrazões de fls. 3.536 a 3.553 e interpôs o Recurso Especial de fls. 3.426 a 3.461 (Termos de Solicitação de Juntada de fls. 374 e 474).

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte tece as seguintes considerações:

Do conhecimento

- em que pese se trate do mesmo Contribuinte e de autuação fiscal relativa a fatos geradores semelhantes, o paradigma indicado não representa divergência de interpretação em relação à decisão recorrida, por ausência de similitude fática;

- a solução conferida pelo acórdão recorrido se deu à luz do conjunto probatório constante nos autos, reconhecendo-se que os convênios firmados entre a Contribuinte, o HCPA e a UFRGS, no período de 2009, objeto da presente autuação fiscal, eram condizentes com as atividades de docência realizadas no âmbito da Lei n.º 8.958, de 1994, além de julgar insuficiente a motivação apresentada no Relatório Fiscal quanto à suposta existência de prestação de serviços;

- por sua vez, o acórdão citado como paradigma julgou a lide a partir da constatação de que, nos contratos juntados àqueles autos, não havia referência à bolsa de extensão e coordenação do Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde, o que infringiria o disposto no parágrafo 4º, do art. 6º, do Decreto n.º 5.205, de 2004;

- assim, diversamente do que sustenta a Fazenda Nacional, não há divergência com relação à interpretação do disposto no art. 6º, do Decreto n.º 5.205, de 2004 e no art. 4º, da Lei n.º 8.958, de 1994 entre a decisão recorrida e o acórdão trazido pela Recorrente, pois ambos entendem plenamente aplicáveis as disposições contidas nas referidas normas;

- a insurgência recursal objetiva, em suma, a rediscussão do conjunto probatório dos autos, o que é incompatível com a via processual eleita, haja vista que, segundo o disposto no art. 67 do RICARF, o Recurso Especial somente tem cabimento nos casos em que demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária, o que não ocorre no presente caso;

- assim, apesar de o acórdão trazido pela Fazenda Nacional referir-se a processo do mesmo Contribuinte, conforme afirmado em seu Recurso Especial, tal critério não é suficiente para se equiparar as decisões proferidas, já que cada uma está calcada na análise de diferentes instrumentos contratuais, vigentes à época dos respectivos fatos geradores, e da motivação apresentada no relatório fiscal de cada processo, para fins de constituição do crédito tributário.

Do mérito

- conforme reconhecido pela decisão recorrida, foram cumpridos todos os requisitos exigidos pela legislação que caracterizam como doações civis os repasses pela participação em projetos de extensão efetuados pela recorrida aos membros a ela associados;

- a finalidade precípua dos projetos de extensão é, justamente, o desenvolvimento do ensino e da extensão nas áreas de interesse das instituições federais, cuja formalização se dá por meio da contratação de instituições de apoio, como a ora Contribuinte, o que é autorizado pela Lei n.º 8.958, de 1994, nos termos do seu art. 1º, na redação vigente à época dos fatos;

- a Contribuinte é uma Fundação criada com a finalidade de dar apoio a projetos de interesse da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, por meio de seu Hospital-Escola – Hospital de Clínicas de Porto Alegre e, para o cumprimento de suas funções institucionais, a legislação federal a autoriza a conceder bolsas aos membros a ela associados pela sua participação nesses projetos;

- essas bolsas constituem doação civil, nos termos do art. 6º, do Decreto n.º 5.205, de 2004, e, desde que não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços, não se sujeitam à incidência do Imposto sobre a Renda,

conforme previsto art. 26, da Lei n.º 9.250, de 1996, e da Contribuição Previdenciária, de acordo com o art. 7º, do mencionado Decreto;

- a UFRGS possui diversos cursos de especialização na área da saúde, principalmente nas áreas de medicina, enfermagem e odontologia, que são ações de extensão coordenadas e exercidas por professores da instituição de ensino superior, que ao mesmo tempo, também são membros da Fundação Médica, para os quais, como forma de estímulo à sua participação, a Contribuinte concede bolsas de ensino;

- os convênios já são criados com previsão orçamentária para a concessão das bolsas de apoio, as quais são repassadas à Fundação Médica, para que gere os projetos e as despesas envolvendo os custos administrativos e eventuais serviços adicionais contratados;

- a Fundação recebe, assim, uma pequena porcentagem das bolsas concedidas (5%), que serve à cobertura de custos administrativos da própria instituição, conforme previsão no item 2.3.1 do Convênio n.º 001/2009 (Programa de Extensão), de forma que não há como conceber que as referidas doações possam acarretar alguma vantagem econômica para a Contribuinte;

- não fosse assim, a Fundação Médica não teria reconhecido para si o direito à imunidade prevista no art. 150, inc. VI, da CF/88, conforme decisão transitada em julgado nos autos da ação intentada pela própria recorrida (Apelação Cível n.º 2002.71.00.046013-9/RS);

- por si só, esse fundamento é suficiente para comprovar a ausência de obtenção de vantagem da Contribuinte em relação às atividades desenvolvidas pelos seus membros, atuando, exclusivamente, como apoiadora para viabilizar os projetos, haja vista que os valores repassados para as pesquisas possuem destinação específica e são integralmente aplicados em sua finalidade;

- inobstante isso, a recorrida submeteu os seus contratos de convênios ao Tribunal de Contas da União, para que fosse atestada a regularidade das atividades e projetos desenvolvidos, cuja conclusão foi de que as bolsas concedidas obedecem ao disposto no art. 6º, do Decreto n.º 5.205, de 2004, ou seja, que são doações civis para proceder a estudos e pesquisas e que não se caracterizam como contraprestação de serviços e nem reverterem economicamente para o doador;

- além do TCU, a Contribuinte é regularmente fiscalizada pelo Ministério Público, pelo Ministério da Saúde e pelo Ministério da Educação;

- assim, não há que se falar em contraprestação de serviço, pois as doações estão vinculadas a projetos públicos de pesquisa e extensão, cuja participação dos membros da Contribuinte é fundamental e restringe-se à coordenação e supervisão de atividades médicas, voltadas ao aperfeiçoamento acadêmico da medicina no país;

