



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**


Processo nº. : 11618.003046/99-80
Recurso nº. : 123.402
Matéria : IRPF - EX.: 1999
Recorrente : JOSÉ GOMES DE LIMA IRMÃO
Recorrida : DRJ em RECIFE - PE
Sessão de : 18 DE ABRIL DE 2001
Acórdão nº. : 102-44.713


IRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – BOLSA DE ESTUDO PARA OFICIAL DA POLÍCIA MILITAR – NATUREZA DE DOAÇÃO NÃO TRIBUTÁVEL – ART. 40 DO RIR/94 – 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 art. 40 do RIR/94.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ GOMES DE LIMA IRMÃO.

ACORDAM os Membros da Segunda 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. Vencido o Conselheiro Nairy Fragoso Tanaka.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


LEONARDO MUSSI DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 JUL 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, VALMIR SANDRI, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11618.003046/99-80
Acórdão nº : 102-44.713
Recurso nº : 123.402
Recorrente : JOSÉ GOMES DE LIMA IRMÃO

RELATÓRIO

O auto de infração exige do contribuinte crédito do imposto de renda em face da omissão de rendimentos percebidos de pessoa jurídica a título de bolsa de estudo declarados indevidamente como rendimentos isentos ou não tributáveis (fls. 02), crédito este que na prática resultou apenas na diminuição do saldo de imposto a restituir.

O contribuinte apresentou impugnação em face do lançamento refutando o crédito exigido, esposando a tese de que aqueles valores tributados têm natureza indenizatória não sujeitos ao imposto de renda.

A DRJ julgou procedente o lançamento em aresto assim ementado, verbis:

"Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS

São tributáveis os valores percebidos a título de "bolsa de estudo e ajuda de custos", que não configurem como rendimentos não tributáveis no artigo 40 do RIR/97 ou em qualquer outra legislação que as especifique como tal."

Inconformado com esta decisão recorre o contribuinte para este Conselho, reiterando os argumentos suscitados em sua impugnação.

É o Relatório.

KAM



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.003046/99-80
Acórdão nº. : 102-44.713

V O T O

Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, Relator

Conheço do recurso, vez que é tempestivo e com o atendimento de seus pressupostos de admissibilidade.

A discussão destes autos cinge-se à possibilidade de incidência do imposto de renda sobre rendimentos recebidos a título de bolsa de estudo pelo contribuinte durante o ano de 1998, nos termos do auto de infração de fls. 02 e de acordo com a certidão de fls. 17, a despeito de a decisão recorrida referir-se também a ajuda de curso.

Sustenta o contribuinte, em suas razões, que a bolsa de estudo percebida da Polícia Militar do Estado da Paraíba teria natureza indenizatória não sujeita à tributação pelo imposto de renda.

Entendo, todavia, que tal argumento não procede, na medida em que tais valores percebidos como bolsa de estudo não têm natureza de indenização, que é o meio pela qual uma pessoa ressarcе outra em virtude de prejuízo que causou, conforme lição de Orlando Gomes, *verbis*:

“Prestação de Indenização. A obrigação de reparar danos tem como objeto prestação especial, que consiste no ressarcimento dos prejuízos causados a uma pessoa por outra ao descumprir obrigação contratual ou praticar ato ilícito. Denomina-se indenização o objeto dessa prestação.

A obrigação de indenizar danos pode ter as seguintes causas:

a) o ato ilícito;

LM



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11618.003046/99-80

Acórdão nº : 102-44.713

- b) o inadimplemento de obrigação contratual;*
- c) o dever contratual de responder pelo risco;*
- d) o dever legal de responder sem culpa.” (in “OBRIGAÇÕES”
– 12ª edição – páginas 48/49 – Ed. Forense)*

A bolsa de estudo, portanto, não se enquadra no conceito de indenização, razão pela qual não assiste razão ao recorrente neste particular.

Entendo que a controvérsia dos autos deve ser dirimida em face do disposto no artigo 40 inciso VII do RIR/94, que preceitua, *verbis*:

“Art. 40. 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;”

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.

ham



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.003046/99-80

Acórdão nº. : 102-44.713

Em verdade, 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.

Destarte, o dispositivo em comento apenas exemplifica hipóteses em que a bolsa de estudo não se configura como doação.

Não confundir estas hipóteses com a doação remuneratória, que, segundo a lição de W. Barros Monteiro, *“tem por escopo recompensar serviços ou atos prestados ao doador; sendo esse o motivo determinante, é claro que, na parte correspondente à retribuição dos serviços, o ato, em verdade, não é doação mas pagamento; só haverá doação quanto à parte que exceder o valor dos serviços”*. Cabe ressaltar que o Código Civil, em seu artigo 1.167, é expresso ao dizer que a doação remuneratória não perde o caráter de liberalidade imanente ao instituto.

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 Recorrente permaneceu percebendo o seu soldo, conforme sua própria declaração de rendimentos (fls. 12 v.), e do ofício de fls. 23 da lavra do Comandante Geral da Polícia Militar do Estado da Paraíba.

