



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.722436/2009-73
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-006.477 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2023
Recorrentes FUNDACAO MEDICA DO RIO GRANDE DO SUL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. BOLSAS DE PESQUISA. VANTAGEM AO DOADOR.

Somente são isentas do imposto sobre a renda, as bolsas de pesquisa e de extensão caracterizadas como doação, 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. No caso das bolsas de pesquisa analisadas pela Fiscalização, ficou caracterizada a obtenção de vantagem por parte dos doadores, tendo em vista as disposições contratuais garantindo a exploração econômica dos projetos. Portanto, tais pagamentos estão sujeitos à retenção do imposto sobre a renda.

BOLSAS DE EXTENSÃO. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA A ISENÇÃO.

As bolsas de extensão, conforme art. 6º, § 3º, do Decreto nº 5.205/04, podem servir ao desenvolvimento institucional, científico e tecnológico da instituição federal. Ausência de vantagem econômica. Jurisprudência consolidada do Tribunal Regional Federal da 4ª Região pela inexistência de contraprestação de serviço. Ilegitimidade da cobrança.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Sujeita-se à multa isolada no percentual de 75% a fonte pagadora que não reter o imposto de renda que era devido, quando constatado pela autoridade tributária após o prazo fixado para a apresentação da declaração de ajuste anual da pessoa física (art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002).

REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO.

Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será

considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto.

Incabível o reajustamento da base de cálculo do imposto, quando a autoridade tributária constatar que não ocorreu a retenção do imposto após o prazo fixado para a apresentação da declaração de ajuste anual da pessoa física, que tem obrigação legal de oferecer à tributação o valor recebido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. ENUNCIADO Nº 103 DA SÚMULA CARF.

A norma que fixa o limite de alçada para fins de recurso de ofício tem natureza processual, razão pela qual deve ser aplicada imediatamente aos processos pendentes de julgamento. Não deve ser conhecido o recurso de ofício de decisão que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e multa em valor inferior ao limite de alçada em vigor na data do exame de sua admissibilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o Recurso de Ofício, e quanto ao mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar a autuação no que pertine às bolsas de extensão. Vencidos os conselheiros Iágaro Jung Martins, Lizandro Rodrigues de Sousa, Fernando Beltcher da Silva e Rafael Taranto Malheiros, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 1301-006.477 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.722436/2009-73

Relatório

1. Tratam-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra decisão da DRJ/Porto Alegre, que julgou parcialmente procedente a impugnação contra os Autos de Infração de Imposto sobre Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) e multa isolada pela não retenção do IRRF, no valor total de R\$ 5.065.108,50, relativo aos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007, com imputação de multa de 75%.
2. A autuação teve como motivação a (i) não retenção e pagamento do IRRF, no valor de R\$ 17.745,73, acrescido de multa de ofício, em razão da falta de recolhimento do imposto sobre rendimentos de residentes e domiciliados no exterior e (ii) multa isolada pela ausência de retenção do IRRF sobre rendimentos pagos a residentes, no valor de R\$ 5.027.720,53. A exigência do IRRF e da multa isolada teve como fundamento o pagamento de bolsas de pesquisa ou de extensão. Como os valores foram pagos pelo valor líquido, foi efetuado o reajustamento da base de cálculo do imposto, conforme art. 725 do então Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), conforme Relatório Fiscal (fls. 1.247/1.257).
3. Em impugnação (1.289/1.309), o sujeito passivo requereu a nulidade do lançamento; que se enquadra no conceito de Fundação de Apoio, no caso, para o Hospital de Clínicas de Porto Alegre, obedecendo as disposições do art. 4º da Lei nº 8.958, de 1994. A legislação (arts. 6º e 7º da Lei nº 8.959, de 1994 e art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995), é cristalina e expressa no sentido de que as bolsas concedidas pelas fundações de apoio estão isentas do imposto de renda; que as bolsas concedidas não representam benefício para os doador (Fundação Médica), uma vez que está apenas repassando verbas públicas, de cunho orçamentário; que a solução de consulta efetuada pela Fundação sobre incidência do IRRF é equivocada, tendo em vista a regulamentação efetuada pelo Decreto nº 5.204, de 2004; que é incabível a aplicação da multa isolada, visto que os beneficiários pessoas físicas estão sendo objeto de lançamento de ofício pela Fiscalização; que o reajustamento da base de cálculo não se justifica quando o imposto está sendo cobrado do beneficiário, que assume o ônus do imposto; que a norma que isenta as bolsas se aplica para os pagamentos efetuados a não residentes.
4. Em 12.11.2010, a Recorrente juntou documento emitido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), processo 001.622/2020-2, em que ficou decidido que os pagamentos efetuados

a seus associados, em forma de bolsa de extensão e pesquisa, relativamente a convênios ou contratos celebrados, não criam vínculo empregatício de qualquer natureza (fls. 1.794/1.806).

5. A DRJ deu provimento parcial à impugnação (fls. 2.152/2.180) para afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, entendeu que as bolsas pagas pela Fundação são tributadas, pois, para serem isentas, além de guardarem a especificação de serem de estudo ou de pesquisa, para se constituírem como doação, não podem representar vantagem para o doador e não corresponderem a contraprestação de serviços; que incide IRRF sobre as bolsas de pesquisa e de extensão, pois ora representam vantagem para o doador (bolsa pesquisa), ora se reveste de contraprestação de serviços (bolsa extensão); e que, nas hipóteses de não retenção do IRRF, o rendimento pago é considerado efetuado pelo valor líquido, ensejando o necessário reajustamento da base de cálculo no caso de beneficiários não residentes; por fim, entendeu a autoridade julgadora de primeira instância, por reduzir o valor da multa isolada, aplicada sobre a base de cálculo reajustada, por entender que a base de incidência não deve ser reajustada no caso de beneficiários residentes, pois esse é o valor bruto do rendimento que os beneficiários devem considerar para fins de tributação do IRPF, assim, nesse ponto a multa no percentual de 75%, foi reduzida de R\$ 5.027.720,53 para R\$ 3.661.344,06. A referida decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/09/2004 a 31/12/2007

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO

Demonstrado que o Auto de Infração foi formalizado de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não ocorreu violação das disposições dos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se acatar o pedido de nulidade do Auto de Infração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Período de apuração: 30/09/2004 a 31/12/2007

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. BOLSAS DE PESQUISA E EXTENSÃO. CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Somente são isentas do imposto sobre a renda, as bolsas de pesquisa e de extensão caracterizadas como doação, 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.

Deve sofrer a retenção do imposto de renda na fonte, os valores recebidos a título de bolsas de pesquisa e de extensão, quando não caracterizados como doação, por representarem pagamentos pela contraprestação de serviços.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Sujeita-se à multa isolada no percentual de 75%, a fonte pagadora que não reter o imposto de renda que era devido, quando constatado pela autoridade tributária após o prazo fixado para a apresentação da declaração de ajuste anual da pessoa física.

REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO.

Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto.

Incabível o reajustamento da base de cálculo do imposto, quando a autoridade tributária constatar que não ocorreu a retenção do imposto após o prazo fixado para a apresentação da declaração de ajuste anual da pessoa física.

6. Em razão do cancelamento parcial do auto de infração se dar em limite superior ao fixado na então Portaria MF nº 3, de 2008, recorreu de ofício dessa decisão a autoridade julgadora de primeira instância.

7. Em Recurso Voluntário (fls. 2.208/2.233), a Recorrente repisa os argumentos aduzidos na impugnação, isto é, em caráter geral (i) que a Fundação Médica do Rio Grande do Sul é uma fundação de apoio ao Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA), vinculado à Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), destinada a desenvolver projetos de pesquisa, ensino e extensão científica e tecnológico e, também, constituir, instalar e manter instalações hospitalares e ambulatoriais; que faz parte, de acordo com seus estatutos, da estrutura do HCPA, empresa pública de direito privado; que é evidente que a realização das metas dos programas de extensão universitária, voltados para a preceptoria dos médicos residentes, com as bolsas de extensão se traduz em melhor assistência e benefícios à saúde pública aos pacientes do Sistema Único de Saúde; que a autoridade julgadora de primeira instância, em estreitíssima visão, desconsiderou que a Fundação tem atuação chancelada pelo Tribunal de Contas da União e opera de acordo com a Lei nº 8.958, de 1994; faz alusão aos arts. 205 a 207, 213 e 214 da Constituição Federal, que tratam da educação, em especial que as universidades gozam de autonomia administrativa e de que as atividades universitárias poderão receber apoio do Poder Público; em caráter específico (ii) que o auferimento de bolsa extensão ou pesquisa não se consubstancia em remuneração tributável e, portanto, não sujeita ao IRRF, devendo ser rechaçada a multa prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, pois, no seu entender, *se não há vínculo empregatício entre a Fundação e os beneficiários das bolsas, não há relação jurídica que imponha a necessidade de retenção de Imposto de Renda*; (iii) que a autoridade julgadora ao concluir que o pagamento de bolsas produz benefício para o doador é *uma conclusão caolha e*

dissociada da realidade, pois não há vantagem para a Fundação ou para o HCPA, pois são entidades sociais, sem interesse econômico ou financeiro e que as atividades de Fundação se enquadram no art. 4º da Lei nº 8.958, de 1994 (a concessão de bolsas de ensino, de pesquisa e extensão não criam vínculo empregatício) e que o art. 7º do Decreto nº 5.205, de 2004, esclarece que tais bolsas são isentas, conforme art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995; (iv) que há cumulação de exigência da multa isolada nesse processo e as exigências fiscais que foram feitas aos beneficiários pessoas físicas; que a base legal da multa isolada, art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, faz referência ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que sofreu alteração pela Lei nº 11.488, de 2007, e que portanto, a base legal para a multa isolada estaria revogada; defende que a única multa isolada existente é aquela prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (no percentual de 50%), e que precedentes do antigo Conselho de Contribuintes entenderam que, com a alteração dessa lei, o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, não tem aplicação, pois se refere ao inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (multa de 75%), cita precedentes (Acórdão nº 104-22.832 e 104-22.867); (v) que são isentas do imposto as bolsas pagas a beneficiário não residente, pelos mesmos motivos das bolsas percebidas por residentes; (vi) que ratifica o entendimento da autoridade de primeira instância, a prevalecer a exigência da multa, sobre a impropriedade de a autoridade lançadora ter reajustado a base de cálculo.

8. Em 23.02.2022, a Recorrente apresentou petição noticiando fato superveniente (fls.2.340/2.342) onde repisa que foram prolatadas decisões judiciais em que afirma que dos 492 professores/pesquisadores cujos recebimentos serviram para compor a base de cálculo do IRRF, 375 deles têm ação judicial reconhecendo a inexistência da obrigação tributária e que essas decisões judiciais vão ao encontro do decidido pela CSRF, Acórdão nº 9202-010.116, de 22.11.2021, que negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, pelo voto de qualidade, com base no art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020, para convalidar entendimento proferido no Acórdão nº 2201-003.720, que decidiu pela não incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento das referidas bolsas de extensão, mas manteve as incidência sobre as bolsas de pesquisa, por entender que restou demonstrada a contraprestação de serviços.