- o trabalho desenvolvido pela Fundação de Apoio junto ao Hospital de Clínicas, por meio do vínculo com a Universidade Federal, objetiva a qualificação profissional dos médicos residentes, beneficiando toda a sociedade, sobretudo a atendida pelo sistema Único de Saúde (SUS);

- diferentemente do que supôs a Fazenda Nacional, os pacientes são atendidos pelos médicos-residentes e não pelos preceptores, uma vez que o papel do professor orientador é, por meio de sua ampla experiência e conhecimento, repassar orientações e supervisionar os ambulatórios e os procedimentos, dando verdadeiro apoio aos médicos e alunos do programa de Residência Médica, que se responsabilizam diretamente pelos pacientes atendidos;

- de acordo com o art. 3º, parágrafo único, do Decreto nº 5.205, de 2004, o que deve ser considerado como contraprestação de serviços, vedada pela legislação, é a “*contratação de pessoal para prestação de serviço de caráter permanente na instituição apoiada*”;

- em resumo, a atividade realizada pelos professores e prevista nos convênios operacionais não guarda relação com o resultado do atendimento aos pacientes, mas sim com a produção de conhecimento que acarreta o aperfeiçoamento dos médicos-residentes;

- ademais, os preceptores/pesquisadores vinculados à Contribuinte - irrisignados com o posicionamento da RFB que lhes exigia tanto o IRPF como a Contribuição ao INSS sobre as bolsas - ajuizaram ações perante a Justiça Federal em Porto Alegre, buscando o reconhecimento de que sua atividade não configura prestação de serviço à Contribuinte e, conseqüentemente, não está sujeita ao IRPF nem à Contribuição para ao INSS;

- analisando os pleitos ajuizados pelos preceptores/pesquisadores, que têm como objeto a percepção das bolsas repassadas pela recorrida, o Poder Judiciário reconheceu a procedência, de modo definitivo, de todas as ações, inclusive com decisão já transitada em julgado nos autos da ação declaratória nº 5010093-37.2014.4.04.7100, que reformou o Acórdão nº 2101-002.368, citado como precedente pela PGFN, cristalizando a inexigibilidade da Contribuição para o INSS, pela inexistência da contraprestação de serviços que constitui a materialidade do crédito tributário ora discutido;

- dessa forma, as decisões advindas das ações propostas pelos professores membros da recorrida qualificam, de modo definitivo, a natureza jurídica das bolsas a eles repassadas (objeto do presente lançamento);

- tratando-se de fato novo superveniente, deve este CARF manifestar-se a respeito, pois a prestação de serviços não pode existir para o tomador (recorrida) e não existir para o prestador (preceptor/pesquisador) e, no caso em tela, o Poder Judiciário cristalizou o entendimento de que não existe prestação de serviço, portanto afastou as respectivas Contribuições Previdenciárias.

Ao final, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, este suscitava as seguintes matérias: observância de decisões judiciais transitadas em julgado (fato superveniente); ilegitimidade passiva; não incidência das Contribuições Previdenciárias sobre as bolsas de pesquisa; inexistência de prestação de serviços; e cancelamento da penalidade isolada, face à impossibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa por omissão de informação em GFIP, relativa à mesma obrigação tributária.

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi dado seguimento parcial, conforme despacho de 14/02/2019 (fls. 3.587 a 3.596), admitindo-se a rediscussão apenas da matéria **“cancelamento da penalidade isolada, face à impossibilidade de cumulação de multa de ofício com multa por omissão de informação em GFIP, relativa à mesma obrigação tributária”**.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade em 25/02/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 3.608), a Contribuinte apresentou, em 28/02/2019 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 3.609), o Requerimento de Agravo de fls. 3.611 a 3.618, rejeitado conforme despacho de 30/04/2019 (fls. 3.668 a 3.675).

Em seu apelo, quanto à matéria que obteve seguimento, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- a Fiscalização, ao entender como exigível a Contribuição Previdenciária sobre o repasse de bolsas de pesquisa e extensão, aplicou, em razão do não recolhimento do tributo, multa de ofício de 75% sobre o valor devido e, além disso, com base no art. 32-A, da Lei n.º 8.212, de 1991, aplicou multa isolada pela entrega da declaração com informações incorretas ou omissas;

- a decisão ora recorrida manteve a cobrança cumulativa da multa isolada e da multa de ofício sob o argumento de que ambas possuem suporte fático diverso, o que legitimaria a sua cobrança;

- ocorre que, tendo sido constituído crédito tributário decorrente de obrigação principal, não cabe a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória motivada pela apresentação de declaração inexata/omissa, sob pena de dupla penalização sobre o mesmo suporte fático;

- em outras palavras, se a Contribuinte entende que as bolsas pagas não se sujeitam à incidência da Contribuição Previdenciária, não há que se falar em incluir tais repasses na GFIP;

- embora possa ser, hipoteticamente, desdobrada em etapas, a conduta da Contribuinte possui indissociável nexó de causalidade, e, assim, sua segmentação, para fins de penalização, significaria a aplicação de duas sanções sobre o mesmo suporte fático;

- portanto, ainda que mantida parcialmente a autuação fiscal, nos termos da decisão recorrida, o que não se espera, deverá ser cancelada a penalidade isolada arbitrada, haja vista o disposto no art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, não havendo que se falar em cumulação de multas, por constituir em dupla penalização, vedada nos termos do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991, conforme posicionamento consolidado deste CARF.

Ao final, a Contribuinte pede o provimento do Recurso Especial.

O processo foi encaminhado à PGFN em 23/10/2019 (Despacho de Encaminhamento de fls. 3.711), que não ofereceu Contrarrazões.

Voto Vencido

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

Em julgamento Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte.

O presente processo trata do **Debcad 51.035.691-5**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre valores pagos a contribuintes individuais a título de Bolsas de Pesquisa (levantamento PE) e Bolsas de Extensão (levantamento EX), no período de 01/2009 a 12/2009; e do **Debcad 51.035.692-3**, relativo à penalidade pelo descumprimento de obrigações acessórias, Código de Fundamento Legal 78, conforme o artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212, de 1991, por ter o Contribuinte enviado, já na vigência da Lei n.º 11.941, de 2009, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP's), com omissão dos valores pagos a título de bolsas de pesquisa e extensão aos contribuintes individuais, nas competências de 01/2008 a 09/2008 e 11/2008.