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11618.003046/99-80
Acórdão nº : 102-44.713

A doação, *in casu*, 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 que se depreende, aliás, dos documentos de fls. 17, 20 a 23.

O Curso Superior de Polícia realizado pelo Recorrente é uma condição para o mesmo ser promovido na corporação, conforme noticia o documento de fls. 20, não representando qualquer vantagem para aquela corporação, mas tão somente para o militar se e quando for promovido.

Em verdade, a motivação da autuação defluiu da manifestação equivocada das autoridades administrativas, quando, às fls. 28, asseveram:

*“Entendo que esta bolsa é tributável. A bolsa isenta é aquela que se configura como doação. **Na doação não pode haver obrigação da parte recebedora (o donatário).** No caso, parece haver uma **vinculação funcional** da pessoa física que está fazendo o curso, a qual assume obrigações perante a instituição que propicia a bolsa. Então, este caso é diferente daqueles de bolsas tipicamente isentas como CNPq, CAPS, etc., nos quais não há vínculo algum entre a instituição doadora e o recebedor.”*

Falece de qualquer supedâneo jurídico esta manifestação. Com efeito, as doações podem ser pura e simples, “quando restrição alguma se impõe ao benefício amplamente desfrutado pelo donatário, sem qualquer limitação” (cf. Washington de Barros Monteiro, in Curso de Direito Civil, p. 122, Saraiva).

JOM



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11618.003046/99-80

Acórdão nº : 102-44.713

Poderá, ainda, ser onerosa, também denominada de modal, quando se impõe ao donatário determinada obrigação, encargo, condição ao donatário, razão pela qual, segundo Clóvis Beviláqua, *"...ellas pódem ser condicionaes, a termo, com encargo, renumeratorias e mediante clausula de reversão"* (in *"Direito das Obrigações"*, p. 308, Red Livros, 2000).

Washington de Barros Monteiro, sobre a doação com encargo ou modal nos ensina, *verbis*:

"Encargo é incumbência cometida ao donatário pelo doador, em favor deste, de terceiro, ou do interesse geral (art. 1.180); por exemplo, doação feita com a obrigação de construir o donatário, no terreno objetivado pela liberalidade, edifício para escola ou hospital.

Comumente, o próprio doador estipula prazo para a realização do encargo; se não o fizer, preciso será que o donatário seja constituído em mora, antes de proceder-se à sua revogação.

Se o encargo for em benefício do interesse geral, o Ministério Público poderá exigir sua execução, depois da morte do doador, se este não o tiver feito (art. 1.180, parágrafo único)"

*Urge não confundi-la com a doação condicional, posto que, muitas vezes, difícil seja estabelecer a linha divisória entre modo e condição. A partícula se serve geralmente para caracterizar a condição, enquanto as locuções **para que, a fim de que, com a obrigação de** são empregadas para definir encargo." (Ob. cit., p. 122).*

In casu, pelos elementos constantes dos autos, entendo que estamos diante de uma doação modal com encargo, em face da obrigação de o Recorrente permanecer por três anos na corporação após o término do curso, que não perde o caráter de liberalidade pela expressa disposição do artigo 1.167 do Código Civil, *verbis*:

BM



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11618.003046/99-80

Acórdão nº : 102-44.713

“ART.1167 - A doação feita em contemplação do merecimento do donatário não perde o caráter de liberalidade, como o não perde a doação remuneratória, ou a gravada, no excedente ao valor dos serviços remunerados, ou ao encargo imposto.” (grifamos)

Desta forma, claudica aquela autoridade administrativa quando afirma que **“Na doação não pode haver obrigação da parte recebedora (o donatário),** pois esta é exatamente a natureza da doação onerosa ou modal, como sobejamente demonstrado acima.

Ademais, o vínculo do donatário com o doador não descaracteriza a doação, como alega aquela autoridade, seja o vínculo de caráter profissional, amoroso, familiar, religioso, por afinidade, apenas para exemplificar. Em regra a doação é feita a pessoa ligada.

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*:

Jan -



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11618.003046/99-80
Acórdão nº. : 102-44.713

“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)*

Ademais, cabe trazer à colação a decisão proferida pelo Ministro Luiz Galloti do Pretório Excelso, verbis:

“É certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando, e não mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando imposto novo que a lei não criou.

Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

Ainda há poucos dias, numa carta ao eminente Ministro Prado Kelly, a propósito de um discurso seu sobre Milton Campos, eu lembrava a frase de Napoleão: “tenho um amo implacável, que é a natureza das coisas” (RTJ 66/165)

km



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 11618.003046/99-80

Acórdão nº : 102-44.713

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 Recorrente, que tem nítida natureza de doação, tributo que a lei expressamente afasta.

Isto posto, DOU PROVIMENTO ao recurso, para o fim de afastar a incidência do imposto de renda sobre a parcela recebida à título de bolsa de estudo pelo Recorrente, da monta de R\$ 81.886,65, assegurando o seu direito à restituição integral do valor de "Imposto a Restituir" constante às fls. 01, descontado a parcela já paga.

Sala das Sessões - DF, em 18 de abril de 2001.

LEONARDO MUSSI DA SILVA