9. Em 04.04.2022, a Recorrente comparece novamente ao processo para apresentar memoriais (fls. 10.561/10.564) onde repisa os mesmos fatos supervenientes, noticiados em 23.02.2022.

10. Em 14.09.2022 foi concedida audiência ao patrono da Recorrente por este Relator e a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, quando estes integravam a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento.

11. Por último, em 22.06.2023, a Recorrente apresenta nova petição para informar fato novo, onde comunica que todas as ações propostas pelos contribuintes pessoas físicas beneficiários dos pagamentos, sem exceção, foram julgadas procedentes, conforme entendimento da Turma Regional de Uniformização (Processo nº 5026530-56.2014.404.7100). Além disso, que a Recorrente obteve a chancela pelo Poder Judiciário em relação ao regime jurídico aplicável às bolsas de pesquisa e de extensão para fins de incidência da contribuição previdenciária (Processo nº 5074703-38.2019.4.04.7100).

12. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

Conhecimento – Recurso de Ofício

13. O Recurso de Ofício foi apresentado em razão de a r. decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de multa isolada no valor total de R\$ 1.366.376,47, nos termos do art. 1º da então Portaria MF nº 3, de 2008.

14. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância (Súmula CARF nº 103).

15. O valor exonerado na decisão de primeira instância é inferior ao limite atualmente vigente para interposição do Recurso de Ofício, de R\$ 15 milhões, definido na Portaria MF nº 2, de 2023, razão pela qual **não deve ser conhecido**.

Conhecimento – Recurso Voluntário

16. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 11.10.2011, conforme Aviso de Recebimento da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (fls.

2.206/2.207), portanto o Recurso Voluntário apresentado em 09.11.2011, conforme protocolo de recepção apostado na primeira folha da peça recursal (fls. 2.208), é tempestivo e, por preencher os demais requisitos processuais, dever ser conhecido.

Mérito

a) Sobre a possibilidade de pagamento das bolsas pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul

17. A Recorrente faz extensa consideração sobre sua natureza jurídica e sobre a possibilidade de pagamento das bolsas de extensão e pesquisa, bem como a ratificação dessa opção pelo Tribunal de Contas da União e recentemente pelos julgados proferidos pelo Poder Judiciário. Aduz que a autoridade julgadora de primeira instância, *em estreitíssima visão*, ignorou tais conclusões, em especial de que a Fundação cumpre o disposto na Lei nº 8.958, de 1994.

18. Em que pese a manifestação do Tribunal de Contas da União (fls. 1.794/1.806), órgão administrativo e auxiliar do Poder Legislativo, ou seja, sem caráter vinculativo ao contencioso administrativo tributário, ter cancelado os procedimentos da Fundação sobre o pagamento das referidas bolsas de extensão e pesquisa, nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, isto é, de que tais pagamentos não geram vínculo empregatício, fato que poderia em tese gerar responsabilidade para os administradores da empresa pública, *in casu*, o HCPA (item III do Voto do Ministro Benjamin Zymler), essas conclusões em nada afetam a relação tributária sob análise.

19. O cerne do litígio versa em saber se o pagamento das bolsas pela Fundação se enquadram na isenção conferida em lei, isto é, tem caráter de doação, destinada a estudos e pesquisas, ou é tributada, no caso em que caracterizada a contraprestação de serviços ou vantagem ao doador (art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995).

b) Vínculo empregatício e a incidência do IRRF

20. Defende a recorrente que o auferimento de bolsa extensão ou pesquisa não se consubstancia em remuneração tributável e, portanto, não sujeita ao IRRF, devendo ser rechaçada a multa prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, pois, no seu entender, se não há

vínculo empregatício entre a Fundação e os beneficiários das bolsas, não há relação jurídica que imponha a necessidade de retenção de Imposto de Renda.

21. A prevalecer esse entendimento, chegar-se-ia a incorreta conclusão de apenas haver incidência de imposto de renda quando a legislação trabalhista diz existir vínculo empregatício.

22. A Lei nº 7.713, de 1988, que trata dos rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas define que o imposto de renda incide sobre o rendimento bruto, seja ele produto do trabalho, **com ou sem vínculo empregatício**, capital ou da combinação de ambos. Destaca-se, os seguintes excertos da referida Lei:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

[...]

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

[...]

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

23. Dessa forma, a existência de vínculo empregatício ou não é absolutamente irrelevante para o deslinde do litígio.

24. A aplicação do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, será tratada em tópico específico.

c) Natureza tributária das bolsas pagas pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul

25. Insurge-se a Recorrente contra a r. decisão, qualificando-a como *uma conclusão caolha e dissociada da realidade*, ao firmar entendimento de que o pagamento de bolsas produz benefício para o doador.

26. No entendimento da Recorrente, não há vantagem para a Fundação ou para o HCPA, pois são entidades sociais, sem interesse econômico ou financeiro e que as atividades de Fundação são se enquadram no art. 4º da Lei nº 8.958, de 1994 (a concessão de bolsas de ensino, de pesquisa e extensão não criam vínculo empregatício) e que o art. 7º do Decreto nº 5.205, de 2004, esclarece que tais bolsas são isentas, conforme art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995.

27. Preliminarmente, esclareça-se que não se está sob análise a natureza jurídica da Fundação ou do HCPA, pois ainda que uma entidade seja isenta para fins de tributação dos seus resultados, isso em nada interfere na natureza jurídico-tributária dos rendimentos por ela pagos.

28. O art. 4º da Lei nº 8.958, de 1994, tem a seguinte redação:

Art. 4º As IFES e demais ICTs contratantes poderão autorizar, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção superior competente e limites e condições previstos em regulamento, a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações referidas no art. 1º desta Lei, sem prejuízo de suas atribuições funcionais. (Redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010)

§ 1º A participação de servidores das IFES e demais ICTs 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, conceder bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão, de acordo com os parâmetros a serem fixados em regulamento.** (Redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010)

§ 2º É vedada aos servidores públicos federais a participação nas atividades referidas no caput durante a jornada de trabalho a que estão sujeitos, excetuada a colaboração

esporádica, remunerada ou não, em assuntos de sua especialidade, de acordo com as normas referidas no caput.

§ 3º É vedada a utilização dos contratados referidos no caput para contratação de pessoal administrativo, de manutenção, docentes ou pesquisadores para prestar serviços ou atender a necessidades de caráter permanente das contratantes. (Redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010)

§ 4º Os servidores ocupantes de cargo em comissão ou função de confiança nas IFES e demais ICTs poderão desenvolver atividades de ensino, pesquisa e extensão no âmbito dos projetos apoiados pelas fundações de apoio com recebimento de bolsas. (Incluído pela Lei nº 12.863, de 2013)

§ 5º É permitida a participação não remunerada de servidores das IFES e demais ICTs nos órgãos de direção de Fundações de Apoio, não lhes sendo aplicável o disposto no inciso X do caput do art. 117 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. (Incluído pela Lei nº 12.863, de 2013)

§ 6º Não se aplica o disposto no § 5º aos servidores das IFES e demais ICTs investidos em cargo em comissão ou função de confiança. (Incluído pela Lei nº 12.863, de 2013)

§ 7º Os servidores das IFES e demais ICTs somente poderão participar de atividades nas fundações de apoio quando não houver prejuízo ao cumprimento de sua jornada de trabalho na entidade de origem, ressalvada a hipótese de cessão especial prevista no inciso II do § 4º do art. 20 da Lei nº 12.772, de 28 de dezembro de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.863, de 2013)

§ 8º (VETADO). (Incluído pela Lei nº 13.243, de 2016) (g.n.)

29. Como se verifica e já abordado, esse dispositivo trata dos parâmetros em que as bolsas serão pagas a servidores das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) ou para as demais Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs) e como a remuneração via bolsas, por não se prestarem para remunerar serviços ou necessidades de caráter permanente das contratantes, não geram vínculo empregatício.

30. O então Decreto nº 5.205, de 2004, revogado pelo Decreto nº 7.423, de 2010, aplicável à época do fato regulamentava esse ponto específico da seguinte forma:

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.

[...]

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.

31. O decreto, como não poderia deixar de ser, ratifica a natureza jurídica das bolsas de extensão ou pesquisa, no sentido de serem isentas aquelas *cujos resultados não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços*.

32. A questão central para saber sobre a incidência do IRRF é saber se as bolsas pagas (i) produziam algum resultado ao doador ou a pessoa interposta ou (ii) se destinam a contraprestação de serviços.

33. Para isso, diferentemente do entendimento da Recorrente, entendo que a r. decisão de primeira instância abordou corretamente a questão.

34. Visto que a regra geral é a tributação de todos os rendimentos, conforme Lei nº 7.713, de 1988, assim, a regra isentiva é exceção, cujo fundamento é o art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995, com a seguinte redação:

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

Parágrafo único. Não caracterizam contraprestação de serviços nem vantagem para o doador, para efeito da isenção referida no caput, as bolsas de estudo recebidas pelos médicos residentes, nem as bolsas recebidas pelos servidores das redes públicas de educação profissional, científica e tecnológica que participem das atividades do Pronatec, nos termos do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011. (Redação dada pela Lei nº 12.816, de 2013) (g.n.).

35. A situação do caso concreto não se enquadra na norma isentiva, como se verifica na percuente análise feita pela autoridade julgadora de primeira instância, cujos fundamentos adoto como razão de decidir, conforme art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999:

2.3.1. Bolsas de pesquisa

A Fundação Médica celebrou contratos com diversas pessoas jurídicas (fls. 75 a 291), qualificados nos contratos como patrocinadores, a realização de projetos de pesquisa e estudos clínicos de interesse dessas pessoas jurídicas, que na maioria são laboratórios farmacêuticos. No contrato está estipulado que o trabalho é supervisionado e fiscalizado pelos patrocinadores, fornecendo verba, equipamentos e materiais.

O pessoal qualificado responsável pela coordenação e condução dos trabalhos (pesquisador, investigador), que são professores na UFRGS na área médica e membros da Fundação Médica, recebe pagamentos a título de bolsa de pesquisa. A Fundação Médica é remunerada pelos trabalhos desenvolvidos, destinando parte do valor contratado para o pagamento dos executores dos trabalhos.

Em todos os contratos firmados com as pessoas jurídicas (laboratórios), consta cláusula onde é estipulado que o resultado da pesquisa e estudos não podem ser divulgados à população de forma irrestrita (existe cláusula de sigilo, de propriedade, da não publicação dos resultados sem o devido consentimento da pessoa jurídica que pediu a pesquisa).