O Colegiado recorrido deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, entendendo que as Contribuições Previdenciárias não deveriam incidir nos valores das bolsas de extensão, decorrentes de convênio firmado entre a autuada e o Hospital de Clínicas de Porto Alegre.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional visa rediscutir a incidência de Contribuições Sociais sobre os valores pagos a título de bolsas de extensão.

O Recurso Especial do Contribuinte, por sua vez, visa o cancelamento da penalidade isolada, ao argumento de impossibilidade de cumulação de multa de ofício com multa por omissão de informação em GFIP, relativa à mesma obrigação tributária.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Para demonstrar a divergência, a Fazenda Nacional indicou como paradigma o Acórdão n.º 2302-01.388, de 26/10/2011, relativo a autuação em face da mesma Contribuinte para exigência de Contribuições Previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de bolsas de pesquisa e extensão, no período de 2003 a 2007 (processo 12269.004711/2008-57). Confira-se como é identificada a alegada divergência, no Recurso Especial:

Observe-se que as circunstâncias de fato de que tratam os julgados recorrido e paradigma são exatamente as mesmas. Ambos analisam a natureza dos valores pagos pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul a título de bolsa de extensão e analisam os Termos de Compromisso firmados, que são, em tudo, idênticos.

Em que pese a identidade dos casos, as turmas chegaram a conclusões opostas. A turma recorrida considerou que as referidas bolsas são isentas, enquanto que a turma prolatora do acórdão paradigma considerou que tais valores são tributáveis, posto que configuram remuneração por serviço prestado.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte alega que, apesar de o paradigma indicado pela Fazenda Nacional referir-se a processo do mesmo Contribuinte, as situações fáticas seriam diversas, uma vez que os julgados teriam sido proferidos à luz de diferentes instrumentos contratuais e as motivações constantes dos Relatórios Fiscais seriam diversas, configurando rediscussão do conjunto probatório dos autos, o que não seria cabível em Recurso Especial.

Com efeito, trata-se de Recurso Especial de Divergência e esta somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, em função de interpretações diferentes conferidas à legislação tributária, de plano descartando-se a divergência que envolva simplesmente a valoração de provas.

Entretanto, a jurisprudência desta Turma sempre ressaltou a possibilidade de demonstração de divergência no caso em que recorrido e paradigma tratam de processos de mesma matéria e mesmo contexto fático, envolvendo o mesmo Contribuinte, o chamado “paradigma puro”.

No presente caso, embora os acórdãos recorrido e paradigma tratem da natureza das mesmas verbas (bolsas de pesquisa e extensão), em decorrência das mesmas atividades, divergindo apenas quanto ao ano-calendário da autuação, a Contribuinte questiona a existência de similitude fática entre os julgados, colacionando passagens dos respectivos votos que, consideradas isoladamente, fora do contexto da análise levada a cabo pelo Colegiado recorrido, poderiam induzir à conclusão por ela defendida. Confira-se (destaques da Contribuinte):

Quanto ao conjunto probatório

Acórdão Recorrido

46 - Os convênios e demais documentos entre a contribuinte e o Hospital de Clínicas de Porto Alegre foram juntados pela fiscalização e estão às fls. 330/520 dos autos.

47 – Ao contrário do quanto decidido e pela análise desses documentos entendo que os preceitos da Lei 8.958/94 e o Decreto regulamentador 5.202/04, não foram infringidos. (...)

52 – Pela análise dos contratos percebe-se que houve a definição de um valor fixo para fazer frente às bolsas de extensão durante o ano de 2009 e um valor a título de encargos administrativos, muito bem definidos e estipulados os valores que mês a mês seriam disponibilizados para a contribuinte para seu mister de acordo com os termos da Lei 8.958/94.

53 – Ao contrário do quanto indicado na decisão de piso entendo que *os valores das bolsas de extensão encontram-se definidos propriamente dito nos contratos/convênios contendo verba específica e vinculada exclusiva para essa finalidade institucional da recorrente* e o simples fato de eventuais valores serem fixados pela Diretoria em nada modifica a natureza já destacada no convênio, de acordo com a inteligência do art. 6º § 4º do Decreto 5.205/04 (...)

54 – Não tenho dúvidas que pela análise dos convênios que nada mais são que a formalização dos projetos entre a instituição federal e a contribuinte, no caso, ficou bem caracterizado todos esses itens indicados na lei e decreto regulamentador e portanto, dou provimento ao recurso para afastar o lançamento relacionado as Bolsas de Extensão.

Acórdão Paradigma nº 2302-01.388

Conforme informado pelo Auditor Fiscal no relatório às fls., **não há no convênio firmado entre a Fundação Médica e o Hospital de Clínicas de Porto Alegre, referência à bolsa de extensão e coordenação do Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde;** o que infringe o disposto no parágrafo 4º do art. 6º do Decreto n 5.205.

Assim, os valores pagos não podem ser caracterizados como bolsas. **Os valores relativos às bolsas não eram fixados nos convênios,** pois os valores seriam fixados mensalmente pela Diretoria da Fundação.

Quanto à prestação de serviços

Acórdão Recorrido

49 – **Mesmo que tenha ocorrido eventual prestação de serviço, nesse caso o ônus seria da fiscalização que a meu ver não se desincumbiu em prová-lo,** efetuando o lançamento apenas por amostragem com análise superficial em alguns contratos e relatórios de docentes.

Acórdão Paradigma nº 2302-01.388

Também consta do relatório fiscal que parte integrante das atividades dos professores/médicos vinculados a Fundação Médica do RS **era a prestação de serviços médicos à população usuária do Sistema Único de Saúde** conforme demonstra os Relatórios de Ação de Extensão.

