MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	11618.002304/2003-21
Recurso nº.	:	139.301
Matéria	:	IRPF - Ex(s): 2002
Recorrente	:	RICARDO ALEXANDRE UCHÔA LIRA
Recorrida	:	1ª TURMA/DRF-RECIFE/PE
Sessão de	:	16 de março de 2005
Acórdão nº.	:	104-20.510

BOLSAS DE ESTUDO - POLÍCIA MILITAR - NATUREZA DE DOAÇÃO - ENCARGO NÃO TRIBUTÁVEL - Não entrarão no cômputo do rendimento bruto, para fins tributáveis, os valores percebidos a título 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 vantagens para o doador, nem importem contraprestação de serviços. Assim, a bolsa de estudo percebida por oficial da Polícia Militar quando designado para freqüentar curso de especialização constitui doação com encargo não tributável pelo imposto de renda em conformidade com o inciso VII, do artigo 39 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RICARDO ALEXANDRE UCHÔA LIRA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidas as Conselheiras Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, que negam provimento.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

Processo nº. : 11618.002304/2003-21
Acórdão nº. : 104-20.510

FORMALIZADO EM: 22 ABR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.

Processo nº. : 11618.002304/2003-21
Acórdão nº. : 104-20.510

Recurso nº. : 139.301
Recorrente : RICARDO ALEXANDRE UCHÔA LIRA

RELATÓRIO

RICARDO ALEXANDRE UCHÔA LIRA, contribuinte inscrito CPF/MF sob o nº 000.225.724-65, residente e domiciliado na cidade de João Pessoa, Estado da Paraíba, à Rua Hortêncio Osterne Carneiro, nº 223 – Apto 403 - Bairro Bessa, jurisdicionado a DRF em João Pessoa - PB, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 23/28, prolatada pela Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 33/37.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 11/06/03, Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 17/20, com ciência, em 11/08/03, através de AR, reduzindo o imposto de renda a ser restituído de R$ 5.781,71 para R$ 531,37 – glosa de imposto de renda a restituir de R$ 5.250,34, relativo ao exercício de 2002, correspondente ao ano-calendário de 2001.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde se constatou omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica ou física decorrente de trabalho com vínculo empregatício. Houve omissão de rendimentos tributáveis no valor de R$ 20.704,49 percebidos da Secretaria de Finanças do Estado da Paraíba, conforme DIRF apresentada pela fonte pagadora. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e artigo 6º da Lei n.º 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei n.º 8.134, de 1990; artigos 1º, 3º, 5º, 6º, 11º e 32, da Lei nº 9.250, de 1995; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

Em sua peça impugnatória o contribuinte discorda do lançamento efetuado, afirmando que a Bolsa de Estudo percebida por Oficial da Polícia Militar constitui doação modal com encargo não tributável pelo imposto de renda em conformidade com o artigo 40 do RIR/94.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE concluiu pela procedência da ação fiscal e manutenção integral do lançamento, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que inicialmente deve ser observado que o imposto de renda é informado pelo princípio constitucional da generalidade (artigo 153, § 2ª, I, da Constituição Federal), pelo qual todos os tipos de renda e proventos se subordinam à incidência do mencionado tributo;

- que deve ser indagado, então, se os rendimentos em questão estariam alcançados por regra de isenção. Vale lembrar 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 17/03/93;

- que os rendimentos isentos ou não tributáveis encontram-se relacionados nos artigos 39 a 42, integrantes do Capítulo II do Título IV do Livro I do mencionado Regulamento;

- que o contribuinte, em sua impugnação, afirma que os rendimentos teriam a natureza de ajuda de custo convertida em bolsa de estudo, tendo sido implantados, nos contra-cheques do contribuinte, na rubrica "indenizações e restituições", por não existir um

código específico para bolsa de estudo, conforme certidão à folha 05 e ficha financeira à folha 06;

- que no que se refere à bolsa de estudos, a regra geral é a tributação, como se depreende pela leitura do artigo 43 do Regulamento do Imposto de Renda contido no Decreto nº 3.000, de 26/03/99;

- que a isenção se restringe à hipótese descrita no artigo 26 da Lei nº 9.250, de 26/12/95, matriz legal do artigo 39, VII do citado RIR/99;

- que no presente caso, a situação do contribuinte não se harmoniza com a hipótese prevista na regra isencional acima transcrita. Conforme se verifica, o impugnante foi autorizado a participar de um Curso de Especialização de Trânsito em Pernambuco, por ser de interesse de sua fonte pagadora, a qual arcou com o ônus decorrentes, mediante a manutenção do pagamento da remuneração mensal a que o servidor fazia jus. Além da vinculação funcional, atua no sentido de não se reconhecer à isenção, o fato notório de que cursos dessa natureza são obrigatórios, para fins de promoção na carreira militar, o que caracteriza a existência de futura contraprestação de serviços. Assim, ainda que os rendimentos fossem classificados como bolsa de estudos, não poderiam ser considerados isentos;

- que, no presente caso concreto, o deslocamento do contribuinte para a realização de curso em Brasília (sic), ocorreu em caráter temporário, não preenchendo, portanto, os requisitos da norma isencional. Acrescente-se que a ajuda de custo recebida pelo contribuinte enquadra-se nos termos do parágrafo único do artigo 172 da Lei Complementar/PB nº 39/1985, enquanto que a ajuda de custo considerada isenta é aquela de que trata o caput do mesmo artigo 172;

- que observe-se ainda que a conversão da ajuda de custo em bolsa de estudo tem efeito meramente administrativo, não provocando, portanto, qualquer repercussão no âmbito do Direito Tributário. Em outras palavras, tal conversão não teria o condão de modificar a natureza dos rendimentos, que, desse modo, continuaria sendo a de ajuda de custo, independentemente da denominação utilizada.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 26/01/04, conforme Termo constante às fls. 29/30 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (18/02/04), o recurso voluntário de fls. 33/37, instruído com os documentos de fls. 38/55, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o Relatório.