Portanto, como visto, o resultado da pesquisa beneficia a pessoa jurídica com quem a Fundação contratou os trabalhos (patrocinadora, concedente), trazendo vantagem econômica com os trabalhos desenvolvidos por intermédio da Fundação Médica, já que podem ser utilizados nos produtos fabricados e comercializados.

Também, verifica-se que os projetos mencionados não foram encontrados no sítio da Pró-Reitoria de Pesquisa da UFRGS, portanto, foram desenvolvidos sem o apoio dessa instituição de ensino. No caso analisado, o artifício utilizado foi a concessão de bolsas de pesquisa, em projetos que não apoiados pela UFRGS ou por outra instituição de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica.

No caso, os pagamentos não se caracterizam como doação e os resultados das atividades desenvolvidas representaram vantagem para as respectivas pessoas jurídicas que pagaram pela pesquisa realizada, ocorrendo, na realidade, uma contraprestação de serviços.

Diante do exposto, ao contrário do que argumenta o Contribuinte, os valores pagos a título de bolsa de pesquisa não são isentos de imposto de renda, sujeitando à retenção na fonte, eis que não estão presentes os requisitos de isenção previstos no art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995.

2.3.2. Bolsa de extensão

A Fundação Médica celebrou convênios com o HCPA, promovendo diversas atividades classificados como programas de extensão, sendo que os professores da UFRGS participantes dos projetos desenvolvidos recebem pagamentos a título de bolsa. No caso, foram analisados os recebimentos pelo Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde, Programa de Gestão da Informação e da Qualidade Assistencial no HCPA e Programa de Assistência à Saúde e Educação Continuada em Enfermagem.

2.3.2.1. Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde

Programa de Preceptoria de Residência Médica (fls. 507 a 509) onde os professores da Faculdade de Medicina da UFRGS orientam médicos residentes nas diversas áreas da medicina com atendimento médico à pacientes do SUS, sendo desenvolvido no âmbito do HCPA (Hospital Universitário vinculado à UFRGS).

O programa foi implementado por intermédio do Convênio Operacional de nº 01/2002, celebrado entre o HCPA e a Fundação Médica (fls. 292 a 365).

Nele é estabelecido que a Fundação Médica deve “desenvolver programa de preceptoria em residência médica mediante assistência pelos professores e médicos residentes aos pacientes do SUS – Sistema Único de Saúde, em nível ambulatorial, hospitalar e de diagnósticos, perante o HCPA” (item 7, letra a).

Também, consta que o HCPA deve:

e) destinar recursos ao desenvolvimento do Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde, mediante o depósito em conta bancária específica em nome da FUNDAÇÃO MÉDICA, equivalente a:

(1) 50% (cinquenta) por cento dos valores recebidos das consultas ambulatoriais SUS – Sistema Único de Saúde, pela tabela SAI-SUS, com todo e qualquer acréscimo de índices de incentivo incidentes sobre a mesma, sob a rubrica de serviços profissionais médicos, exceto quando executados apenas por médicos contratados do HCPA para a Unidade Especializada em Segurança e Medicina do Trabalho e do Programa de Assistência aos funcionários do HCPA e UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

(2) 100% (cem) por cento dos valores recebidos do SUS – Sistema Único de Saúde, pela Tabela SIH-SUS, com todo e qualquer acréscimo de índices de incentivo incidentes sobre a mesma, sob a rubrica de serviços médicos decorrentes de internação de pacientes nas unidades de internação clínica, médica,

(....)

f) o cálculo do repasse dos serviços profissionais tem como base a proporção do destaque da coluna Serviços Profissionais e Anestesia, do total de cada item da tabela SAI-SUS da última portaria publicada que especifique esta distribuição.

g) Os repasses serão realizados quando do recebimento pelo HCPA, aplicando-se o percentual apurado da proporcionalidade resultante dos serviços profissionais sobre o faturamento calculado para os itens 1, 2, 3 e 4 nas parcelas recebidas do SUS.

Foram firmados Termos de Compromisso para Concessão de Bolsa de Extensão com a Fundação Médica e os professores da UFRGS (fls. 485 a 502. Como exemplo, toma-se o termo de compromisso de fls. 488 a 490, que transcrevo parcialmente:

CLÁUSULA PRIMEIRA: O presente instrumento tem por objeto propiciar ao professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, supranomeado e qualificado, enquanto membro da FUNDAÇÃO MÉDICA, o desempenho de atividades complementares à docência, sob a forma de atividade de extensão (assistência médica a pacientes do SUS e docência em Programa de Residência Médica), nos termos da Resolução 02/94 do COCEP e com base no Convênio de Cooperação com a Universidade Federal do Rio Grande do Sul (Processo nº 23078.029907/9901), visando o desenvolvimento e execução do seguinte projeto: Programa de Assistência à Saúde e de Docência em Residência Médica: Projeto Pediatria e Puericultura.

Parágrafo único: O desenvolvimento e participação no projeto de extensão supramencionado deverá ser realizado sem prejuízo de suas atribuições funcionais.

CLÁUSULA SEGUNDA: Em contrapartida às atividades complementares objeto do presente instrumento, com o objetivo de desenvolvimento do projeto de extensão supra-identificado, ao professor da UFRGS, na qualidade de membro da FUNDAÇÃO MÉDICA, caberá o recebimento de bolsa de extensão oferecida pela mesma, a ser fixada mensalmente por sua Diretoria.

Parágrafo Único: A referida bolsa de extensão será paga até o quinto dia útil de cada mês, constituída a partir de um percentual dos valores devidos pelo SUS – Sistema Único de Saúde – em razão de contrato firmado entre a FUNDAÇÃO MÉDICA e o HCPA.

(...)

CLÁUSULA SEXTA: Fica assegurada à FUNDAÇÃO MÉDICA, a qualquer tempo, fiscalizar o andamento do projeto, sugerir a adoção de procedimentos técnicos e operacionais, analisar, enfim tudo o que for necessário para o melhor desenvolvimento e atendimento dos objetivos do programa de extensão.

No caso do Convênio celebrado com o HCPA, verifica-se que o valor a ser pago para a Fundação Médica é calculado com base nos valores recebidos pelo HCPA do SUS, pelo atendimento de seus pacientes. Já nos compromissos firmados com os professores da UFRGS, consta que receberão uma bolsa de extensão a ser paga pela Fundação Médica, cujo valor é calculado de acordo com as atividades por eles desenvolvidas. A cláusula terceira condiciona a manutenção dos pagamentos dos professores à permanência de membros da Fundação Médica.

Os projetos realizados, de acordo com o contrato, propiciam ao professor da UFRGS, instituição à qual o HCPA está vinculado, o desempenho de atividades complementares à docência. Essas atividades se consubstanciam, na realidade, em efetiva prestação de serviços de médicos.

Como visto, a Fundação Médica utiliza recursos do SUS para o custeio do Programa em foco, por meio de repasse da instituição apoiada, o HCPA. Desse modo, as denominadas “bolsas de extensão” relativas a esse projeto são pagas pelo HCPA à Fundação Médica com recursos do SUS, atuando essa entidade, na prática, como pessoa interposta para efetuar pagamentos aos professores da UFRGS.

No caso, o HCPA auferir vantagens com as atividades prestadas pelos beneficiários das denominadas “bolsas de extensão”, pois esses profissionais prestam atendimento médico a seus pacientes do SUS e treinamento aos seus médicos residentes.

A atividade do docente contribui tanto para que o HCPA realize a prestação de serviços médicos para os pacientes do SUS (do qual recebe verbas federais), quanto para que o HCPA atue como hospital escola da UFRGS. Tais benefícios à pessoa doadora (HCPA) têm, indubitavelmente, claro objetivo econômico, desnaturando, conjuntamente com o caráter de prestação de serviços das atividades desenvolvidas sob o programa, a pretensão à isenção com relação às “bolsas de extensão” concedidas pela Fundação Médica.

Diante do exposto, os argumentos do Contribuinte não prosperam, não sendo isentos do imposto de renda os valores recebidos a título de “bolsas de extensão” pelo Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde.

2.3.2.2. Programa de Gestão da Informação e da Qualidade Assistencial no HCPA

Programa que tem por objetivo básico monitorar os indicadores de qualidade assistencial do HCPA, e desenvolver e implementar novas condutas, visando sua melhoria.

O programa foi implementado por intermédio do Convênio Operacional de nº 05/2004, celebrado entre o HCPA e a Fundação Médica (fls. 397 a 435).

Também, nesse caso, o professor da UFRGS e a Fundação Médica firmaram “Termo de Compromisso para Concessão de Bolsa de Extensão”. Como exemplo, toma-se o termo de compromisso de fls. 485 a 487, que transcrevo parcialmente:

“CLÁUSULA PRIMEIRA: O presente instrumento tem por objeto propiciar ao professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, supra nomeado e qualificado, enquanto membro da FUNDAÇÃO MÉDICA, o desempenho de atividades complementares à docência, sob a forma de atividade de extensão nos termos da Resolução 02/94 do COCEP, visando o desenvolvimento e execução dos projetos denominado “GESTÃO DA INFORMAÇÃO E DA QUALIDADE ASSISTENCIAL NO HCPA” junto ao Hospital de Clínicas de Porto Alegre – HCPA.

Parágrafo Primeiro: As atividades de extensão, conforme o caso, compreenderão, atividades de preceptoria e coordenadoria, assim entendidas:

- 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.

Parágrafo Segundo: O desenvolvimento e participação no projeto de extensão, na forma do previsto no artigo 5º, § 2º, do Decreto nº 5.204/04 não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, devendo ser desenvolvido sem prejuízo de suas atribuições funcionais.

CLÁUSULA SEGUNDA: Em contrapartida às atividades de extensão objeto do presente instrumento, complementares às atividades de docência desenvolvidas pelo(a) professor(a) da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), na forma do disposto no artigo 4º, § 1º da Lei nº 8.958/94 e Art. 5º, § 2º e Art. 6º 3º do Decreto nº 5.204/04, a FUNDAÇÃO MÉDICA concederá a(o) professor(a) uma bolsa de extensão, na forma do disposto no “Regulamento para Concessão de Bolsas de Extensão (BE)” devidamente arquivado junto ao Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul – Procuradoria de Fundações, e registrado no Serviço de Registro de Títulos e Documentos das Pessoas Jurídicas da comarca de Porto Alegre – RS.

[...]

Parágrafo Segundo: O pagamento da bolsa de extensão será efetivado até o 15º (décimo quinto) dia de cada mês, mediante depósito em conta corrente de titularidade do BOLSISTA em banco credenciado pela FUNDAÇÃO MÉDICA.

(...)

CLÁUSULA QUINTA: Fica assegurada à FUNDAÇÃO MÉDICA, a qualquer tempo, fiscalizar o andamento do projeto, sugerir a adoção de procedimentos técnicos e operacionais, analisar, enfim tudo o que for necessário para o melhor desenvolvimento e atendimento dos objetivos do programa de extensão.