Não obstante, a leitura do inteiro teor do voto condutor do acórdão recorrido, na parte em que o relator se contrapõe ao entendimento vazado na decisão de primeira instância, permite concluir, sem sombra de dúvida que, no que toca ao conjunto probatório, os acórdãos recorrido e paradigma examinaram documentos semelhantes. Fica clara também a coincidência quanto à fundamentação dos lançamentos, evidenciando que a divergência se deu em face da

interpretação quanto à aplicação da legislação (§ 1º do art. 4º, da Lei 8.958, de 1994, e art. 6º, do Decreto nº 5.205, de 2004), diante da mesma situação fática. Confira-se:

Acórdão Recorrido

Quanto ao lançamento das bolsas de extensão o único motivo para desconsiderar tais valores como doação **de acordo com a decisão da DRJ** foi o seguinte:

“Conforme informado pelo Auditor Fiscal no Relatório do Procedimento Fiscal, subitem 9.5.4, **não há, no convênio firmado entre a Fundação Médica e o Hospital de Clínicas de Porto Alegre, referência à bolsa de extensão e coordenação do Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde; e os valores relativos às bolsas não são determinados nos convênios**, pois que fixados mensalmente pela Diretoria da Fundação, infringindo as disposições do parágrafo 4º do artigo 6º do Decreto nº 5.205/2004.

Consta, também, do Relatório do Procedimento Fiscal, que parte integrante das atividades dos professores médicos vinculados a Fundação Médica do Rio Grande do Sul **é a prestação de serviços médicos à população usuária do Sistema Único de Saúde** conforme demonstram os Relatórios de Ação de Extensão. A condição para que os valores sejam enquadrados como bolsas é não ser contraprestação a serviços executados pelos beneficiários, conforme previsto no artigo 6º do Decreto nº 5.205/2004.”

A meu ver nesse tópico **quanto ao lançamento das bolsas de extensão entendo que merece retoques a r. decisão de piso, quanto a valoração e interpretação da prova quanto a esses convênios.**

(...)

Entendo que mesmo que tenha ocorrido a referida contraprestação, tenho que é do escopo do contrato entre a instituição federal e a contribuinte, pois encontra-se dentro do escopo do “desenvolvimento institucional” e de interesse das instituições federais contratantes de acordo com o que se encontra na Lei de regência na época. Ora, se o HCPA é voltado para o atendimento à população, não vejo nenhum óbice criado pela Lei ou limitação em qualquer sentido nesse caso e **portando afastado essa parte da fundamentação do relatório fiscal e da DRJ.**

(...)

52 – **Pela análise dos contratos percebe-se que houve a definição de um valor fixo para fazer frente às bolsas de extensão durante o ano de 2009 e um valor a título de encargos administrativos, muito bem definidos e estipulados os valores que mês a mês seriam disponibilizados para a contribuinte para seu mister de acordo com os termos da Lei 8.958/94.**

53 – Ao contrário do quanto indicado na decisão de piso **entendo que os valores das bolsas de extensão encontram-se definidos propriamente dito nos contratos/convênios contendo verba específica e vinculada exclusiva para essa finalidade institucional da recorrente e o simples fato de eventuais valores serem fixados pela Diretoria em nada modifica a natureza já destacada no convênio**, de acordo com a inteligência do art. 6º § 4º do Decreto 5.205/04 que diz: *Somente poderão ser caracterizadas como bolsas, nos termos deste Decreto, aquelas que estiverem expressamente previstas, identificados valores, periodicidade, duração e beneficiários, no teor dos projetos a que se refere este artigo.*

Paradigma – Acórdão nº 2302-01.388

Conforme informado pelo Auditor Fiscal no relatório às fls., **não há no convênio firmado entre a Fundação Médica e o Hospital de Clínicas de Porto Alegre, referência à bolsa de extensão e coordenação do Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde;** o que infringe o disposto no parágrafo 4º do art. 6º do Decreto n 5.205.

Assim, os valores pagos não podem ser caracterizados como bolsas. **Os valores relativos às bolsas não eram fixados nos convênios**, pois os valores seriam fixados mensalmente pela Diretoria da Fundação.

Também consta do relatório fiscal que parte integrante das atividades dos professores/médicos vinculados a Fundação Médica do RS **era a prestação de serviços médicos à população usuária do Sistema Único de Saúde** conforme demonstra os Relatórios de Ação de Extensão.

Destarte, não resta dúvida, no sentido de que se se trata efetivamente de “paradigma puro”, que, conforme jurisprudência desta 2ª Turma da CSRF, comporta a demonstração de divergência, razão pela qual **conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a analisar o mérito.**

A matéria recursal é a **incidência de Contribuições Sociais sobre os valores pagos a título de bolsas de extensão.**

Conforme Relatório Fiscal (fls. 14 a 23), a Contribuinte efetuou pagamentos a título de **bolsa de extensão** e bolsa de pesquisa a médicos professores e médicos pesquisadores da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, em desacordo com os requisitos legais exigidos pela Lei nº 8.958, de 1994 e pelo Decreto nº 5.205, de 2004, uma vez que os valores relativos às bolsas de pesquisa consistiriam em remuneração por contraprestação de serviços prestados por eles a laboratórios, enquanto que **os valores vinculados às bolsas de extensão representariam honorários médicos por contraprestação de serviços junto ao hospital, no atendimento da finalidade institucional deste, e serviços de ensino.** Confira-se o Relatório Fiscal, no que tange às bolsas de extensão (e-fls. 18 em diante):

9.4. DOS CONVÊNIOS DE COOPERAÇÃO ASSINADOS COM O HCPA

9.4.1. A Fundação mantém os seguintes convênios com o HCPA: Convênio Operacional nº 001/2009 – Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde, Convênio Operacional nº 004/2009 – Programa de Assistência à Saúde e Educação Continuada em Enfermagem, Convênio Operacional nº 005/2009 – Programa de Gestão de Informações Hospitalares e da Qualidade Assistencial e Convênio Operacional nº 006/2009 Programa de Extensão em Odontologia, anexos.

9.4.2. Como exemplo reproduzimos alguns itens do Convênio Operacional nº 001/2009 “Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde”, no qual a Fundação é denominada CONVENENTE e o HCPA é o CONCEDENTE:

“2. OBJETO: Desenvolver programa de extensão visando a preceptoria dos médicos residentes (MR) no CONCEDENTE mediante assistência à comunidade pelos professores médicos da UFRGS, membros da CONVENENTE, visando a execução das ações previstas no item 2.1 e no Plano de Trabalho que o integra.

(...)

2.2 Para a execução do programa de extensão visando à preceptoria dos médicos residentes do CONCEDENTE, mediante assistência à comunidade, está prevista a participação, nesta data, de 240 (duzentos e quarenta) PROFESSORES DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL, integrantes do Corpo Clínico do CONCEDENTE.

