



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

<b>Processo nº</b>	11080.007580/2009-86
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2101-001.950 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	18 de outubro de 2012
<b>Matéria</b>	IRPF
<b>Recorrente</b>	MARIZA MACHADO KLUCK
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006, 2007, 2008

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

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

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

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Raimundo Tosta Santos (Presidente Substituto), Gilvanci Antônio De Oliveira Sousa, Celia Maria de Souza Murphy, Alexandre Naoki Nishioka , José Evande Carvalho Araujo e Gonçalo Bonet Allage.

## Relatório

### AUTUAÇÃO

Contra a contribuinte acima identificada, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 1 a 22, referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2006, 2007 e 2008, para classificar como tributáveis rendimentos originalmente declarados como isentos, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$48.690,06, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

### IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 69 a 95), acatada como tempestiva. O relatório do acórdão de primeira instância resumiu os argumentos do recurso da seguinte maneira (fls. 415 a 418):

- As considerações que embasam o lançamento, na análise feita pela AFRF autuante, desconsidera, total e definitivamente, as razões que conduzem ao entendimento da fonte geradora – Fundação Médica do Rio Grande do Sul – que tais rendimentos são, realmente, BOLSAS DE EXTENSÃO ou PESQUISA, conclusão que deflui, inarredavelmente, do que estabelecem os artigos 1º, combinado com o parágrafo 1º do artigo 4º, da Lei 8.958, de 20/12/1994, assim como o artigo 1º, c/c o art. 5º, par. 2º, do Decreto nº5.205, de 14/09/2004, que regulamenta a lei antes referida. Neste contexto, ademais, pode-se concluir, que a conclusão do fisco federal destoa, frontalmente, do objetivo precípua e fundamental dessas normas legais, as quais surgiram no mundo jurídico brasileiro exatamente para propiciar um ambiente adequado ao exercício, por funcionários públicos, como os professores da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, no desenvolvimento das atividades de uma Fundação de Apoio, umbilicalmente ligada a um HOSPITAL ESCOLA (HCPA), e que exerce o grande papel de impulsionador da pesquisa científica, na área médico assistencial, desse modo propiciando aos profissionais das áreas da saúde o aperfeiçoamento e continuidade de sua formação, com Bolsas de Extensão, mormente na coordenação de ações de formação profissional dos Médicos Residentes.

- A UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS), prevê, conforme seu Estatuto (**Anexo 03**), conforme seu artigo 3º, inc. **VII**: - **indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão**, o que é confirmado, como finalidade precípua, no seu artigo quinto. E, conforme estabelece seu artigo 7º, inc. II, faz parte de sua estrutura o HOSPITAL UNIVERSITÁRIO. Neste aspecto, convém ressaltar que o dito “hospital universitário” se consubstancia no HOSPITAL DE CLÍNICAS DE PORTO ALEGRE (HCPA), o qual, diversamente da totalidade ou maioria dos casos constatados pelo Brasil afora, não é uma entidade componente

Documento assinado digitalmente conforme o art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.935/94. Autenticado digitalmente em 22/10/2012 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 22/10/2012 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/11/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Impresso em 22/11/2012 por MARIA APARECIDA PEREIRA DOS SANTOS - VERSO EM BRANCO

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

- A Fundação Médica do Rio Grande do Sul e o Hospital de Clínicas de Porto Alegre firmaram Convênios Operacionais para disciplinar as atividades de apoio ao ensino e à extensão. Neste contexto, desde a sua criação e com a sua evolução, a Fundação Médica do Rio Grande do Sul, com a colaboração de seus membros, entre os quais se insere o impugnante, cumpre importante papel educacional e principalmente social, colaborando com o cumprimento da obrigação constitucional cabível ao Estado, de promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológica, na forma do disposto no Capítulo IV – “Dá Ciência e Tecnologia”, do Título VIII – DA ORDEM SOCIAL, especialmente, no artigo 218 e seus parágrafos, da Constituição da República Federativa do Brasil.