A cláusula segunda deixa transparente que em contrapartida às atividades desenvolvidas, o professor da UFRGS recebe um valor denominado “bolsa de extensão” da Fundação Médica, que é definido pela sua diretoria levando em consideração as atividades do professor. Por sua vez, a cláusula terceira condiciona a manutenção dos pagamentos à permanência de membro da Fundação Médica.

Como no caso do programa anterior, os projetos realizados, de acordo com o contrato, propiciam ao professor da UFRGS, instituição à qual o HCPA está vinculado, o desempenho de atividades complementares à docência. Essas atividades se consubstanciam, na realidade, em efetiva prestação de serviços, atuando a Fundação Médica, na prática, como pessoa interposta na mediação desses recursos.

No caso, o HCPA auferir vantagens com as atividades prestadas pelos beneficiários das denominadas “bolsas de extensão”, pois prestem treinamento a seus funcionários, e a melhoria de seus sistemas de gestão e da qualidade assistencial, afastando a eventual necessidade de contratação de outras pessoas para executar os serviços.

Diante do exposto, os argumentos do Contribuinte não prosperam, não sendo isentos do imposto de renda os valores recebidos a título de “bolsas de extensão” pelo Programa de Gestão da Informação e da Qualidade Assistencial no HCPA.

2.3.2.3. Programa de Assistência à Saúde e Educação Continuada em Enfermagem

Programa que tem como objetivo o desenvolvimento de diversas ações de gestão, pesquisa e educação, dirigidas a profissionais e alunos de enfermagem.

O programa foi implementado por intermédio do Convênio Operacional de nº 04/2004, celebrado entre o HCPA e a Fundação Médica (fls. 366 a 371).

Da mesma forma que ocorre nos outros programas já tratados, os professores da UFRGS que participam percebem em contrapartida pagamentos a título de bolsa de extensão. Essas atividades se consubstanciam, na realidade, em efetiva prestação de serviços, atuando a fundação Médica, na prática, como pessoa interposta na mediação desses recursos.

O HCPA auferir benefícios, obtendo maior qualidade assistencial e maior eficiência na prestação de seus serviços.

Desse modo, os valores recebidos a título de “bolsas de extensão” pelo Programa de Assistência à Saúde e Educação Continuada em Enfermagem, são tributáveis.

2.3.3. Conclusão

No caso dos valores pagos a título de bolsa de pesquisa, os resultados das atividades desenvolvidas representaram vantagem para as respectivas pessoas jurídicas que pagaram pela pesquisa realizada, ocorrendo, na realidade, uma contraprestação de serviços, não caracterizando doação, portanto, não isentos do imposto de renda, sujeitando-se à retenção na fonte.

Em relação aos valores pagos a título de bolsa de extensão, as atividades desenvolvidas têm natureza de prestação de serviços educacionais, médicos e de consultoria, realizadas por professores da UFRGS, que recebem a denominadas bolsas, sendo, na realidade, complemento salarial daquele recebido da referida universidade, não isentos do imposto de renda, sujeitando-se, também, a retenção na fonte.

Os pagamentos das intituladas bolsas de extensão eram efetuados de forma bastante regular a diversos servidores e, também, que um mesmo servidor era responsável por mais de um projeto, procedimentos esses que contrariam as disposições legais (art. 2º do art. 4º da Lei nº 8.958, de 1994 e o art. 5º do Decreto nº 5.205, de 2004), que determinam que a participação deve ser esporádica.

No que diz respeito ao documento emitido pelo TCU, relativo ao processo 001.622/20102, juntado aos autos pelo Contribuinte (fls. 1797 a 1806), constata-se que o mesmo informa que os pagamentos efetuados pela Fundação Médica a seus associados, em forma de bolsas de extensão e pesquisa, referente aos convênios ou contratos celebrados, caracterizam-se como bolsas, não criando vínculo empregatício de qualquer natureza.

Destarte, o fato de inexistir vínculo empregatício entre a Fundação Médica e os professores bolsistas não tem o condão de classificar as referidas bolsas como rendimentos isentos, não sujeitos à incidência do imposto de renda. Acrescente-se, que a isenção depende de lei específica, conforme estabelece o § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993.

d) Interpretação do Poder Judiciário sobre as bolsas pagas

36. Nas audiências concedidas e nas petições juntadas ao processo após a interposição do Recurso Voluntário a Recorrente faz menção a decisões do Poder Judiciário sob duas perspectivas. A primeira em relação aos beneficiários pessoas físicas, que tiveram ações reconhecendo a isenção do IRPF (Processo nº 5026530-56.2014.404.7100) e a segunda em relação à própria Recorrente, que obteve a chancela pelo Poder Judiciário em relação ao regime jurídico aplicável às bolsas de pesquisa e de extensão para fins de incidência da contribuição previdenciária (Processo nº 5074703-38.2019.4.04.7100).

37. Com relação ao decidido na ação nº 5026530-56.2014.404.7100, trata-se de incidente de uniformização, contra acórdão que julgou improcedente o pedido de isenção do imposto de renda incidente sobre bolsa de extensão de professor preceptor de residência médica na Faculdade de Medicina da UFRGS, sob o argumento de que *a configuração de prestação de serviços é hialina, na medida em que as 'bolsas' em questão são pagas pelo desempenho de uma atividade profissional, consistente na supervisão e orientação dos médicos residentes (atividade de preceptoria - Cláusula Segunda do Termo de Compromisso), e não pelo mero desempenho de um encargo, como sucede nas verdadeiras bolsas de estudo e de pesquisa, cuja finalidade exclusiva é a realização de atividades de estudos ou de pesquisa pelos seus beneficiários, segundo a própria dicção do artigo 26 da Lei 9.250/1995.*

38. O entendimento proferido pela Turma Regional de Uniformização do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, foi o de reformar aquele entendimento para

concluir que *aplica-se a isenção prevista no art. 26 da Lei nº 9.250, de 1996 às verbas percebidas a título de bolsa de extensão, pagas pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul, a professor preceptor vinculado ao Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde junto ao Hospital de Clínicas de Porto Alegre, uma vez que a atividade desenvolvida é de estudo e pesquisa.*

39. Destaca-se o seguinte excerto do voto do Relator, Juiz Federal João Batista Lazzari:

Assim, a fim de permitir a aplicação do direito material ao caso é preciso definir se o exercício da atividade de professor no Programa de Docência em Residência Médica no Hospital de Clínicas de Porto Alegre - HCPA é de *prestação de serviço* ou de *estudo e pesquisa*.

Filio-me ao entendimento do Juiz relator na Turma Recursal de origem, Juiz Federal Giovani Bigolin, cujo voto restou vencido, o qual vai ao encontro do posicionamento adotado pela 1ª Turma do e. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Transcrevo, abaixo, excertos do referido voto, dos quais valho-me por razões de decidir:

[...]

A questão verdadeiramente tormentosa reside mesmo em definir se as bolsas visam a financiar estudos ou pesquisas. E, nesse ponto, com a devida vênia de quem pensa o contrário, ousa reconhecer que sim.

Em primeiro lugar, admita-se que a situação em tela realmente se encontra numa zona limítrofe, relativa à área de pesquisa aplicada. Não se levantariam dúvidas quanto ao caráter das atividades de Professor Orientador quando se tratasse de desenvolvimento de pesquisas exclusivamente teóricas, como a comprovação de determinada tese em laboratório; tampouco haveria objeção de se excluir do conceito de 'estudos ou pesquisas' a atividade ordinária de ensino em sala de aula.

No caso, as atividades de preceptoria em residência médica, apesar de se encontrarem em zona intermediária, mais se aproximam do conceito legal albergado pela isenção. Isso porque a residência médica, ainda que envolva em grande parte a atuação dos residentes junto a pacientes, é antes de tudo um programa de formação. O que se desenvolve ali é marcado fortemente pela prática, mas unicamente porque essa é a forma usual pela qual são desenvolvidos os estudos de Medicina.

A residência médica foi instituída no Brasil pelo Decreto 80.281/1977, cujo artigo 1º estabelece:

Art. 1º A Residência em Medicina constitui modalidade do ensino de pós-graduação destinada a médicos, sob a forma de curso de especialização, caracterizada por treinamento em serviço, em regime de dedicação exclusiva, funcionando em Instituições de saúde, universitárias ou não, sob a orientação de profissionais médicos de elevada qualificação ética e profissional.

Tenho que a observância das peculiaridades inerentes a cada ramo do conhecimento é imprescindível quando da análise da questão, não se podendo adotar como paradigma geral forma própria de determinada área.

Diante desse contexto fático, tenho que a atividade desenvolvida pelos preceptores da residência médica não é exclusivamente de pesquisa. Com efeito, implica orientação de alunos, não representa forma exclusiva de docência (pois há aplicação da Medicina) e não é atividade exclusiva de Medicina, pois também está presente - e em alto grau - a atividade acadêmica. A atividade dos preceptores, então, melhor se enquadra no conceito de extensão universitária, autorizada no §1º do art. 4º da Lei 8.958, de 20 de dezembro de 1994. Tal atividade de extensão, por óbvio, está atrelada aos estudos da Medicina. Acrescente-se a isso o fato de que a atividade dos preceptores vincula-se às atividades dos médicos residentes, todos beneficiados por bolsas, sendo que o parágrafo único do art. 26 da Lei nº 9.250/1995 expressamente inclui nas hipóteses de isenção tributária as bolsas pagas aos médicos residentes.

Diante de possível dúvida sobre o enquadramento da residência médica como atividade de estudo e pesquisa - tendo em vista o fato de que a atividade associada poderia gerar alguma controvérsia interpretativa - o parágrafo único do art. 26 da Lei nº 9.250/1995 expressamente considera isenta a bolsa auferida no âmbito do programa de residência, expondo assim ao intérprete uma clara opção legislativa. Nesse ponto, quando tal dispositivo declara que 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, a consequência é que a atividade da residência médica é tida como isenta, pois incluída no âmbito do estudo e pesquisa. Não há qualquer sentido, pois, em considerar isentas as bolsas dos médicos residentes e não a dos seus preceptores, que desenvolvem a mesma atividade.

Assim, apresento ao leitor o principal fundamento para votar pelo provimento do recurso do autor para reconhecer a isenção à tributação de Imposto de Renda de sua bolsa de extensão, como médico preceptor, com base no artigo 26 da Lei nº 9.250/95.

Importante consignar que há no mesmo sentido decisões das Turmas Recursais dos Juizados Especiais Federais do Rio Grande do Sul, em situações idênticas à presente, consoante se constata no acórdão do Recurso Inominado nº 5048678-66.2011.404.7100, julgado pela 1ª Turma Recursal (relator Dr. Osório Ávila Neto), e dos Embargos de Declaração em Recurso Inominado nº 5049650-36.2011.404.7100, apreciado pela 4ª Turma Recursal (relatora Dra. Marina Vasques Duarte de Barros Falcão).

