



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

**Processo nº** 11080.005917/2009-11  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2801-003.779 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 04 de novembro de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** MOACIR ASSEIN ARUS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2006, 2007, 2008

BOLSAS DE ESTUDO. ISENÇÃO. REQUISITOS.

São isentas do imposto de renda as bolsas de estudo, de pesquisa e de extensão 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.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para cancelar a exigência fiscal referente a omissão de rendimentos, nos termos do voto do Relator.

*Assinado digitalmente*

Tânia Mara Paschoalim - Presidente.

*Assinado digitalmente*

José Valdemir da Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Tânia Mara Paschoalim, Flávio Araújo Rodrigues Torres, José Valdemir da Silva, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida e Marcio Henrique Sales Parada.

**Relatório**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/11/2014 por JOSE VALDEMIR DA SILVA, Assinado digitalmente em 12/11/20

14 por TANIA MARA PASCHOALIN, Assinado digitalmente em 11/11/2014 por JOSE VALDEMIR DA SILVA

Impresso em 17/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 4a.Turma da DRJ/POA.

Por bem descrever os fatos, reproduz-se abaixo o relatório da decisão recorrida:

*Contra o contribuinte retro mencionado foi lavrado Auto de Infração (fls. 168/171 e 185/190) 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\$ 146.034,64, 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. 172/184).*

*Tempestivamente, o interessado apresenta a impugnação da exigência às fls. 196/223. 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 I., combinado com o parágrafo 1º do artigo 4º, da Lei 8.958, de 20/12/1994, assim como o artigo I., 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 impulsor 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:*

*Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. I. da Lei n.º 8.748, de 09 de dezembro de 1993 e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.*

*- 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. precipua, 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, precípua mente, 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.

- 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 autuado, 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.*

*- 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 insubstancial 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 impugnação apresentada foi julgada improcedente, conforme acórdão de ( fls.551/566-numeração digital), assim ementado a seguir:

*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 pra o doador e nem importem contraprestação por serviços prestados pelo beneficiário do rendimento.*

*Os valores recebidos por pessoa física a título de bolsa de extensão que importem contraprestação de serviços são tributáveis na fonte e na declaração de ajuste anual do beneficiário.*

*DECISÕES JUDICIAIS - EFEITOS*

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

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificado da decisão de 1<sup>a</sup> instância em 12.05.2011(fls.570-numeração digital), o contribuinte, representado por seu advogado(fls.607), apresentou recurso em 07.06.2011, às (fls.573/594-numeração digital). Em sua defesa argumentou em síntese o seguinte:

- *Segundo o Relatório de Ação Fiscal, às fls. 175/187, a infração decorreu da indevida classificação procedida pelo autuado em relação aos rendimentos recebidos da Fundação Médica do Rio Grande do Sul, no âmbito dos projetos de extensão desenvolvidos pela entidade em apoio ao Hospital de Clínicas de Porto Alegre - HCPA, hospital-escola vinculado à Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS.*
- *De acordo com a fiscalização, os rendimentos declarados pelo contribuinte como isentos não observaram as condições legais para o reconhecimento da benesse, à medida que a análise fiscal concluiu que as bolsas pagas pela Fundação Médica do Rio*

*Grande do Sul não possuem natureza de doação para proceder a estudo e pesquisa, pois, conforme descreveu a autoridade autuante, os projetos propiciam ao professor da UFRGS, instituição a qual o HCPA é vinculado, o desempenho de atividades complementares à docência, caracterizando uma efetiva prestação de serviço, de modo que as bolsas pagas tem o efeito de remunerar os serviços prestados pelo professor, no âmbito dos projetos desenvolvidos pela Fundação em apoio ao HCPA.*