Processo nº. : 11618.002304/2003-21
Acórdão nº. : 104-20.510

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Não há argüição de qualquer preliminar.

No mérito, como se vê do relatório, cinge-se a discussão do presente litígio em torno da tributação de R$ 20.704,49, pago, durante o ano-calendário de 2001, como vantagem pessoal a título de ajuda de custo convertida em bolsa de estudo de acordo com o art. 2º da Lei Complementar nº 20, de 26 de maio de 1994, que introduziu o § único do art. 174, da Lei Complementar nº 39, de 26 de dezembro de 1985.

Sustenta o suplicante, em suas razões, que a bolsa de estudo percebida da Polícia Militar do Estado da Paraíba teria natureza de doação modal com encargo não tributável pelo imposto de renda em conformidade com a legislação de regência a época do fato.

A princípio é de se esclarecer, que bolsa de estudo não se enquadra no conceito de indenização, razão pela qual não há de se falar em indenização no presente litígio.

Entendo, que a controvérsia dos autos deve ser dirimida em face do disposto no artigo 39, inciso VII do RIR/99, que preceitua, verbis:

> "Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:
>
> VII - as bolsas de estudo e pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços (Lei nº 9.250, de 1995, art. 26);".

Segundo o artigo 1.165 do Código Civil: "considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita".

Desta forma, somente as bolsas de estudo caracterizadas como doação, ou seja, oferecida por liberalidade do doador a uma pessoa, não são tributadas pelo imposto de renda, excluídas aquelas cujo resultado da pesquisa ou do estudo represente vantagem para o doador ou que importe em contraprestação de serviço.

Assim, se o resultado da atividade desenvolvida pelo bolsista importar em vantagem, assim entendido como "o ganho, a utilidade, o proveito, o lucro, que se possa auferir, ou tirar, de um ato jurídico, de um negócio" (cf Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva), para o doador, ou que a bolsa de estudo represente uma contraprestação de serviços, não se estará diante de uma doação, pois se perde o caráter de liberalidade, no primeiro caso, podendo configurar-se como pagamento de royalties, direitos autorais ou consultoria, e no segundo, pagamento por trabalho prestado.

No caso dos autos, de plano, verifica-se que o valor da bolsa de estudo não constituiu contraprestação de serviços, na medida em que o suplicante permaneceu

percebendo o seu soldo, conforme sua própria declaração de rendimentos (fls. 03), e da Certidão de fls. 05/06 da Diretoria de Finanças da Polícia Militar do Estado da Paraíba.

A doação, no caso, a bolsa de estudo, também não representou, no meu entender, qualquer vantagem para o doador, a Polícia Militar do Estado da Paraíba; pois esta corporação não irá auferir lucro, ganho, proveito ou utilidade com o desenvolvimento intelectual do seu militar.

O Curso de Especialização de Trânsito, na Polícia Militar do Estado de Pernambuco realizado pelo suplicante é decorrente de sua própria função/carreira, não representando qualquer vantagem específica para aquela corporação, mas tão somente para o militar se e quando for promovido.

Não há duvidas, que a doação poderá ser onerosa, também denominada de modal, quando se impõe ao donatário determinada obrigação, encargo, condição ao donatário.

No presente caso, pelos elementos constantes dos autos, entendo que estamos diante de uma doação modal com encargo, em face da obrigação de o suplicante permanecer na corporação após o término do curso.

Da mesma forma, o vínculo do donatário com o doador não descaracteriza a doação, como alega aquela autoridade.

Cabe ressaltar, que ao intérprete da legislação tributária é defeso desprezar os institutos consagrado no direito, como é o caso do instituto da doação previsto no Código Civil, *ex vi* da expressa disposição do artigo 110, do Código Tributário Nacional, *verbis:*

> "ART.110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Neste sentido, é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, acerca do dispositivo acima aludido, ao asseverar, verbis:

> "EMENTA
>
> TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL - À Supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.
>
> IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO - A terminologia constitucional do Imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivos que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. **Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional.**" (RE n. 116.121-3)

Desta forma, não podem as autoridades administrativas mudar a natureza das coisas, no caso, alterar o instituto doação, para exigir sobre a bolsa de estudo percebida pelo suplicante, que tem nítida natureza de doação, tributo que a lei expressamente afasta.

Desta, forma é de se afastar a incidência do imposto de renda sobre a parcela recebida a título de bolsa de estudo pelo suplicante.

Em razão de todo o exposto e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de março de 2005

NELSON MALLMANN