Recentemente, o TRF4 teve oportunidade de apreciar essa mesma questão, em caso também envolvendo bolsas concedidas pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul. Confira-se a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA. BOLSAS DE ESTUDO OU PESQUISA. ISENÇÃO.

- A isenção de imposto de renda alcança somente as bolsas provenientes de doações cuja prestação devida pelo donatário não reverta economicamente ao doador. É o caso do presente feito, onde a bolsa percebida pelo autor não representou qualquer vantagem econômica para a Fundação Médica do Rio Grande do Sul, evidenciando a doação isenta.

*- O contrato firmado entre a parte autora e a Fundação Médica do Rio Grande do Sul, prevendo atividades de preceptor e coordenadoria, está contido na definição de extensão do § 3º do art. 6º do Decreto nº 5.205/2004. Dessa forma, na medida em que **os rendimentos em questão se enquadram na regra isentiva do imposto de renda prevista no art. 39, VII, do RIR/99 e art. 26 da Lei nº 9.250/95**, deve prosperar o pleito de anulação do lançamento fiscal.*

(TRF4, 1ª T., AC 5009031-98.2010.404.7100, Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique, juntado aos autos em 14.4.2014 - grifei)

Do voto-vista lançado pelo Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik no referido julgado, destaco aqui os seguintes fundamentos, em razão dos quais o relator, Desembargador Federal Jorge Antônio Maurique, veio a promover a retificação de seu voto:

'Cabe gizar que, não obstante o apelo da União no processo nº 5045888-75.2012.404.7100/RS tenha sido parcialmente provido, não acompanho o entendimento firmado pela 2ª Turma. As atividades de extensão previstas no contrato firmado entre o autor e a Fundação Médica do Rio Grande do Sul amoldam-se à previsão do § 3º do art. 6º do Decreto nº 5.205/2004, pois constituem '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.'

*Consoante as disposições do contrato, as atividades desenvolvidas pelo professor bolsista inserem-se no programa de extensão desenvolvido pela Fundação Médica, visando à preceptoria dos médicos residentes no Hospital de Clínicas, mediante assistência à comunidade pelos professores médicos da UFRGS, membros da Fundação, em conformidade com as ações previstas no Plano de Trabalho que integra o programa. **Resta evidente que a prestação de serviços médicos aos pacientes do SUS, assim como a coordenação e a preceptoria dos médicos residentes, são apenas o meio pelo qual se viabiliza o desenvolvimento institucional, científico e tecnológico da instituição federal de ensino superior ou de pesquisa científica e tecnológica apoiada. Também é inegável que o programa de residência médica consiste em modo de interação da instituição de ensino com os diversos setores da sociedade que visem ao intercâmbio e ao aprimoramento do conhecimento utilizado.'** (grifei)*

Em situação semelhante, o Superior Tribunal de Justiça também já reconheceu que a residência médica se insere no campo de aplicação do artigo 26 da Lei nº 9.250/1995:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. SÚMULA 284/STF. BOLSA DE ESTUDO. FUNDAP. FACULDADE DE MEDICINA DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. ART. 26 DA LEI N. 9.250/95. IMPOSTO DE RENDA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Mantém-se a aplicação da Súmula 284/STF, pois a parte não especificou nas razões do especial as omissões do acórdão recorrido, não sendo possível mera remissão ao contido na petição de embargos de declaração junto ao tribunal a quo.

2. O aspecto formal é importante em matéria processual não por amor ao formalismo, mas para a segurança das partes.

3. Uma vez fixada a premissa de inexistir vantagem para o doador da bolsa de estudos ou pesquisa, não incide o imposto de renda, não importando se recebida em razão de residência médica ou outro motivo.

4. Agravo regimental não provido.

(STJ, 2ª T., AgRg no Ag 1273089/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, j. 11.5.2010, DJe 21.5.2010)

[...]

Por fim, gostaria de ressaltar que em sendo considerado o mecanismo de doação de bolsas pagas pela Fundação Médica uma prestação de serviços médicos simulada, tal fato deveria ensejar uma intensa atuação do Ministério Público, eis que vários documentos firmados pelas entidades estariam eivados de vícios com potencial incidência de norma penal correlata.

Todavia, não é esse o caso que vislumbro nos autos. Vejo a situação dos autos como a incidência correta de uma norma de isenção em sua plenitude, ensejando benefícios a toda a comunidade de usuários do Hospital de Clínicas de Porto Alegre, o qual presta notório e público atendimento em padrão qualificado e destinado em sua maior parte ao Sistema Único de Saúde.

Decisão

Com tais fundamentos, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso da parte autora, a fim de julgar **procedente** a pretensão contida na inicial e declarar a isenção ao imposto de renda das verbas percebidas pela parte autora a título de bolsa de extensão, pagas pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul, vinculada ao Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde, na forma do artigo 26 da Lei nº 9.250/96.

[...]

(VOTO1 do evento 23 do processo originário)

Dessa forma, voto por uniformizar a tese no sentido de *aplica-se a isenção do imposto de renda prevista no art. 26 da Lei nº. 9.250/96 às verbas percebidas a título de bolsa de extensão, pagas pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul, a professor preceptor*

vinculado ao Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde junto ao Hospital de Clínicas de Porto Alegre - HCPA, uma vez que a atividade desenvolvida é de estudo e pesquisa.

40. Em resumo, a conclusão do relator foi de estender à atividade de preceptoria a isenção atribuída aos médicos residentes, prevista no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995, pois o racional adotado é de que não haveria *qualquer sentido, pois, em considerar isentas as bolsas dos médicos residentes e não a dos seus preceptores, que desenvolvem a mesma atividade*. Ou seja, numa extensão à hipótese de isenção, que, a princípio, colide com a regra de interpretação do art. 111 do CTN.

41. Por sua vez, em relação à segunda ação, Processo nº 5074703-38.2019.4.04.7100, manejada pela Recorrente, tem-se o seguinte entendimento manifestado pela Relatora, Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère, que não incide contribuição previdenciária sobre os valores das bolsas concedidas aos professores preceptores/pesquisadores no âmbito dos programas de extensão e de pesquisa desenvolvidos junto ao Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA), porquanto não caracteriza como remuneração na contraprestação de serviços.

42. Destaca-se o seguinte trecho do voto da relatora:

A bolsa de pesquisa e extensão paga pela Fundação Médica tem a natureza jurídica de doação civil e não de remuneração pela prestação de serviços. Não se está diante de um conceito jurídico indeterminado. Pelo contrário, existe uma moldura legal que garante uma absoluta univocidade às bolsas de pesquisa e extensão, as quais são doações civis que não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

No que se refere ao fato de a concessão das bolsas de pesquisa e extensão, segundo a fiscalização, afrontar o disposto no art. 6º, §4º, do Decreto nº 5.205/04 ("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"), deve ser dito que os valores investidos nos projetos são auditados pelo TCU, estão discriminados nos convênios e podem ser facilmente identificados a partir de outras informações ali constantes como, por exemplo, o número máximo de participantes, periodicidade, duração e os beneficiários dos projetos.

Se a própria lei prevê que a bolsa de pesquisa e extensão possui natureza jurídica de doação civil, a autoridade administrativa não detém poderes para desqualificar a sua

natureza jurídica para remuneração e nem o beneficiário donatário para prestador de serviços. A bolsa de pesquisa e extensão é um estímulo para as atividades desenvolvidas pelos professores médicos e que revertem em ações de proteção à saúde desenvolvidas pelo Hospital de Clínicas em prol dos beneficiários do sistema. Por sinal, se prestação de serviço houvesse, não seria em prol da Fundação, mas sim do Hospital de Clínicas, a quem incumbiria a obrigação originária do recolhimento da contribuição previdenciária fundada no art. 22, III, da Lei nº 8.212/91. A materialidade de incidência da mencionada contribuição é a remuneração paga ou creditada, a qualquer título, ao segurado contribuinte individual que preste serviços à empresa, o que certamente não se ajusta à concessão de bolsa de pesquisa e extensão aos médicos da Fundação que atuam em benefício do HCPA.

A propósito, acerca do pagamento das bolsas pelo HCPA aos professores da UFRGS na execução dos convênios firmados com a Fundação Médica, o TCU havia alertado o Hospital de Clínicas acerca da sua possível irregularidade. Segundo o TCU, “Os professores da UFRGS participantes desses convênios estão incluídos em projetos de extensão devidamente registrados na Pró-Reitoria de Extensão da Universidade, com a descrição da atividade a ser desenvolvida e a fixação da carga horária. No entanto, o pagamento de bolsa, conforme previsto no § 1º do art. 4º da Lei 8.958/94 e no § 2º do art. 5º do Decreto 5.205/2004, somente pode ser realizado a pessoal pertencente à instituição contratante, que no caso é o HCPA”. Porém, em embargos de declaração, o TCU examinou a relação entre jurídica entre o HCPA e a Fundação, analisou alguns convênios e concluiu que o HCPA agiu em conformidade com os normativos aplicáveis, pelos seguintes fundamentos (ev10-INTEIRO_TEOR5):

"Quanto à remuneração dos profissionais envolvidos, observo que a remuneração em forma de 'bolsa', é compatível com o Decreto 5.205/94, o qual regulamenta a Lei 8.958/94 e permite, em seu art. 6º, a concessão de bolsas de ensino e extensão. As primeiras destinadas a servir como “instrumento de apoio e incentivo a projetos de formação e capacitação de recursos humanos” e as segundas destinadas ao “desenvolvimento institucional, científico e tecnológico da instituição.

A outra determinação impugnada refere-se ao “ao pagamento de bolsas a servidores da UFRGS realizado na execução dos Convênios Operacionais 1, 4, 5 e 6” em desacordo com o disposto no § 1º do art. 4º da Lei 8958/94 combinado com o § 2º do art. 5º do Decreto 5205/2004.” Ou seja, questiona-se a possibilidade se de servidores alheios aos quadros do HCPA, entidade contratante, serem beneficiários de bolsas nos projetos a cargo das fundações de apoio. Acontece que o § 1º do art. 4º da Lei 8.958/94 apenas estabelece que a

participação de servidores da entidade contratante não forma qualquer vínculo empregatício. Ou seja, não há qualquer vedação a participação de servidores de outras órgãos/entidades, aplicando-se, por certo, o entendimento analógico que em relação a esses servidores também não se estabelecerá vínculo empregatício. Ademais, o Decreto 5205/2004, nos parágrafos 1º e 2º de seu art. 5º, prevê a participação de servidores públicos federais nas atividades das fundações de apoio sem fazer restrições quanto à origem desses servidores: “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.”

Além disso, a fim de preservar a segurança jurídica e o dever de coerência da atividade jurisdicional, deve ser sublinhado, conforme consta no Memorial juntado no ev10, que existem 375 ações judiciais, muitas já transitadas em julgado, que foram promovidas pelos professores pesquisadores, nas quais houve o reconhecimento de que as bolsas de extensão e pesquisa não constituem remuneração pela prestação de serviços, não ficando sujeitas à incidência da contribuição previdenciária e também do imposto de renda. Ora, se para efeito do recolhimento da sua própria contribuição previdenciária os médicos professores não foram considerados contribuintes individuais prestadores de serviços, porque razão haveria mutação jurídica na natureza da atividade e da importância auferida com a bolsa com o escopo de impor à Fundação o recolhimento da sua contribuição previdenciária prevista no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91?