(...)

7. OBRIGAÇÕES DAS PARTES: Visando o fiel cumprimento deste Convênio Operacional, são obrigações dos partícipes:

7.1. CONVENENTE

7.1.1. Desenvolver programa de extensão de preceptoria em residência médica, mediante assistência pelos professores e médicos residentes, aos pacientes do SUS -

Sistema Único de Saúde, em níveis ambulatoriais, hospitalares e de diagnósticos perante o CONCEDENTE;

9.4.3. Os serviços contratados nos Convênios acima descritos são efetivados por médicos, membros da Fundação, que assinam Termos de Compromisso para Concessão de Bolsas de Extensão.

9.4.4. Na maioria dos Termos de Compromisso, solicitados por amostragem, verifica-se que os valores das bolsas são fixados mensalmente:

“Cláusula Segunda: (...)”

Parágrafo Primeiro: A bolsa de extensão terá seu valor definido em reunião da Diretoria da Fundação Médica do Rio Grande do Sul, mensalmente, (...)”

9.4.5. Os profissionais médicos apresentam “Relatório de Bolsista de Programa de Extensão”, nos quais é citada a população alvo, a periodicidade e o tipo de atividade. Como exemplo, reproduzimos o teor de parte do Relatório de Adamastor Humberto Pereira.

“POPULAÇÃO ALVO

ASSISTÊNCIA: pacientes adultos e/ou pediátricos do SUS agendados em consultas ambulatoriais ou internados.

DOCÊNCIA: Médicos Residentes do Programa de residência Médica em Cirurgia Vascular do Hospital de Clínicas de Porto Alegre.

9.5.2. Por todo o exposto, é possível ver, de forma clara, que (...) os valores repassados” pela Fundação “ a título de bolsa de extensão, referem-se, na verdade, ao pagamento de honorários médicos pelo contraprestação de serviços junto ao HCPA, no atendimento da finalidade institucional do mesmo e na prestação de serviços de ensino, não se tratando de doação.

PERIODICIDADE DA ATIVIDADE: diariamente.

TIPO DE ATIVIDADE

- 1. Orientação a médicos residentes face a assistência médica direta de pacientes do SUS, através de entrevista, exame clínico, prescrição médica e realização de procedimentos.*
- 2. Participação em reuniões multidisciplinares com equipes consultoras.*
- 3. Preceptorial de rounds clínicos diários no ambulatório e/ou com pacientes à beira do leito.*
- 4. Coordenação e participação em atividades teóricas de atualização: seminários, discussões de casos clínicos, aulas e discussões de artigos científicos.*
- 5. Organização e criação de questões para seleção de médicos residentes.*
- 6. Avaliação periódica mensal de médicos residentes.”*

9.4.6. Os Departamentos/Unidades emitem “Relatório Ação de Extensão”, que foram solicitados por amostragem. Desses, exemplificamos:

A) Relatório da Dra. Edela Puricelli – Título (13573) Programa de Extensão em Odontologia do Hospital das Clínicas de Porto Alegre.

“Relevância: - Proporcionar capacitação teórico-acadêmica e treinamento prático de técnicas terapêuticas nas especialidades odontológicas de Estomatologia e Cirurgia e Traumatologia Buço-maxilo-faciais (CTBMF) EM AMBIENTE HOSPITALAR. – Estimular a indicação e execução de tratamentos nas duas especialidades. – Estimular a interrelação dos conhecimentos das diferentes áreas da saúde. – Estimular Cirurgiões-dentistas a desenvolverem ambientes de pesquisa, visando busca de programas de pós-graduação.”

“Desenvolvimento: Atividades clínico-ambulatoriais desenvolvidas no HCPA, pelas especialidades de Estomatologia e Cirurgia e Traumatologia Buço-maxilo-faciais

(CTBMF). – Realização e acompanhamento de procedimentos cirúrgicos desenvolvidos no bloco cirúrgico – HCPA e assistência ao paciente internado, pela especialidade de Cirurgia e Traumatologia Buço-maxilo-faciais (CTBMF). – Discussão de casos clínicos e apresentação de resultados nas especialidades de Estomatologia e Cirurgia e Traumatologia Buço-maxilo-faciais (CTBMF). – Participação em congressos, jornadas, encontros de pesquisa e demais eventos científicos com possibilidade de apresentação de trabalhos desenvolvidos no Programa de Extensão em Odontologia. Todas as atividades estão sob orientação dos professores participantes do Programa de Extensão em Odontologia.”

(...)

9.4.7. Pela análise da documentação se verifica que o HCPA repassa à Fundação Médica os honorários médicos de consultas, internações e preceptorias. A Fundação, por sua vez, efetua o pagamento aos médicos pelo desempenho de suas atividades junto ao HCPA.

(...)

9.5.5. Assim, considerando que os pagamentos efetuados são a remuneração por serviços prestados e não doação civil, não estão alcançados pela isenção prevista no art. 7º do Decreto nº 5205/2004, sendo fato gerador de contribuições previdenciárias, incidente sobre a remuneração de contribuintes individuais.
(destaques no original)

O Colegiado recorrido, repita-se, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, mantendo a incidência de Contribuição Previdenciária sobre os pagamentos efetuados a título de bolsas de pesquisa, por entender que ficou demonstrada a contraprestação de serviços, o que não teria restado caracterizado quanto aos valores pagos a título de bolsas de extensão, excluídos, assim, do lançamento.

A legislação a respeito do tema, com a redação vigente à época dos fatos geradores, assim dispõe:

Lei nº 8.958, de 1994

Art. 1º - As instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica poderão contratar, nos termos do inciso XIII do art. 24 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, e por prazo determinado, instituições criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse das instituições federais contratantes.

Art. 4º - As instituições federais contratantes poderão autorizar, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção superior competente, a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações referidas no art. 1º desta lei, sem prejuízo de suas atribuições funcionais.

§ 1º - A participação de servidores das instituições federais contratantes nas atividades previstas no art. 1º desta lei, autorizada nos termos deste artigo, não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo as fundações contratadas, para sua execução, concederem bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão.

Decreto n.º 5.205, de 2004

Art 1º - As instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica poderão celebrar com as fundações de apoio contratos ou convênios, mediante os quais essas últimas prestarão às primeiras apoio a projetos de ensino, pesquisa e extensão, e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, por prazo determinado.

§ 1º - Para os fins deste Decreto, consideram-se instituições federais de ensino superior as universidades federais, faculdades, faculdades integradas, escolas superiores e centros federais de educação tecnológica, vinculados ao Ministério da Educação.

(...)

Art. 6º - As bolsas de ensino, pesquisa e extensão a que se refere o art. 4º, § I, da Lei n.º 8.958, de 1994, constituem-se em doação civil a servidores das instituições apoiadas para a realização de estudos e pesquisas e sua disseminação à sociedade, cujos resultados não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços.

(...)

§4º Somente poderão ser caracterizadas como bolsas, nos termos deste Decreto, aquelas que estiverem expressamente previstas, identificados valores, periodicidade, duração e beneficiários, no teor dos projetos a que se refere este artigo.

Art. 7º As bolsas concedidas nos termos deste Decreto são isentas do imposto de renda, conforme o disposto no art. 26 da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 28, incisos I a III, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho.

Como se pode constatar, para que não incidam Contribuições Previdenciárias sobre pagamentos efetuados a título de bolsas de extensão e pesquisa é imprescindível que tais verbas estejam inequivocamente caracterizadas como doação, e para isso seus resultados não podem representar qualquer vantagem para o doador, tampouco importar em contraprestação de serviços.

Oportuno remarcar que a interpretação de dispositivo legal que disponha sobre exoneração de crédito tributário deve ser literal, conforme o art. 111, II, do CTN.

No presente caso verificou-se, da análise dos Convênios de Cooperação assinados com o Hospital de Clínicas de Porto Alegre – HCPA (fls. 330 a 386) e demais documentos acostados aos autos, elaborados pelos profissionais médicos (Relatórios Ação de Extensão, às fls. 387 a 514; Termos de Compromisso para Concessão de Bolsa de Extensão, fls. 419 a 514; e Relatórios de Bolsistas de Programa de Extensão, fls. 515 a 520), que o HCPA contrata, por meio da Fundação Médica do Rio Grande do Sul, ora autuada, o atendimento médico necessário aos pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS), em níveis ambulatorial, hospitalar e de diagnóstico, de forma que o desempenho das atividades pelos professores/médicos, vinculados à Fundação Médica, está atrelado ao cumprimento de uma obrigação do HCPA.

Destarte, a bolsa de extensão percebida pelos participantes do programa importa em contraprestação de serviços e, nessa condição, tais pagamentos configuram fato gerador de Contribuição Previdenciária.

Ademais, resta caracterizada a vantagem econômica revertida para a doadora, ao serem cumpridos os Convênios, mediante a prestação de serviços pelos profissionais médicos, ensejando o recebimento de rendimentos pela Contribuinte, na forma de porcentagem das bolsas concedidas, conforme cláusulas constantes dos referidos Convênios.

Nesse passo, o óbice formulado pela Fiscalização não é o atendimento aos SUS, como pareceu entender o Colegiado recorrido, e sim o fato do benefício econômico para o doador, bem como a contraprestação de serviços, o que descaracteriza a natureza dos pagamentos aos prestadores como bolsas de extensão, nos termos do art. 6º, do Decreto n.º 5.205, de 2004. Também não merece guarida a afirmação de que o valor global do convênio supriria a exigência legal de que nele conste o valor específico das bolsas de extensão, com a sua completa caracterização (valores, periodicidade, duração e beneficiários), conforme o § 4º, do mesmo dispositivo.

Importante trazer à colação o acórdão de primeira instância, que por bem retratar o contexto fático que culminou na atuação, bem como o posicionamento desta Conselheira, ora é adotado e suas conclusões agregadas ao presente voto:

No tocante à concessão das bolsas de extensão, conforme informou a própria atuada, os professores bolsistas desenvolvem a atividade de preceptoria, sendo que “Para se compreender a atuação da Fundação Médica do Rio Grande do Sul, há que se repassar, de antemão, a existência e funcionamento do Hospital de Clínicas de Porto Alegre – HCPA como Hospital-Escola da UFRGS, onde os membros da referida Fundação, na condição de professores da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, atuam como propulsores e peças básicas dos projetos de extensão e de assistência à saúde, tendo como mote originário a preceptoria na formação complementar dos médicos residentes (...) faz irradiar, para a sociedade, o aperfeiçoamento de todos os profissionais da área e, com isto, beneficiando a população que busca o atendimento médico-ambulatorial desse Hospital Escola, basicamente representada no atendimento assistencial decorrente da preceptoria realizada junto ao atendimento prestado pelos médicos residentes e em aperfeiçoamento profissional aos pacientes do SUS, que também está inserido nos objetivos estatutários do HCPA.”

Conforme informado pelo Auditor Fiscal no Relatório do Procedimento Fiscal, subitem 9.5.4, não há, no convênio firmado entre a Fundação Médica e o Hospital de Clínicas de Porto Alegre, referência à bolsa de extensão e coordenação do Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde; e os valores relativos às bolsas não são determinados nos convênios, pois que fixados mensalmente pela Diretoria da Fundação, infringindo as disposições do parágrafo 4º do artigo 6º do Decreto nº 5.205/2004.

Consta, também, do Relatório do Procedimento Fiscal, que parte integrante das atividades dos professores médicos vinculados à Fundação Médica do Rio Grande do Sul é a prestação de serviços médicos à população usuária do Sistema Único de Saúde conforme demonstram os Relatórios de Ação de Extensão. A condição para que os valores sejam enquadrados como bolsas é não ser contraprestação a serviços executados pelos beneficiários, conforme previsto no artigo 6º do Decreto nº 5.205/2004.

Retribuindo o serviço prestado pelo segurados, os valores não podem ser enquadrados como doação. De acordo com o disposto no artigo nº 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 são devidos aos segurados não por uma liberalidade da empresa, mas em virtude de serviços prestados. A prestação de serviços remunerada é fato gerador de contribuição previdenciária.

(...)