- *Por outro lado, outro requisito que, segundo a autoridade, não restou atendido decorre do fato de que as bolsas pagas aos professores revertem economicamente para o doador, considerado pela fiscalização como sendo o HCPA ou, para a pessoa interpresa, no caso, a Fundação Médica do Rio Grande do Sul, pois as atividades desenvolvidas pelo professor, no entender da fiscalização, contribuem para o atendimento médico-hospitalar de pacientes do SUS e, consequentemente, advém daí a vantagem para o doador, tendo em vista que o atendimento aos pacientes do SUS é assegurado mediante repasse de verbas públicas do Governo Federal.*
- *O Recorrente, alega que a autoridade administrativa não observou as condições imposta da Lei nº 9.250/95 combinado com o art. 6º, do Decreto nº 5.205/2004, para a fruição do benefício da isenção, reconhecida somente nos casos onde os valores pagos aos professores bolsistas caracterizam-se como doação; não importem em contraprestação de serviços; nem revertam economicamente para o doador ou pessoa interpresa.*
- *O Recorrente juntou com impugnação acórdão do TCU que reforça a tese sustentada acerca da regularidade do pagamento das bolsas e da adequação ao regime jurídico específico instituído pela Lei nº 8.958/1994, que trata das relações entre as Instituições Federais de Ensino Superior – IFES e as fundações de apoio a estas instituições.*
- *Cita a Lei n. 8.958/94 e a Lei 9.250/95, como isenção 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 importe contraprestação de serviços.*
- *Que a bolsa de extensão é um incentivo ao docente para que lidere o conjunto universitário no desenvolvimento prático da ciência, aproximando diretamente sua fonte – a Universidade – do destinatário por excelência de todo investimento público – o Povo.*
- *A decisão decorre de interpretação feita por representantes do Fisco Federal em consonância com a ideologia própria do órgão arrecadador/fiscalizador, visando à eficiência própria e proficiência na arrecadação.*

- Transcreve o objetivo social da Fundação Médica do Rio Grande do Sul, dentre outros que é; desenvolver de projetos de pesquisa, ensino e extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico.*
- Transcreve também decisões judiciais do STJ e deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*
- Por derradeiro requer a reforma da decisão recorrida, anulando-se o Lançamento fiscal que deu origem a este processo administrativo fiscal, reconhecendo que as bolsas concedidas pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul ao recorrente, nos projetos em que este atuou, tiveram o caráter jurídico de doação, de forma que sobre elas não há incidência do IRPF.*

## É o Relatório

### Voto

Conselheiro José Valdemir da Silva, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

O lançamento constante do presente processo refere-se a omissão de rendimentos recebidos, pelo contribuinte, nos anos calendário de 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 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 Fiscal 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.

### Da sistemática de concessão de bolsas de ensino, pesquisa e extensão por Fundações de Apoio

No presente caso, a autuação está restrita aos valores percebidos pelo Recorrente, professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul e membro da Fundação Médica do Rio Grande do Sul, a título de bolsa de extensão, cujas atividades estão relacionadas aos projetos desenvolvidos no âmbito do “Programa de Assistência à Saúde e de Docência em Residência Médica” e “Gestão da Informação e da Qualidade Assistencial no HCPA”,

conforme se demonstra pelos termos de compromissos para concessão de bolsa de extensão e projetos anexados ao procedimento fiscal (fls. 4/155-numeração digital).

Em relação às bolsas concedidas por Fundações de Apoio, para desenvolvimento de projetos de extensão, importante destacar que a Lei nº 8.958/94 estabelece um regime jurídico específico no tocante às contratações e aos pagamentos dos servidores participantes dos projetos.

Assim, tendo em vista a necessidade de desburocratizar as contratações para impulsionar a evolução científica e tecnológica das IFES e ICT's, até então engessadas frente à velocidade dos progressos na área, instituiu-se um regime jurídico próprio, tratando das relações entre as Instituições Federais de Ensino Superior e de Pesquisa Científica e Tecnológica e as fundações de apoio. Esse é o teor do art. 1º do mencionado diploma legal:

*Art. 1º. As Instituições Federais de Ensino Superior - IFES e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas - ICTs, de que trata a Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, poderão celebrar convênios e contratos, nos termos do inciso XIII do caput do art. 24 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, por prazo determinado, com fundações instituídas com a finalidade de apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação, inclusive na gestão administrativa e financeira necessária à execução desses projetos.*

Por conseguinte, a referida lei permitiu, ainda, que as instituições federais apoiadas autorizassem a participação de seus servidores nas atividades desenvolvidas pelas Fundações de Apoio, sem prejuízo de suas atribuições funcionais. A participação do servidor, neste caso, é voluntária, tem prazo determinado (pode ser prorrogado) e não gera vínculo empregatício de qualquer natureza, conforme se depreende do art. 4º, §1º, na redação vigente à época do fato gerador, verbis:

*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.*

Como se vê trata-se de sistemática específica de trabalho que, através de um Convênio Operacional visa à cooperação das partes envolvidas (professores da UFRGS, Fundação Médica do RS, HCPA e Universidade Federal) todos com um único objetivo que é aperfeiçoar a saúde pública no país, através da capacitação dos médicos residentes do hospital. As bolsas de extensão doadas ao Recorrente, enquanto coordenador do programa de extensão em Residência Médica, tem como finalidade o desenvolvimento do projeto aprovado pelo MEC e pelo Ministério da Saúde. Não há como confundir tais atribuições, seja como coordenador e preceptor com uma contraprestação de serviços onerosa com vantagem direta ao

doador. Não se trata aqui de uma simulação de relação de emprego ou de prestação de serviço, mas sim de uma sistemática legal criada para apoiar o desenvolvimento tecnológico e científico da UFRGS e do seu hospital-escola.