Logo, conclui-se que a bolsa de pesquisa e extensão paga pela Fundação Médica aos seus professores, em decorrência dos convênios firmados com o HCPA, não caracteriza remuneração na contraprestação de serviços, não se sujeitando, portanto, à incidência da contribuição previdenciária. (g.n.)

43. O entendimento foi de que não incide contribuição previdenciária sobre as bolsas pagas pela Fundação Médica tem a natureza jurídica de doação civil e não de remuneração pela prestação de serviços. A razão de decidir repousou, principalmente, de que para preservar a segurança jurídica, como foram proferidas 375 decisões judiciais em favor dos beneficiários no

sentido de que tais bolsas não constituem remuneração, não se sujeitando à contribuição previdenciária e também ao imposto de renda, não haveria porque de impor a ora Recorrente o dever de recolher a contribuição previdenciária.

44. A interposição dos Recursos Especial e Extraordinário pela Fazenda Nacional foram denegados conforme despacho de 02.03.2023 do Vice-Presidente do TRF 4ª Região.

45. Em resumo, é inegável que a posição majoritária do TRF 4ª Região, seja em relação à incidência da contribuição previdenciária devida pela Recorrente ou em relação às bolsas recebidas pelos médicos, de considerá-las isenta para fins de incidência da contribuição previdenciária e do imposto de renda.

e) Multa isolada e a exigência do imposto de renda dos beneficiários

46. Retomando-se ao mérito do respectivo lançamento, versa sobre a exigência de multa isolada pela não retenção do IRRF.

47. A Recorrente defende que há cumulação de exigência da multa isolada nesse processo e as exigências fiscais que foram feitas aos beneficiários pessoas físicas.

48. Alega, ainda, que a base legal da multa isolada, art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, faz referência ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que sofreu alteração pela Lei nº 11.488, de 2007, e que portanto, a base legal para a multa isolada estaria revogada, pois a única multa isolada existente é aquela prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (no percentual de 50%), conforme precedentes do antigo Conselho de Contribuintes (Acórdãos nº 104-22.832 e 104-22.867), que entenderam que, com a alteração dessa lei, o art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, não tem aplicação, pois se refere ao inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (multa de 75%).

49. A sanção pela não retenção do IRRF está prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, que possui a seguinte redação à época dos fatos:

Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, **ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (g.n.)

50. A nova redação do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, dada pela Lei nº 11.488, de 2007, é a seguinte:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

51. A alteração legislativa extinguiu a aplicação da multa isolada para o contribuinte e para o responsável tributário (no caso de fonte pagadora responsável pela retenção) no caso de recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, apenas isso. A hipótese de não retenção ou não recolhimento permanece como conduta a ser sancionada.

52. Ressalte-se que a multa isolada pela não retenção do IRRF pela fonte pagadora tem causa absolutamente distinta da multa aplicada pela falta de pagamento do imposto pelo beneficiário do rendimento, no caso as pessoas físicas.

53. São, portanto, situações jurídicas distintas, originadas em causas distintas, por sujeitos distintos e com consequências específicas e previstas em lei, que o Parecer Normativo SRF nº 1, de 2002, esclarece:

Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto

12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão-somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, **ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.**

13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. Nesse sentido, dispõe o art. 722 do RIR/1999, verbis:

“Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto- Lei nº. 5.844, de 1943, art. 103).”

13.1. Nesse caso, a fonte pagadora deve arcar com o ônus do imposto, reajustando a base de cálculo, conforme determina o art. 725 do RIR/1999, a seguir transcrito.

“Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº. 4.154, de 1962, art. 5º. e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).”

14. Por outro lado, **se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física**, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, **for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte**. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto. (g.n.)

54. A responsabilidade da fonte pagadora em reter o imposto ao pagar rendimento tributável decorre de lei específica (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º) e sua não observância tem sanção específica (Lei nº 10.426, de 2002, art. 9º).

55. Em sentido contrário, como o lançamento se deu após o prazo de entrega das declarações pelos beneficiários pessoas físicas, o imposto não mais pode ser exigido da fonte pagadora, mas persiste a conduta passível de sanção, qual seja, a não retenção do IRRF, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002.

56. Como referido, não restam dúvidas que as ações impetradas pelos beneficiários das bolsas foi objeto de entendimento uniforme pelo TRF 4ª Região de que se enquadrariam na isenção prevista no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995, pois o racional adotado é de que não haveria *qualquer sentido, pois, em considerar isentas as bolsas dos médicos residentes e não a dos seus preceptores, que desenvolvem a mesma atividade*.

57. Ressalte-se que o entendimento da Turma Regional de Uniformização do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em que pese sua considerável fundamentação não tem efeito

vinculante para os conselheiros deste tribunal administrativo, nos termos do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

58. Com a devida vênia, o entendimento manifestado pela autoridade julgadora de primeira instância e aquele manifestado pelo relator do Acórdão proferido no Recurso Cível nº 5013825-26.2014.404.7100/RS, Juiz Federal Andrei Piten Veloso¹, que igualmente concluiu que o pagamento das referidas bolsas são pagas em razão do desempenho de atividade profissional.

59. Pela profundidade da análise em relação aos pagamentos efetuadas pela Recorrente, transcreve-se parte do voto condutor:

Isenção das bolsas de estudo e pesquisa

O artigo 26 da Lei 9.250/1995 consagra a isenção, frente ao Imposto de Renda, das bolsas de estudo e de pesquisa que preencham três condições: i) caracterização como doação; ii) finalidade exclusiva de estudos ou pesquisas; iii) inexistência de vantagem para o doador ou contraprestação de serviços.

Eis a redação atualizada do preceito citado:

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

Parágrafo único. Não caracterizam contraprestação de serviços nem vantagem para o doador, para efeito da isenção referida no caput, as bolsas de estudo recebidas pelos médicos residentes, nem as bolsas recebidas pelos servidores das redes públicas de educação profissional, científica e tecnológica que participem das atividades do Pronatec, nos termos do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011. (Redação dada pela Lei nº 12.816, de 2013)

No caso dos autos, a autora alega fazer jus à isenção por participar de projetos de extensão em residência médica, 'desenvolvidos no âmbito de convênios operacionais firmados entre a Fundação Médica do Rio Grande do Sul (FMRS), o Hospital de

1

https://eproc.jfrs.jus.br/eprocV2/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=711412699167613831300000003341&evento=5027&key=c7d364d8796174ad0f10b5056b536e84a9c15df8b020c218675e4628f5e0c080&hash=2ad7f3486a53d65103eb68e2a64c9311

Clinicas de Porto Alegre (HCPA) e a Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

Sustenta, inicialmente, inexistir vantagem econômica para a doadora (Fundação Médica do Rio Grande do Sul - FMRS), por se tratar de instituição sem fins lucrativos.

Não se pode, contudo, confundir vantagem econômica para a instituição doadora com distribuição de lucros. As instituições sem fins lucrativos podem, sim, ter vantagens econômicas; o que não podem é distribuir lucros. E, no caso, a FMRS tem significativa vantagem econômica em decorrência dos aludidos projetos de extensão, haja vista ser remunerada pelo seu desempenho, sob a forma de repasses.

Deveras, consoante o item 1.3 do Convênio Operacional nº 001/2012, o Hospital de Clínicas deve repassar à FMRS o valor de R\$ 21.763.512,34 (vinte e um milhões, setecentos e sessenta e três mil, quinhentos e doze reais e trinta e quatro centavos), que não se destina apenas ao pagamento de 'bolsas', mas também ao custeio de despesas de apoio administrativo e de obrigações patronais (item 1.3.3).

Como a 'doadora' (FMRS) recebe expressivos valores para levar a cabo os projetos de extensão, em nome próprio, revela-se inaplicável a isenção prevista no artigo 26 da Lei 9.250/1995.

Existe, ademais, inquestionável vantagem aos membros da FMRS, que são os únicos destinatários das 'bolsas' (item 1 do convênio).

Mesmo que se repute inexistir vantagem para a FMRS e para os seus membros, está caracterizada, sem dúvida alguma, a contraprestação de serviços, por parte da FMRS ao Hospital de Clínicas, o que, por si só, obsta o reconhecimento da isenção.

A propósito, a parte autora sustenta existir mera 'doação com encargos'. No entanto, a configuração de prestação de serviços é hialina, na medida em que as 'bolsas' em questão são pagas pelo desempenho de uma atividade profissional, consistente na supervisão e orientação dos médicos residentes (atividade de preceptoria - Cláusula Segunda do Termo de Compromisso), e não pelo mero desempenho de um encargo, como sucede nas verdadeiras bolsas de estudo e de pesquisa, cuja finalidade exclusiva é a realização de atividades de estudos ou de pesquisa pelos seus beneficiários, segundo a própria dicção do artigo 26 da Lei 9.250/1995.

A corroborar a interpretação ora perfilhada, que respeita a letra e a finalidade do preceito em foco, colaciono os seguintes arestos do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. BOLSA DE ESTUDO. CURSO DE FORMAÇÃO. DELEGADO DA POLÍCIA CIVIL. ISENÇÃO NÃO CONFIGURADA. ART. 26, DA LEI 9.250/95. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA.

1. As verbas recebidas a título de 'bolsa de estudo' por participante em Curso de Formação de Delegado da Polícia Civil não se enquadram na hipótese de isenção prevista no art. 26, da Lei 9.250/95, uma vez que não foram 'recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas'. Configura-se a natureza remuneratória, o que importa acréscimo patrimonial, passível de incidência de Imposto de Renda.

2. Conforme prevê o art. 14, § 1º, da Lei 9.624/98, em caso de servidor público federal participar de curso de formação, poderá optar 'pela percepção do vencimento e das vantagens de seu cargo efetivo' em substituição ao 'auxílio financeiro', chamado nos autos de 'bolsa de estudo', o que evidencia, portanto, a natureza salarial das verbas em discussão.

3. Recurso Especial provido.

(REsp 640.281/RN, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/06/2007, DJe 04/03/2009)

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - BOLSA DE ESTUDOS DO BANCO CENTRAL DO BRASIL - ISENÇÃO - DOAÇÃO NÃO CARACTERIZADA - CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A isenção do imposto de renda prevista no art. 26 da Lei 9.250/95 exige que a bolsa de estudos seja espécie de doação, sem vantagens para o doador.

2. Hipótese em que o recorrente continuou recebendo salário a título de bolsa de estudos para desenvolver atividades acadêmicas no exterior, assumindo por escrito a obrigação de reverter ao empregador os resultados dos estudos e pesquisas por este financiados.