Logo, a bolsa de extensão percebida pelos participantes dos programas de extensão importa uma contraprestação de serviços, prestados no Hospital de Clínicas de Porto Alegre, sendo que o resultado das atividades desenvolvidas pelos bolsistas representa o cumprimento de uma obrigação do Hospital, que contrata, por meio da Fundação Médica, o atendimento assistencial necessário à cobertura da população provida pelo SUS.

É de se ressaltar que a Fundação Médica do Rio Grande do Sul, especificamente sobre a concessão destas bolsas de extensão, em 25/02/2002 recebeu da Secretaria da Receita Federal a Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT/ nº 18, contendo a seguinte orientação:

Diante de todo o exposto responde-se à consulente que os valores por ela pagos a título de bolsa de extensão aos participantes do Programa de Extensão Assistência à Saúde e Docência em Residência Médica são tributáveis na fonte e na declaração de ajuste anual do beneficiário.

(...)

Finalizando, esclareça-se à consulente que o fato de inexistir vínculo empregatício entre ela e os professores bolsistas não tem o condão de classificar como rendimentos isentos, não sujeitos, portanto, à incidência do imposto de renda, as referidas bolsas.

O art. 37 do RIR/1999, transcrito no item 3 da presente Solução de Consulta, inclusive, determina que constituem rendimento bruto todo o produto do trabalho, independentemente da existência ou não de vínculo empregatício.

Assim, a Fazenda Nacional manifestou o entendimento de que a bolsa de extensão importava em uma contraprestação de serviços, executados no Hospital de Clínicas de Porto Alegre, não atendendo as condições de isenção, como normatizadas pelo Decreto n.º 5.205/2004.

Tem-se, no caso, a relação previdenciária dos prestadores de serviço como contribuintes individuais a serviço da Fundação Médica do Rio Grande do Sul, configurando, a remuneração paga a título de bolsa, em fato gerador de contribuição, por estar em desacordo com a legislação que excluiu esta modalidade de remuneração da incidência de tributação.

Note-se que a relação previdenciária em pauta é entre os profissionais contratados como segurados contribuintes individuais e a Fundação Médica do Rio Grande do Sul e não entre profissionais segurados empregados e o Hospital das Clínicas de Porto Alegre, que já foi objeto de Ação Judicial n.º 95.0016682-8, e Apelação Cível n.º 1999.71.00.026665-6/RS, tendo a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendido não existirem os pressupostos da caracterização do vínculo empregatício.

Frise-se que o pagamento de remuneração na forma de bolsas de pesquisa e extensão não é fato gerador de contribuição previdenciária somente quando cumpridas as condições determinadas no Decreto n.º 5.205/2004.

Considerando que houve o descumprimento das condições impostas para o reconhecimento da isenção, tem-se como correto o lançamento das contribuições previdenciárias devidas pelos pagamentos efetuados a contribuintes individuais que prestam serviços à Fundação Médica do Rio Grande do Sul por meios de contratos de pesquisa e extensão.

Assim, ao contrário do afirmado pela autuada, há prestação de serviço por parte do professor médico preceptor. Essa prestação é traduzida tanto na prestação de serviços de ensino quanto pela assistência médica no atendimento ao SUS.

Não assiste razão à impugnante ao afirmar que o doador não se beneficiou da atividade dos beneficiários. Ao utilizar-se da mão-de-obra dos segurados, a entidade conseguiu cumprir os contratos e convênios, e com isso auferiu rendimento pelos serviços executados.

No mesmo sentido ora decidido, outros julgados, no âmbito do CARF, decorrentes da análise da mesma matéria em outros processos da Contribuinte, relativos a outros períodos de apuração:

Acórdão n.º 2402-006.584, de 12/09/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. BOLSAS DE PESQUISA E EXTENSÃO. CARACTERIZAÇÃO DE VANTAGENS PARA O DOADOR. CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA.

Incidirá contribuição previdenciária sobre a remuneração paga, devida ou creditada, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais que prestem serviços à empresa. Constitui base de cálculo de contribuição previdenciária o pagamento de bolsas de ensino, pesquisa e extensão se os resultados reverterem economicamente para o doador ou pessoa interposta, ou se caracterizarem contraprestação de serviços.

Acórdão n.º 2302-01.388, de 26/10/2011

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

(...)

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 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.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte argumenta que o Tribunal de Contas teria confirmado que as bolsas por ela concedidas obedeceriam ao disposto na legislação de regência; argumenta ainda que gozaria da imunidade prevista no art. 150, inc. VI, da CF/88. Entretanto, trata-se de Recurso Especial da Fazenda Nacional que não trata de tais temas, tampouco o acórdão recorrido a eles faz referência, de sorte que não podem sequer ser conhecidos.

Ainda nas Contrarrazões, a Contribuinte cita decisões do Poder Judiciário, em ações judiciais ajuizadas pelos preceptores/pesquisadores, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Física, que não repercutem no presente julgamento, uma vez que não se trata do mesmo tributo ou das mesmas partes, já que o lançamento ora analisado trata de Contribuições Previdenciárias e tem no polo passivo da relação jurídico-tributária a Contribuinte e não os preceptores/pesquisadores, estranhos à lide. Quanto à decisão judicial de fls. 2.908 a 3.960, a fundação autuada também não é parte. De todo o modo, trata-se de decisões judiciais que não vinculam o CARF.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Recurso Especial da Contribuinte

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido.

O apelo da Contribuinte visa rediscutir o **cancelamento da penalidade isolada, face à impossibilidade de cumulação de multa de ofício com a multa por omissão de informação em GFIP, relativa a mesma obrigação tributária.**

Não procede o argumento da Contribuinte de ocorrência de *bis in idem*, visto que não se trata de uma mesma obrigação tributária, como bem observado no acórdão recorrido.

A multa exigida no presente processo, por meio do Debcad 51.035.692-3, é relativa à penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória e decorre da legislação tributária, conforme prevê o art. 113, § 2º, do CTN, no caso o artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212, de 1991, por ter o Contribuinte enviado, já na vigência da Lei n.º 11.941, de 2009, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP's, omitindo valores pagos a título de bolsas pesquisa e extensão aos contribuintes individuais, nas competências de 01/2008 a 09/2008 e 11/2008.

Já a multa exigida por meio do Debcad 37.385.131-6 (processo 11080.735704/2012-12) diz respeito ao descumprimento da obrigação principal correlata, ou seja, pelo não recolhimento das Contribuições Previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de bolsas pesquisa e extensão aos contribuintes individuais, no mesmo período, e foi constituída com base no inciso II do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (24%), legislação em vigor à época dos fatos.

Portanto, cada uma das infrações corresponde a diferentes obrigações tributárias (principal e acessória), com embasamentos legais próprios.

De fato, com o advento da Medida Provisória MP n. 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de ofício constante no crédito constituído com base no art. 35-A da mesma Lei.

Não obstante, ao contrário do que sustenta a Contribuinte em seu apelo, não houve aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991 (multa de 75%) no presente caso, uma vez que, tratando-se de fatos geradores que ocorreram à luz de legislação posteriormente alterada, deve ser feita a aferição acerca de eventual retroatividade benigna em respeito ao disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Com efeito, tal procedimento já foi adotado no lançamento, justificando-se a aplicação das multas conforme os fundamentos legais acima descritos.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Em síntese, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento. Quanto ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, dele conheço e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Redator Designado

01 - Após análise dos autos e não obstante a qualidade dos argumentos e logicidade jurídica do voto apresentado, peço vênia para divergir da Eminente Relatora, a quem rendo as minhas homenagens, apenas em relação ao recurso do contribuinte. Explico.

02 – Entendo, com a devida vênia, que deve ser mantido o voto recorrido por seus próprios fundamentos, posto que adota, no caso concreto, a melhor exegese quanto a aplicação

da Lei 8.958/94 e Decreto regulamentador 5.205/2004 e por isso o adoto como razões de decidir, *verbis*:

“44 – Quanto ao lançamento das bolsas de extensão o único motivo para desconsiderar tais valores como doação de acordo com a decisão da DRJ foi o seguinte:

‘Conforme informado pelo Auditor Fiscal no Relatório do Procedimento Fiscal, subitem 9.5.4, não há, no convênio firmado entre a Fundação Médica e o Hospital de Clínicas de Porto Alegre, referência à bolsa de extensão e coordenação do Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde; e os valores relativos às bolsas não são determinados nos convênios, pois que fixados mensalmente pela Diretoria da Fundação, infringindo as disposições do parágrafo 4º do artigo 6º do Decreto nº 5.205/2004.

Consta, também, do Relatório do Procedimento Fiscal, que parte integrante das atividades dos professores médicos vinculados a Fundação Médica do Rio Grande do Sul é a prestação de serviços médicos à população usuária do Sistema Único de Saúde conforme demonstram os Relatórios de Ação de Extensão. A condição para que os valores sejam enquadrados como bolsas é não ser contraprestação a serviços executados pelos beneficiários, conforme previsto no artigo 6º do Decreto nº 5.205/2004.’

45 – A meu ver nesse tópico quanto ao lançamento das bolsas de extensão entendo que merece retoques a r. decisão de piso, quanto a valoração e interpretação da prova quanto a esses convênios.

46 – Os convênios e demais documentos entre a contribuinte e o Hospital de Clínicas de Porto Alegre foram juntados pela fiscalização e estão às fls. 330/520 dos autos.

47 – Ao contrário do quanto decidido e pela análise desses documentos entendo que os preceitos da Lei 8.958/94 e o Decreto regulamentador 5.202/04, não foram infringidos.

48 – A meu ver não houve contraprestação de serviço propriamente dita para o SUS, mas a prática da docência pelos membros da contribuinte em um hospital de clínicas ministrando aulas aos médicos residentes.

49 – Mesmo que tenha ocorrido eventual prestação de serviço, nesse caso o ônus seria da fiscalização que a meu ver não se desincumbiu em prová-lo, efetuando o lançamento apenas por amostragem com análise superficial em alguns contratos e relatórios de docentes.

50 – O caput do art. 1º da Lei 8.958/94 em vigor na época da autuação previa que: “As instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica poderão contratar, nos termos do inciso XIII do art. 24 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, e por prazo determinado, instituições criadas com a finalidade de dar apoio a projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse das instituições federais contratantes.” Os termos desse artigo devem ser interpretados em conjunto com o artigo 6º do Decreto, pois senão, haveria sobreposição do decreto regulamentador sobre a Lei o que de fato não pode ocorrer.

51 – Entendo que mesmo que tenha ocorrido a referida contraprestação, tenho que é do escopo do contrato entre a instituição federal e a contribuinte, pois encontra-se dentro do escopo do “desenvolvimento institucional” e de interesse das instituições federais contratantes de acordo com o que se encontra na Lei de regência na época. Ora, se o HCPA é voltado para o atendimento à população, não vejo nenhum óbice criado pela Lei ou limitação em qualquer sentido nesse caso e portando afastado essa parte da fundamentação do relatório fiscal e da DRJ.

52 – Pela análise dos contratos percebe-se que houve a definição de um valor fixo para fazer frente às bolsas de extensão durante o ano de 2009 e um valor a título de encargos administrativos, muito bem definidos e estipulados os valores que mês a mês

seriam disponibilizados para a contribuinte para seu mister de acordo com os termos da Lei 8.958/94.

53 – Ao contrário do quanto indicado na decisão de piso entendo que os valores das bolsas de extensão encontram-se definidos propriamente dito nos contratos/convênios contendo verba específica e vinculada exclusiva para essa finalidade institucional da recorrente e o simples fato de eventuais valores serem fixados pela Diretoria em nada modifica a natureza já destacada no convênio, de acordo com a inteligência do art. 6º § 4º do Decreto 5.205/04 que diz: Somente poderão ser caracterizadas como bolsas, nos termos deste Decreto, aquelas que estiverem expressamente previstas, identificados valores, periodicidade, duração e beneficiários, no teor dos projetos a que se refere este artigo.

54 – Não tenho dúvidas que pela análise dos convênios que nada mais são que a formalização dos projetos entre a instituição federal e a contribuinte, no caso, ficou bem caracterizado todos esses itens indicados na lei e decreto regulamentador e portanto, dou provimento ao recurso para afastar o lançamento relacionado as Bolsas de Extensão.”

03 – Por essas razões e pedindo vênia a I. Relatora, entendo por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

04 – Pelo exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Marcelo Milton da Silva Risso