Nesse sentido, transcrevo trecho do acórdão n. 2801-003.300 que examina exatamente a mesma questão:

*“Quanto ao raciocínio de haver uma contraprestação de serviço, dou razão ao Recorrente quando diz que em qualquer caso a pesquisa ou a extensão sempre trará em seu bojo a realização de algum “serviço”. Obviamente que o bolsista sempre terá que realizar uma tarefa, produzir alguma coisa, gerar algo, para que receba a bolsa. Caso não o faça, deverá ter a bolsa suspensa ou cancelada. Mas, no caso essa não é a razão principal da bolsa, que se trata de mera decorrência de sua participação no Projeto”.*

Ora, o conhecimento produzido no projeto de extensão voltado ao SUS tem como única decorrência o aprimoramento da saúde pública, através da capacitação dos médicos residentes. Note-se que o benefício desse projeto atinge toda a sociedade, pois o conhecimento adquirido pelo médico residente permanece e segue com esse profissional onde quer que ele exerça a sua profissão. Por sinal, a realidade conhecida dos hospitais escola nos mostra que, na maioria das vezes o médico residente, ao concluir a Programa de Residência Médica, procura outros locais de trabalho, como clínicas e outros hospitais particulares. Nessa linha, não consigo enxergar vantagem para a Fundação Médica ou para o HCPA, que são meros veículos (meios) para o desenvolvimento de projetos científicos e tecnológicos.

O regime jurídico instituído para fins de contratação de fundações de apoio por parte de instituições de ensino visou proteger projetos públicos que, no presente caso, foram financiados por entes públicos, como os Ministérios da Educação e da Saúde, notadamente, em vista da finalidade pública atrelada ao resultado das atividades desenvolvidas pelos membros participantes de cada projeto.

De notar, portanto, que como forma de incentivar a participação dos projetos de ensino, pesquisa e extensão, o §1º do referido artigo permitiu que as fundações concedessem bolsas de ensino, pesquisa e extensão, aos participantes dos projetos, de modo a fomentar o desenvolvimento científico e tecnológico nas áreas de atuação das IFES e ICT's.

O benefício, nestes casos, não é revertido a uma pessoa em específico, mas sim a toda sociedade, que terá atendimento de melhor qualidade e com profissionais cada vez mais habilitados ao exercício da atividade profissional da área da saúde.

Vale ressaltar que a legislação, prevendo possível transgressão da finalidade da norma, vedou a possibilidade de se utilizar das bolsas como forma de remunerar uma prestação de serviço, utilizada para disfarçar uma eventual relação de trabalho, estipulando a participação e a concessão de bolsas somente a servidores das instituições, sem que, para isso, crie qualquer vínculo empregatício de qualquer natureza, conforme prevê o § 1º do art. 4 da Lei nº 8.958/1994.

Tais bolsas estão no cerne do embate que se visa solucionar no presente julgamento, haja vista que o art. 26 da Lei nº 9.250/1995 e o art. 6º do Decreto nº 5.205/2004, que regulamenta a lei que trata das relações entre as instituições federais e as fundações de

apoio, prevê a isenção do imposto de renda sobre as referidas bolsas, desde que, e são esses os requisitos que nortearam o reconhecimento ou não da isenção, seja caracterizada como doação, recebida exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços, in verbis:

*Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995*

*Art. 26. Ficam isentas do imposto de renda as bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços.*

*Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994 - Regula as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio (Redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores)*

*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 nº 5.205/2004, que regulamentou a Lei nº 8.958/1994*  
(Redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores)

*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.*

*§ 2º Dentre as atividades de apoio a que se refere o caput, inclui-se o gerenciamento de projetos de ensino, pesquisa e extensão, e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico.*

*§ 3º Para os fins deste Decreto, entende-se por desenvolvimento institucional os programas, ações, projetos e atividades, inclusive aqueles de natureza infra-estrutural, que levem à melhoria das condições das instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica para o cumprimento da sua missão institucional, devidamente consignados em plano institucional aprovado pelo órgão superior da instituição.*

*§ 4º Os programas ou projetos de ensino, pesquisa e extensão, e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico deverão ser previamente aprovados pela instituição apoiada para que possam ser executados com a participação da fundação de apoio.*

*(...)*

*Art. 5º A participação de servidores das instituições federais apoiadas nas atividades previstas neste Decreto é admitida como colaboração esporádica em projetos de sua especialidade, desde que não implique prejuízo de suas atribuições funcionais.*

*§ 1º A participação de servidor público federal nas atividades de que trata este artigo está sujeita a autorização prévia da instituição apoiada, de acordo com as normas aprovadas por seu órgão de direção superior.*

*§ 2º A participação de servidor público federal nas atividades de que trata este artigo não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo a fundação de apoio conceder bolsas nos termos do disposto neste Decreto.*

*Art. 6º As bolsas de ensino, pesquisa e extensão a que se refere o art. 4º, § 1º, da Lei 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.*

*§ 1º A bolsa de ensino constitui-se em instrumento de apoio e incentivo a projetos de formação e capacitação de recursos humanos.*

*§ 2º A bolsa de pesquisa constitui-se em instrumento de apoio e incentivo à execução de projetos de pesquisa científica e tecnológica.*

*§ 3º A bolsa de extensão constitui-se em instrumento de apoio à execução de projetos desenvolvidos em interação com os*

*diversos setores da sociedade que visem ao intercâmbio e ao aprimoramento do conhecimento utilizado, bem como ao desenvolvimento institucional, científico e tecnológico da instituição federal de ensino superior ou de pesquisa científica e tecnológica apoiada.*

*§ 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 nº 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 nº 8.212, de 24 de julho de 1991*

No que toca o conceito de doação, cumpre-nos transcrever a definição legal elaborada pelo Código Civil de 2002, em seu art. 538, *verbis*:

Lei nº 10.406/2002 (Código Civil)

*Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.*

Percebe-se, portanto, que o Decreto nº 5.205/04, em seu art. 6º, criou uma presunção legal e absoluta de que as bolsas de ensino, pesquisa e extensão configuram doação para a realização de estudos e pesquisas. Isso porque, as bolsas ora discutidas não estão albergadas pelo regime geral das bolsas de estudo e pesquisa, pois para as bolsas de ensino, pesquisa e extensão, são previsto um regime jurídico específico.

Ademais, da leitura conjunta dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que, para que não haja a incidência do imposto, como pretendeu o Recorrente, declarando os rendimentos como isentos, faz-se necessário que o pagamento da bolsa objetive estudos ou pesquisas, cujo resultado não represente vantagens ao doador, podendo, com isso, caracterizá-las como doação, nos termos da lei civil.

Com efeito, extensão, conforme definição dada pelo § 3º do Decreto nº 5.205/2004, “é execução de projetos desenvolvidos em interação com os diversos setores da sociedade que visem ao intercâmbio e ao aprimoramento do conhecimento utilizado, bem como ao desenvolvimento institucional, científico e tecnológico ou de pesquisa científica e tecnológica apoiada”.

No tocante ao cumprimento dos requisitos para fruição da isenção, cumpre frisar que a Fundação Médica do Rio Grande do Sul e o próprio Hospital de Clínicas de Porto Alegre submeteram todos os procedimentos até então adotados para fins de consecução dos projetos de extensão à apreciação por parte do Tribunal de Contas da União que, examinando os convênios e pagamentos das referidas bolsas, ratificou expressamente que as atividades realizadas e as bolsas doadas não caracterizam contraprestação de serviços e não conferem vantagem ao doador ou pessoa interposta, conforme se extrai do acórdão n.5682/2010 anexado ao processo administrativo.

Nesse contexto, o Auto de Infração tratou de analisar os projetos “Programa de Assistência à Saúde e de Docência em Residência Médica” e “Gestão da Informação e da Qualidade Assistencial no HCPA”, que teve a participação do Professor Universitário, servidor da UFRGS. Ambos os programas decorreram do interesse da União em disseminar projetos com reconhecido benefício sociais e, para isso, foram disponibilizados verbas públicas para consecução dos mencionados projetos.

O projeto relacionado ao “Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde” busca atender as diretrizes previstas na Resolução da comissão Nacional e Residência Médica do Ministério da Educação nº 05/2002 (fls. 34/48-numeração digital).

Já o projeto “Gestão da Informação e da Qualidade Assistencial no HCPA”, objetiva o aprimoramento e identificação de indicadores técnico-científicos e assistências; análise de prontuários médicos, promoção e divulgação de avanços tecnológicos e científicos para comunidades internas e externas ao HCPA, dentre outras finalidade de igual cunho social (fls.49/133-numeração digital).

Analizando os documentos acostados ao processo, vê-se que tais bolsas são concedidas através de termos de compromisso firmados junto ao Recorrente, que assume um encargo para seu recebimento: a participação nos projetos de pesquisa e extensão, que nada mais é do que o próprio escopo dos projetos desenvolvidos pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul e que estão intrinsecamente vinculados aos objetivos sociais dessa entidade.

Em relação aos projetos de extensão, a FMRS recebe recursos do HCPA e os repassa para os seus membros pela participação dos mesmos no respectivo projeto (supervisão dos alunos em residência nas dependências do Hospital de Clínicas). Tais recursos são oriundos do Governo Federal (Ministério da Saúde ou Ministério da Educação) para destinação à saúde pública e à qualificação dos médicos residentes que, por sua vez, são orientados pelos professores da UFRGS durante os atendimentos médicos que prestam aos pacientes do SUS, participando, ainda, de discussões acerca de casos práticos que impulsionam uma análise mais técnica.

A consecução dos objetivos institucionais da FMRS exige, ontologicamente, que suas atividades sejam realizadas junto ao Hospital de Clínicas de Porto Alegre e à Universidade Federal do Rio Grande do Sul, desenvolvendo projetos de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, visando promover a interação de seus membros com as referidas instituições.

Percebe-se que as atividades previstas para o recebimento da bolsa do Recorrente encaixam-se nas definições de ensino e extensão reguladas pelo Decreto nº 5.205/04.

Assim, verifica-se, desde logo, que as disposições da Lei nº 8.958/94 c/c art. 7º do Decreto nº 5.205/2004<sup>1</sup>, apresentam didática aplicação no caso em tela, eis que as bolsas pagas possuem nítida natureza de doação civil, estando vinculadas a projetos públicos de pesquisa e extensão, cuja participação dos membros da FMRS é fundamental e restringe-se à coordenação e supervisão de atividades médicas, voltadas para o aperfeiçoamento acadêmico e profissional dos alunos do ensino federal dos cursos de medicina disponibilizados pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Da mesma forma, as bolsas pagas aos profissionais da área da saúde não estão sujeitas ao imposto de renda (IRPF), vez que não importam em vantagem econômica ao doador e, igualmente, não se caracterizam como contraprestação de serviços.

O primeiro, porque, no convênio, o objeto pretendido interessa a todos os envolvidos, motivo pelo qual entendo que a concessão de bolsas pela FMRS não objetiva vantagem econômica para o doador, já que o resultado terá o condão de beneficiar toda a sociedade, através da qualificação do Sistema Único de Saúde.

Dos documentos acostados ao processo, não é possível afirmar que a Fundação Médica contrata bolsistas para que estes executem atividades em seu benefício, ou do Hospital. Pelo contrário, os serviços desenvolvidos no âmbito de cada projeto possuem caráter público, de capacitação e formação dos alunos do Ensino Público Superior Federal, ou seja, o interesse das entidades envolvidas é puramente social.

Quanto ao segundo, não vejo como caracterizar os encargos com a participação nos projetos como prestação de serviços, à medida que em qualquer caso, a extensão sempre trará em seu bojo a realização de alguma tarefa. Claro é que o bolsista terá que realizar algum serviço, produzir algo, pois somente assim terá direito a receber a bolsa pela participação no projeto.

Ademais, convém destacar que esta Egrégia Turma Especial já se manifestou em casos análogos ao presente, firmando entendimento no sentido de considerar preenchidos os requisitos para reconhecimento da isenção de que trata o art. 26 da Lei nº 9.250/95 c/c art. 6º do Decreto nº 5.205/2004, consoante ementa do acórdão nº 2801-003.300, a seguir transcrita:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. JULGAMENTO. NULIDADE.*

*Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quanto se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa.*

*Da mesma forma, não é nulo o julgamento de 1ª instância, proferido por autoridade competente, que expresse as fundamentações e razões suficientes para concluir sobre a(s) questão(ões), não estando o julgador obrigado a manifestar-se expressamente sobre todos os pontos levantados pelo defendant.*

*BOLSAS DE ESTUDO. ISENÇÃO. REQUISITOS.*

*São isentas do imposto de renda as bolsas de estudo, de pesquisa e de extensão 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. Caso*

*em que a situação atende aos requisitos do art. 26 da Lei nº 9.250/95.*

Nesse contexto, entendo que os valores recebidos pelo Recorrente em decorrência dos Convênios Operacional firmados com a Fundação Médica do Rio Grande do Sul estão ao abrigo da norma isentiva prevista no art. 26, da Lei 9.250/95.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso para cancelar a exigência fiscal referente a omissão de rendimentos.

*Assinado digitalmente*

José Valdemir da Silva