3. A manutenção da natureza salarial da verba paga para cobrir os custos da oportunidade dada pelo Banco Central do Brasil ao seu servidor descaracteriza a doação.

4. Recurso especial improvido.

(REsp 959.195/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/11/2008, DJe 17/02/2009)

Não se enquadrando a parte autora na regra de isenção em apreço e havendo inquestionável acréscimo patrimonial, inexistente razão para furtar-se ao pagamento do Imposto de Renda, o que contrastaria com os princípios da generalidade e da universalidade, que não de orientar a conformação e a aplicação do tributo em apreço, consoante estabelece o artigo 153, § 2º, I, da Constituição da República.

60. Por essa razão, deve ser mantida a multa isolada, sem o reajustamento da base de cálculo, visto que a Recorrente deixou de efetuar a retenção do imposto de renda em relação às bolsas pagas à médicos em razão da nítida configuração de prestação de serviços médicos e dos benefícios auferidos pela Fundação Médica ao utilizar recursos do SUS por meio de repasses via HCPA, que auferem vantagens com as atividades prestadas pelos beneficiários das bolsas.

f) Bolsas pagas a beneficiário não residente e o reajustamento da base de cálculo

61. Alega a Recorrente que são isentas do imposto as bolsas pagas a beneficiário não residente, pelos mesmos motivos das bolsas percebidas por residentes.

62. No presente processo, foi efetuado lançamento do imposto de renda no valor de R\$ 17.745,73, acrescido de multa de ofício, em razão da falta de recolhimento do imposto sobre rendimentos de residentes e domiciliados no exterior.

63. Como já abordado em tópico específico, as bolsas pagas pela Recorrente não se enquadram na regra de isenção, prevista no art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995.

64. Diferentemente dos pagamentos efetuados pelos residentes no País, que têm a responsabilidade de oferecer à tributação do imposto de renda os valores recebidos, no caso dos não residentes, a não retenção, implica recebimento de valores líquidos do imposto, pois sobre essas pessoas não há sujeição da lei tributária brasileira, razão pela qual a base de cálculo deve

ser objeto de reajuste, em razão do ônus do imposto ter sido assumido pela Fundação, nos termos do art. 725 do então RIR/99.

g) Contrarrazões ao Recurso de ofício

65. Por fim, a Recorrente ratifica o entendimento da autoridade de primeira instância, a prevalecer a exigência da multa, sobre a impropriedade de a autoridade lançadora ter reajustado a base de cálculo.

66. Embora o Recurso de Ofício não tenha sido conhecido, como abordado no tópico anterior, o reajustamento da base de cálculo tem lugar quando o valor recebido não está sujeito a ser tributado pelo beneficiário, seja pela impossibilidade fática ou pelo não alcance da lei tributária em razão de limites sobre sujeição passiva.

Conclusão

67. Diante do exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER o Recurso de Ofício e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Redator designado.

Após o voto apresentado pelo Ilmo. Relator, foi aberta divergência a respeito do mérito recursal, relativo aos valores cobrados em função das bolsas de extensão pagas pela Recorrente. Passo, a seguir, a sintetizar a posição vencedora, decorrente da aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/02.

Como bem exposto no Relatório, trata-se de crédito tributário decorrente da lavratura de Auto de Infração (fls. 1.200/1.246) para a exigência de: (i) IRRF não recolhido sobre pagamentos efetuados a residentes ou domiciliados no exterior e (ii) multa isolada por falta de retenção ou recolhimento de IRRF (art. 9º da Lei nº 10.426/02).

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 1.247/1.257), a Fiscalização constatou que a Recorrente efetuou pagamentos a título de bolsa de pesquisa e bolsa de extensão, sem a retenção do IRRF que seria devido. Veja-se a descrição de cada uma das bolsas, que embasou a autuação:

3.1 BOLSAS DE PESQUISA

A entidade celebrou contratos (folhas 75 a 291) com outras pessoas jurídicas, nacionais e estrangeiras, notadamente laboratórios farmacêuticos, qualificadas nesses contratos como patrocinadores, cujo objeto era a realização de projetos de pesquisa e estudos clínicos de interesse dessas pessoas jurídicas (na maior parte dos casos avaliação de medicamentos), a serem desenvolvidos pelos contratados, representando uma verdadeira terceirização dessas atividades. Conforme estipulado no instrumento contratual, todo o trabalho seria supervisionado e fiscalizado pelo patrocinador, que para a consecução destas atividades, forneceria verba, equipamentos e materiais.

A pessoa qualificada como pesquisadora no instrumento contratual, responsável pela coordenação e condução dos trabalhos, receberia para desenvolver a atividade contratada, pagamentos efetuados a título de bolsa de pesquisa. Desta forma, a entidade é remunerada por conta dos trabalhos desenvolvidos, e destina parcela dos valores para o pagamento das pessoas executoras dos trabalhos, notadamente os pesquisadores principais, que são professores médicos da UFRGS e membros da própria Fundação Médica.

Em cumprimento a disposição expressa constante nestes contratos, o resultado das pesquisas e estudos contratados não poderia ser disseminado à sociedade de forma irrestrita, estando sujeito a cláusulas de sigilo, de confidencialidade, de proteção de patente e de resguardo do direito de propriedade, sempre em benefício da pessoa jurídica patrocinadora do projeto, que desta forma auferia vantagem econômica com os trabalhos desenvolvidos pela ora fiscalizada, já que os resultados das pesquisas e estudos podem ser utilizados nos produtos por elas manufaturados e comercializados.

Conforme o caput do artigo 1º da Lei nº 8.958/94, já transcrito acima, os projetos de pesquisa a serem apoiados pela Fundação devem ser de interesse da instituição federal contratante. Esta fiscalização efetuou pesquisa no site da Pró-Reitoria de Pesquisa da UFRGS (www.propesq.ufrgs.br, através das opções CONSULTA ATIVIDADES PESQUISA), afim de verificar se os projetos mencionados no corpo dos contratos apresentados pela ora fiscalizada estavam sendo desenvolvidos pela instituição apoiada. Entretanto, com base nos nomes referenciados nos contratos, não foram encontradas informações sobre nenhum dos projetos. Considerando o objeto do estudo/pesquisa, que de modo geral se subsume à avaliação de medicamentos produzidos pelos patrocinadores, e as cláusulas restritivas de divulgação dos resultados, constantes dos contratos, é justificável que tais projetos não possam ser formalmente desenvolvidos pela UFRGS, uma vez que estariam em contradição com a missão institucional de uma instituição federal de ensino, qual seja a produção e difusão do conhecimento em benefício de toda a sociedade, e não apenas de uma pessoa jurídica privada.

Assim, não estando presentes os requisitos para a isenção do imposto de renda dos pagamentos efetuados a título de bolsa de pesquisa, é obrigatória a retenção do tributo na fonte. Conforme resposta ao termo de intimação lavrado em 05/12/2008 (folhas 43 e 44), a Fundação afirmou que não reteve o imposto de renda a partir da publicação do Decreto nº 5.205/2004, estando sujeita desta forma às penalidades cobradas mediante a lavratura destes Autos de Infração.

3.2 BOLSAS DE EXTENSÃO

A Fundação Médica, conforme convênios celebrados com o HCPA, promove diversas atividades classificadas como programas de extensão, sendo que os professores da

UFRGS, participantes dos projetos desenvolvidos a partir destes programas, recebem pagamentos efetuados a título de bolsa. Foram identificados, dentre outros, os seguintes programas:

a) PROGRAMA DE DOCÊNCIA EM RESIDÊNCIA MÉDICA E ASSISTÊNCIA À SAÚDE

Conforme informação extraída no sítio da Pró-Reitoria de Extensão da UFRGS (www.ufrgs.br, através das opções EXTENSÃO/CATALOGO), trata-se de uma ação de extensão, classificada na área temática de "EDUCAÇÃO" e na modalidade "CURSO PRESENCIAL", que consiste num programa de preceptoria de residência médica realizado pelos professores da Faculdade de Medicina no HCPA, cujo objetivo é orientar médicos residentes no seu treinamento médico (folhas 507 a 509).

Importante mencionar que o vocábulo preceptoria, conforme definição do Dicionário Aurélio, se refere à qualidade ou cargo de preceptor, que por sua vez é aquele que ministra preceitos ou instruções. Ou seja, o docente está de fato prestando serviço educacional no curso de especialização que é a residência médica, por sua vez disciplinada pela Lei nº 6.932/81.

Este programa foi implementado através do Convênio Operacional de número 01, celebrado entre o HCPA e a ora fiscalizada (folhas 292 a 365). O item 7 desse convênio estabelece que a Fundação Médica tem, dentre suas obrigações, a de "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 nível ambulatorial, hospitalar e de diagnósticos, perante o HCPA". Ou seja, fica evidenciado que, além do ministrar o treinamento, o "preceptor" ainda presta serviços médicos aos pacientes do SUS.

Para o desenvolvimento deste programa, o professor e a Fundação Médica firmaram o chamado "Termo de Compromisso" (folhas 488 a 502). A Cláusula Segunda desse termo deixa claro que em contrapartida às atividades por ele desenvolvidas, o professor da UFRGS, na qualidade de membro da Fundação Médica, receberá uma bolsa de extensão a ser paga pela ora fiscalizada, cujo valor, definido pela diretoria da ora fiscalizada, levará em consideração as atividades desenvolvidas pelo bolsista. Por sua vez, a Cláusula Terceira condiciona a manutenção dos pagamentos à permanência do membro da Fundação.

Desta forma, as atividades dos docentes, seja na qualidade de instrutor do curso de especialização em residência médica, seja na qualidade de médico de pacientes do SUS, ficam caracterizadas como sendo de prestação de serviços em contraprestação ao recebimento das intituladas "bolsas de extensão", o que colide frontalmente com o disposto no artigo 6º do Decreto nº 5.204/04, base legal utilizada pela ora fiscalizada para justificar a isenção do imposto de renda desses pagamentos.

Além disso, a leitura dos itens 5 e 7 do convênio (no trecho em que relaciona as obrigações do hospital) do convênio mencionado acima permite constatar que os recursos utilizados para o custeio desse programa provêm de receitas do HCPA, obtidas através de repasses do SUS. Ou seja, as intituladas bolsas relativas a esse programa são pagas pelo HCPA, atuando a Fundação como pessoa interposta.

O HCPA auferir vantagens com as atividades prestadas pelos beneficiários das intituladas bolsas de extensão, pois esses prestam atendimento médico a seus pacientes, e propiciam treinamento aos residentes do hospital, que também prestam atendimento aos pacientes, o que melhora a qualidade dos serviços prestados, pelos quais recebe verbas federais.

b) PROGRAMA DE GESTÃO DA INFORMAÇÃO E DA QUALIDADE ASSISTENCIAL NO HCPA

Trata-se de ação de extensão, com o objetivo básico de monitorar os indicadores de qualidade assistencial do hospital, e desenvolver e implementar novas condutas visando sua melhoria. Com base em consulta no sítio da Pró-Reitoria de Extensão da UFRGS, nos anos de 2005 e 2006 (folhas 510 a 512), esta ação foi classificada na modalidade de "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS: AÇÃO SOCIAL E COMUNITÁRIA", o que foi alterado em 2007 para "CURSO À DISTÂNCIA E PRESENCIAL". Conforme se verifica no próprio nome atribuído à ação, essa foi concebida para ser realizada no HCPA, hospital-escola da UFRGS.