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

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

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

- Não há como se aceitar a informação, trazida pelo Auditor Fiscal, de que a atividade dos bolsistas se volta, diretamente, aos pacientes do Hospital de Clínicas. A atividade dos bolsistas alcança e beneficia, indiretamente, os pacientes do HCPA, através da Fundação Médica, irradiando através do aperfeiçoamento dos

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, justificando-se usufruir o benefício da isenção específica criada para o caso – inexistindo qualquer benefício ou contraprestação em favor da Fundação Médica.

- Mais, ainda, constata-se que a concessão de bolsas não representa, em contrapartida, benefício para o doador, a Fundação, vez que esta está apenas repassando verbas públicas, de cunho orçamentário, e que possuem, *a priori*, esta 10/2012 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 26/10/2012 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/11/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

destinação específica e integral de cobertura para realização dos programas de extensão universitária. A contra-prestação de serviço não está presente, no conceito aplicado pela fiscalização da Receita Federal, pois que o beneficiário da bolsa constitui-se em mera peça de uma grande engrenagem, inserido no sistema de gerenciamento e realização dos projetos de educação e extensão, vinculados a residência médica, refletindo o interesse do Governo Federal (Comissão Nacional de Residência Médica – Resolução nº 02/2006, de 17 de maio de 2006), através do HCPA, mas com a participação permanente e indispensável da Fundação Médica do Rio Grande do Sul, como a Fundação de Apoio que gerencia a consecução dos programas de extensão da Universidade.

- Ante todos os argumentos expostos, confiando no elevado senso de justiça dos julgadores no âmbito do processo administrativo-fiscal da Receita Federal do Brasil, acreditando-se que a presente impugnação será amplamente analisada, temos que é difícil concluir-se de forma diversa à argumentação exposta, em face à clareza da norma que ampara o impugnante. Sendo assim, requer o impugnante seja recebida e conhecida a presente Impugnação, propugnando pela sua integral acolhida, tornando nulo ou 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.

## ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente o lançamento, em julgamento consubstanciado na seguinte ementa (fls. 414 a 428):

*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*

### **RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)**

Cientificada da decisão de primeira instância em 20/5/2011 (fl. 431), a contribuinte apresentou, em 9/6/2011, o recurso de fls. 432 a 453, onde afirma que:

a) é professora da Faculdade de Medicina da Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS em Porto Alegre/RS, e nesta condição tornou-se membro da Fundação Médica do Rio Grande do Sul, apta a desempenhar as atividades complementares à docência, sob a forma de atividade de extensão, nos termos da Resolução 02/94 do COCEP, desenvolvendo as atividades lastreada em "TERMO DE COMPROMISSO PARA CONCESSÃO DE BOLSA DE EXTENSÃO";

b) após levar a cabo auditoria fiscal junto à Fundação Médica do Rio Grande do Sul, a Delegacia da Receita Federal de Porto Alegre, por seus auditores, houve por bem penalizar (Auto de Infração) a entidade em face à não retenção de Imposto de Renda sobre os valores que repassa a seus associados, a título de BOLSAS DE EXTENSÃO. Concomitantemente, iniciou procedimentos de auditoria junto a diversos médicos, membros da Fundação, revisando as Declarações de Ajuste Anuais de Imposto de Renda e promovendo lançamentos suplementares, a partir da consideração de se tratar de rendimentos tributáveis;

c) a conclusão do Fisco destoa da natureza isenta das bolsas de extensão ou pesquisa, nos termos do artigo 1º, combinado com o parágrafo 1º e do artigo 4º, da Lei nº 8.958, de 20/12/1994, assim como o artigo 1º, c/c o art. 5º, § 2º, do Decreto nº 5.205, de 14/09/2004;

d) o objetivo precípua e fundamental dessas normas legais foi o de 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 impulsor da pesquisa científica, na área médico assistencial, desse modo

Documento assinado digitalmente em 22/10/2012 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 22/10/2012 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/11/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Impresso em 22/11/2012 por MARIA APARECIDA PEREIRA DOS SANTOS - VERSO EM BRANCO

formação, com Bolsas de Extensão, mormente na coordenação de ações de formação e aperfeiçoamento extensivo vinculadas à sua área de formação profissional dos Médicos Residentes;

e) a Fundação Médica do Rio Grande do Sul é uma fundação de apoio ao Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA), que é o hospital escola da UFRGS, e que teve sua imunidade tributária reconhecida na Ação Ordinária nº 2002.71.00.046013-9, da Justiça Federal;

f) os membros dessa fundação, na condição de professores da UFRGS, atuam como preceptores na formação complementar dos médicos residentes, que participam dos programas de extensão universitária da UFRGS, beneficiando a população que busca o atendimento médico-ambulatorial do hospital escola;

g) a Lei nº 6.932, de 07/07/1981, que dispõe sobre as atividades do médico residente, prevê, no seu artigo primeiro, que a residência médica constitui modalidade de ensino de pós-graduação;

h) com o advento da Lei nº 8.958/94, que criou o modelo de operacionalidade para o relacionamento das instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica, a Fundação Médica do Rio Grande do Sul providenciou sua adaptação estatutária à nova regra, tornando-se FUNDAÇÃO DE APOIO credenciada perante o Ministério da Educação e Ministério da Ciência e Tecnologia;

i) como fundação de apoio, é rigorosamente fiscalizada pelo TCU e pelo Ministério Público, que garantem o cumprimento das seguintes características: natureza privada (que lhe confere autonomia), a finalidade não lucrativa (pelo desempenho de funções públicas) e administração profissionalizada (que lhe confere eficiência);

j) o TCU, no Acórdão nº 5682/2010 - 2ª Câmara, reconheceu o atendimento dos requisitos da lei, e portanto a legitimidade do sistema de concessão de bolsas de extensão aos membros da Fundação Médica (e não somente que não há vínculo empregatício, como afirmado na decisão vergastada);

k) os professores bolsistas são funcionários da UFRGS, e só com ela mantêm vínculo empregatício. Muitos deles atuam no regime de dedicação exclusiva, e não podem manter outros vínculos trabalhistas;

l) neste contexto, o exercício das atividades de preceptoria, coordenação e controle de alunos (médicos residentes) não pode ser caracterizado como contraprestação de serviços, sugerido pela Auto de Infração ora em grau de recurso, 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;

m) as autuações do Fisco estão, de certo modo, tornando inviável a própria atividade da Fundação Médica, com sérias repercussões sociais;

n) o fato das bolsas de extensão se repetirem, para o mesmo membro da Fundação Médica, em anos sucessivos, não desnatura a sua natureza, pois os programas e projetos se renovam anualmente;

o) as atividades dos bolsistas não beneficiam a Fundação Médica, mas indiretamente os pacientes do hospital escola, através do aperfeiçoamento dos profissionais e da otimização dos serviços;

p) o HCPA possui corpo próprio e plenamente satisfatório de funcionários, principalmente de médicos, de modo que a participação dos membros da Fundação Médica representa mera complementação, justamente por se tratar de programas de extensão da UFRGS, com os objetivos traçados no Estatuto desta Fundação;

q) as atividades de extensão dos professores-médicos vinculados à Fundação Médica do Rio Grande do Sul, na consecução dos programas derivados dos convênios com o HCPA, estão definidas na Resolução nº 02/94, do Conselho de Coordenação do Ensino e da Pesquisa da UFRGS, especialmente no seu item 2.3, quando refere às atividades de extensão, referentes ao “PROGRAMA DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE DE DOCÊNCIA EM RESIDÊNCIA MÉDICA” e ao projeto de extensão “ATIVIDADES DIDÁTICAS COMPLEMENTARES EM GESTÃO DA INFORMAÇÃO E DA QUALIDADE ASSISTENCIAL NO HCPA”;

r) a jurisprudência administrativa e judicial corroboram esse entendimento, já existindo diversas decisões judiciais com trânsito em julgado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

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

Não há arguição de qualquer preliminar.

A recorrente informou, em suas declarações de rendimentos dos exercícios de 2006, 2007 e 2008 (fls. 50 a 62), rendimentos isentos nos valores de R\$57.121,49, R\$62.133,39 e R\$57.799,88, respectivamente, classificando-os na rubrica “Bolsa de estudo e pesquisa, desde que não represente vantagem ao doador e não caracterize contraprestação de serviço”.

Intimada a comprovar a natureza isenta das verbas, informou tratarem-se de bolsas de extensão recebidas da Fundação Médica do Rio Grande do Sul.

Contudo, a autoridade fiscal entendeu que tais rendimentos possuíam natureza tributável, por consistirem em retribuição à contraprestação de serviços, conclusão referendada pelo julgamento de 1<sup>a</sup> instância.

No voluntário, a recorrente reafirma o caráter isento das verbas lançadas.

### **Legislação de regência:**

Segundo o art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Por sua vez, o §4º do mesmo artigo determina que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Ademais, o próprio Código Tributário Nacional - CTN estabelece que são irrelevantes para qualificar a natureza jurídica específica do tributo a denominação e demais características formais adotadas pela lei (seu art. 4º).

Por outro lado, o art. 176 do CTN determina que a isenção é sempre decorrente de lei, e seu art. 111, inciso II, exige que a sua outorga deve ser interpretada literalmente. Do mesmo modo, o §6º do art. 150 da Constituição Federal exige que qualquer isenção de impostos só possa ser concedida mediante lei específica.

Assim, quando a renda auferida pelo contribuinte for enquadrada no conceito de rendimento tributável, torna-se irrelevante a denominação que lhe foi dada, somente sendo lícito se falar em isenção quando esta for concedida de forma expressa pela lei.

Para o pagamento em discussão, o art. 43 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de renda, fazendo um apanhado da legislação federal, determina a tributação das bolsas de estudo e de pesquisa (inciso I).

Entretanto, o art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, traz os requisitos para que tais verbas possam ser consideradas isentas. Transcreve-se o texto legal:

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

*Parágrafo único. Não caracterizam contraprestação de serviços nem vantagem para o doador, para efeito da isenção referida no caput, as bolsas de estudo recebidas pelos médicos-residentes. (Incluído pela Lei nº 12.514, de 2011)*

Desta forma, para que as bolsas de estudo e de pesquisa não sofram a incidência do imposto de renda, é necessário:

- a) que sejam caracterizadas como doação;
- b) que sejam recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas;

- c) que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador;
  - d) que os resultados dessas atividades não importem contraprestação de serviços.

Assim, deve-se verificar se as verbas em discussão atendem, cumulativamente, a todos os requisitos acima elencados. Basta que um deles não ocorra no caso concreto, para que prevaleça a regra geral de tributação.

Acrescente-se que o simples fato dos rendimentos pagos se denominarem de bolsas de extensão não afasta a aplicação da isenção legal para bolsas de estudo e de pesquisa, desde cumpridos os mesmos requisitos.

Neste processo, a recorrente foi remunerada por meio de bolsa de extensão, na forma do disposto no art. 4º, §1º, da Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994 e nos arts. 5º, §2º, e 6º, §3º, do Decreto nº 5.204, de 14 de setembro de 2004.

Transcrevo os dispositivos legais citados, bem como alguns outros que julgo de importância para o deslinde da questão, com a redação vigente por ocasião da ocorrência dos fatos geradores:

Lei n° 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° 5.204, de 2004:*

*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:*

(...)

*§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.*

(...)

*§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.*

Assim, é fato que a legislação que criou e regulamentou as fundações de apoio às instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica determinou que as bolsas de ensino, pesquisa e extensão pagas aos professores daquelas instituições deveriam atender aos requisitos da lei isentiva, e portanto não deveriam ser tributadas pelo imposto de renda.

Entretanto, na situação sob análise, concordo com a conclusão do lançamento e do acórdão *a quo* de que os pagamentos decorreram da contraprestação de serviços, como passo a esclarecer.

### **Caso concreto:**

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 9.2, 2002, da 24/08/2001.  
Autenticado digitalmente em 22/10/2012 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 22/10/2012 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/11/2012 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Impresso em 22/11/2012 por MARIA APARECIDA PEREIRA DOS SANTOS - VERSO EM BRANCO

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

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

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

a ) Preceptoria: atividades de extensão de supervisão e treinamento e seleção de profissionais de nível superior que sejam alunos de Programa de Residência Médica e outros Programas de Especialização desenvolvidos pelas instituições apoiadas;

b) Coordenadoria: atividades de extensão de coordenação dos Programas e Projetos de Extensão em desenvolvimento pelas instituições apoiadas;

c) Consultoria: atividades de extensão de suporte acadêmico ao desenvolvimento do ensino, assistência e da pesquisa no âmbito das instituições apoiadas, respeitados os respectivos regimentos internos.

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

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

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

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

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

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

Acrescente-se que, em cada ano fiscalizado, as bolsas pagas pela Fundação equivaliam a cerca de 50% do total de rendimentos pagos pela UFRGS. Não se trata, assim, de parcelas esporádicas e eventuais, mas verdadeira complementação salarial, paga no decorrer de diversos anos, o que reforça a convicção de sua natureza remuneratória.

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

Certamente, não se pretende contestar a importância e a excelência dos serviços prestados à população.

Mas o que se deve entender é que a imunidade com relação aos impostos das instituições de assistência social não se estende para as remunerações pagas a seus prestadores de serviço.

Se os argumentos do recurso fossem válidos, isentos também seriam os salários pagos aos médicos do hospital escola.

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

### **Decisão do TCU:**

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

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

De fato, a referida decisão reformou, em sede de embargos de declaração, o acórdão que havia concluído que as bolsas de extensão pagas pela fundação de apoio aos professores da UFRGS importavam em contraprestação de serviços, em violação ao art. 4º, §3º, da Lei nº 8.958, de 1994, ao art. 6º do Decreto nº 5205, de 2004, e à jurisprudência daquele Tribunal.

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

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

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

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

**Decisões administrativas e judiciais:**

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

Contudo, as decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ e do Conselho de Contribuintes indicadas não se aproveitam ao caso, pois trataram de bolsas de estudo e pesquisa que não representavam vantagem para o doador, nem importavam contraprestação de serviços.

De modo contrário, recentes decisões desta 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento têm confirmado a natureza tributária de verbas semelhantes. Dentre muitas, transcrevo a seguinte ementa:

*BOLSAS DE ESTUDO. DOAÇÃO. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE VANTAGEM PARA O DOADOR E NÃO CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REQUISITOS NÃO ATENDIDOS. Somente ficam isentas do imposto de renda as bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços, na forma do art. 26 da Lei nº 9.250/96.*

(Acórdão nº 2102-001.216, 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 1<sup>a</sup> Câmara, sessão de 13/04/2011, relator Giovanni Christian Nunes Campos)

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

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

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

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

*causa jurídica) no interesse da entidade. Como se sabe, a prestação de serviços remunerada é fato gerador de contribuição previdenciária.*

*Não haveria incidência de contribuição previdenciária se os valores fossem pagos de acordo com a Lei nº 8.958. Todavia restou demonstrada a desobediência do comando legal.*

Quanto à esfera judicial, de fato a recorrente demonstra a existência de diversas decisões da Justiça Federal de Santa Maria/RS que consideraram bolsas de estudo semelhantes como isentas, tendo uma das decisões, a relativa ao processo nº 2010.71.50.013139-7, tratado de caso idêntico ao do presente processo.

Salvo melhor juízo, um dos principais fundamentos desses julgados é que não houve produção de vantagens para a fundação que concedeu as bolsas, a não ser pela consecução de seus objetivos estatutários.

Em outras palavras, o beneficiário dos serviços não seria a Fundação Médica do Rio Grande do Sul, entidade que concedeu a bolsa, mas sim o Hospital de Clínicas de Porto Alegre, e logo o resultado não se daria em proveito o doador.

Com todo respeito que o argumento merece, penso que não se sustenta a uma análise mais aprofundada.

A uma, porque os recursos que financiaram as bolsas foram repassados pelo HPCA à fundação de apoio, como demonstram os documentos de fls. 230 a 352. Assim, os recursos se originaram da entidade que se beneficiou diretamente com os serviços.

E a duas, porque o art. 6º do Decreto nº 5.204, de 2004, determina que os resultados das bolsas de ensino, pesquisa e extensão não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta.

Se o argumento fosse correto, estaria aberta uma verdadeira avenida para a supressão de tributos sobre verbas remuneratórias, bastando repassar os valores a serem pagos primeiro a uma fundação de apoio, que pagaria as quantias na forma de bolsas que atendessem às determinações de seus estatutos.

### **Conclusão:**

Convencido da natureza tributável das verbas em discussão, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)  
José Evande Carvalho Araujo

CÓPIA