Através do convênio operacional nº 05 (folhas 397 a 435), celebrado entre a ora fiscalizada e o HCPA, esse programa foi implementado no hospital. O item 7 deste convênio estipula, dentre as obrigações da Fundação, a de "Desenvolver programa, objeto do presente Convênio Operacional, através dos professores membros da FUNDAÇÃO MÉDICA, garantindo a concessão mínima de 7 (sete) bolsas de extensão."

A análise das informações contidas no sítio da UFRGS a respeito dos objetivos e do desenvolvimento deste programa, e a descrição do objeto e das ações a serem realizadas pelas partes convenientes, relacionadas do item 2 do convênio operacional acima mencionado, permitem concluir que as atividades a serem desenvolvidas em verdade se subsumem a ações de prestação de serviços de assessoria e consultoria para o hospital.

Similarmente ao programa de extensão descrito no item anterior, o professor e a Fundação Médica firmaram o chamado "Termo de Compromisso para Concessão de Bolsa de Extensão" (folhas 485 a 487). A Cláusula Segunda desse termo deixa claro que em contrapartida às atividades por ele desenvolvidas, o professor da UFRGS receberá uma bolsa de extensão a ser paga pela Fundação, cujo valor, definido pela diretoria da ora fiscalizada, levará em consideração as atividades desenvolvidas pelo bolsista. Por sua vez, a Cláusula Terceira condiciona a manutenção dos pagamentos à permanência do membro da Fundação.

Desta forma, as atividades dos docentes restam caracterizadas como sendo de prestação de serviços em contraprestação ao recebimento das intituladas "bolsas de extensão", o que colide frontalmente com o disposto no artigo 6º do Decreto nº 5.204/04, base legal utilizada pela ora fiscalizada para justificar a isenção do imposto de renda desses pagamentos.

Os itens 5 e 7 do convênio (no trecho em que relaciona as obrigações do hospital) estabelecem que as verbas destinadas para o desenvolvimento do programa serão fornecidas pelo HCPA. Ou seja, as intituladas bolsas relativas a esse programa são pagas pelo HCPA, atuando a Fundação como pessoa interposta.

Por óbvio o HCPA auferir vantagens com os serviços prestados pelos docentes da UFRGS, como o treinamento de seus funcionários, e a melhoria de seus sistemas de gestão e da qualidade assistencial, substituindo a eventual necessidade de contratação de pessoas externas para executar a mesma espécie de trabalho.

c) PROGRAMA DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE E EDUCAÇÃO CONTINUADA EM ENFERMAGEM

Esse programa, também concebido para ser realizado no HCPA, tem como objetivo o desenvolvimento de diversas ações de gestão, pesquisa e educação, voltadas para profissionais e alunos de enfermagem. Conforme consulta no sítio da Pró-Reitoria de Extensão da UFRGS (folhas 513 a 516), nos anos de 2005 e 2006, esta ação foi classificada na área temática "SAÚDE", na modalidade de "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS: HOSPITAIS, CLÍNICAS E LABORATÓRIOS", o que foi alterado em 2007 para a área temática "EDUCAÇÃO", e para a modalidade "CURSO PRESENCIAL".

Mediante o convênio operacional nº 04 (folhas 366 a 396), celebrado entre a Fundação Médica e o HCPA, esse programa foi implementado para execução no hospital. O item 7 deste convênio determina, dentre as obrigações da ora fiscalizada, a de desenvolver o programa perante o HCPA, garantindo a concessão mínima de 20 (vinte) bolsas de extensão.

A leitura das informações detalhadas sobre a ação de extensão, extraídas do sítio da PróReitoria de extensão da UFRGS, e dos termos daquele convênio operacional, permitem concluir que as atividades desenvolvidas consistem na prestação de serviços educacionais para capacitação de profissionais e estudantes, e na prestação de serviços de assessoria e consultoria, com a implementação de procedimentos e sistemas de gestão, sempre direcionados para a área de enfermagem.

Da mesma forma como ocorre nos outros programas relacionados acima, os professores da UFRGS que participam do programa percebem em contrapartida pagamentos a título de bolsa de extensão.

Os itens 2.3 e 7 do convênio (nos trechos em que relaciona as obrigações dos convenientes) estabelecem uma vez mais que o HCPA fornecerá as verbas necessárias para o desenvolvimento do programa, utilizadas, dentre outras finalidades, para custear as bolsas a serem pagas aos professores da UFRGS.

Os benefícios auferidos pelo HCPA também são perceptíveis: ao propiciar treinamento especializado para seus profissionais, e ao implementar medidas de gestão em seus sistemas, o resultado é a obtenção de maior qualidade assistencial e maior eficiência na prestação de seus serviços, pelos quais recebe verbas federais.

Não estando presentes os requisitos para a isenção do imposto de renda dos pagamentos efetuados a título de bolsas de extensão, torna-se obrigatória a retenção do tributo na fonte. Conforme resposta ao termo de intimação lavrado em 05/12/2008 (folhas 43 e 44), a Fundação afirmou que não reteve o tributo a partir da publicação do Decreto nº 5.205/2004, estando sujeita desta forma às penalidades cobradas mediante a lavratura destes Autos de Infração.

O art. 1º da Lei nº 8.958/94 autorizou que as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica firmem contratos com fundações instituídas com a finalidade de dar apoio a “projetos de ensino, pesquisa e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico, inclusive na gestão administrativa e financeira”. Nesse sentido, o art. 4º, *caput* e § 1º, do mesmo diploma normativo, estabelece que (i) os servidores da instituição federal podem atuar nos projetos citados e (ii) referida atuação não configura “vínculo empregatício”, podendo as fundações contratadas “conceder bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão”.

O art. 26 da Lei nº 9.250/95 prescreve isenção específica do imposto sobre a renda com relação a valores de “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.”

Posteriormente, o Decreto nº 5.205/04² regulamentou a Lei nº 8.958/94, prescrevendo o seguinte:

² O Decreto nº 5.205/04 foi revogado pelo Decreto nº 7.423/10, que alterou substancialmente a regulamentação das bolsas. Contudo, os fatos geradores discutidos nestes autos - de 09/2004 a 12/2007 - continuam a ser tratados pelo regime anterior.

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.

Veja-se que o *caput* do art. 6º e o art. 7º citados fazem menção aos requisitos do art. 26 da Lei nº 9.250/95, estabelecendo que se enquadram nesta isenção as bolsas de pesquisa e extensão “concedidas nos termos deste Decreto”, desde que: (i) os resultados não revertam economicamente para o doador e (ii) que não importem contraprestação de serviço. Além disso, as bolsas de pesquisa e extensão foram objeto de definição expressa.

A respeito das bolsas de pesquisa identificadas pela Fiscalização, entendo que ficou caracterizada a vantagem econômica dos doadores, descrita da seguinte forma pela Fiscalização:

Em cumprimento a disposição expressa constante nestes contratos, o resultado das pesquisas e estudos contratados não poderia ser disseminado à sociedade de forma irrestrita, estando sujeito a cláusulas de sigilo, de confidencialidade, de proteção de patente e de resguardo do direito de propriedade, sempre em benefício da pessoa jurídica patrocinadora do projeto, que desta forma auferia vantagem econômica com os trabalhos desenvolvidos pela ora fiscalizada, já que os resultados das pesquisas e estudos podem ser utilizados nos produtos por elas manufaturados e comercializados.

Com relação às bolsas de extensão, porém, entendo que a situação é diversa.

Em primeiro lugar, vale destacar que o art. 6º, § 3º, do Decreto nº 5.205/04 estabelece que 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.”

Ou seja, pela leitura do dispositivo fica evidente que estão abrangidos, nos projetos de extensão, aqueles que busquem o desenvolvimento institucional, científico ou tecnológico da instituição federal. Nesse sentido, fundamentar a não aplicação da isenção no fato de o HCPA auferir possíveis benefícios como resultado desses projetos, como fez a Fiscalização, significaria não considerar referido dispositivo em toda a sua extensão. Por isso, entendo que não há que se falar, neste caso, de obtenção de vantagem por parte do doador.

A respeito do segundo requisito para a aplicação da isenção, verifico que a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região se firmou no sentido de que tais verbas não possuem caráter de contraprestação de serviço, diferentemente do que sustentou a Fiscalização. Inclusive, referido entendimento foi objeto de uniformização entre as C. Turmas daquele E. Tribunal:

1. Aplica-se a isenção do imposto de renda prevista no art. 26 da Lei nº. 9.250/96 às verbas percebidas a título de bolsa de extensão, pagas pela Fundação Médica do Rio Grande do Sul, a professor preceptor vinculado ao Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde junto ao Hospital de Clínicas de Porto Alegre, uma vez que a atividade desenvolvida é de estudo e pesquisa.
2. Precedentes do STJ, no sentido de são 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.
3. Incidente conhecido e provido. (TRF4, Turma Regional de Uniformização da 4ª Região, 5026530-56.2014.4.04.7100, 04/09/2015)

Como se verifica do julgamento citado, foi analisado o “Programa de Docência em Residência Médica e Assistência à Saúde”, que foi objeto de autuação. O mesmo entendimento foi aplicado em julgado recente, em que a Primeira Turma do E. TRF da 4ª Região analisou, especificamente, o “Programa de Educação Continuada e Assistência à Saúde em Enfermagem”, também entendendo pela aplicação da isenção (Processo nº 5040959-86.2018.4.04.7100, Rel. Des. Marcelo de Nardi, Decisão de 14/06/2023). Entendo que as mesmas razões são aplicáveis ao “Programa de Gestão Da Informação e da Qualidade Assistencial no HCPA”.

Embora os julgados mencionados não tenham eficácia vinculante, entendo importante a sua consideração neste caso, especialmente porque a conclusão adotada foi objeto de consolidação dentro das C. Turmas do referido Tribunal. Assim, é importante dar uniformidade às decisões envolvendo a mesma questão, cumprindo os deveres de coerência e consistência decorrentes do princípio da segurança jurídica.³

Portanto, entendo que os pagamentos das bolsas de extensão, na linha do que entende o TRF-4, são feitas em função da atividade de ensino e pesquisa, não havendo que se falar em contraprestação de serviços ou em vantagem para o doador.

³ Cf. ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 336-337.

Diante do exposto, voto por conhecer e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, tão somente para cancelar as exigências no que diz respeito aos pagamentos feitos em função das bolsas de extensão.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso