

PARECER

PGFN/CAJE/Nº 593/90

Imposto de renda sobre bolsas de estudo e de pesquisa: alcance da isenção do art. 6º, XVI, da Lei nº 7.713/88.

I

O Exmo. Sr. Consultor-Geral da República, mediante Aviso dirigido a Exma. Sra. Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento, solicita a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com amparo no art. 7º do Decreto nº 92.889, de 07/07/86, sobre a incidência do imposto de renda nos pagamentos a título de bolsas de estudo e de pesquisa, face ao entendimento do Departamento da Receita Federal, insito no Boletim Central nº 059, de 11/07/89, que é dissidente do enunciado pela Secretaria de Ciência e Tecnologia da Presidência da República, objeto do processo nº 00401.000072/90.

II

2. O Departamento da Receita Federal oficiou ao CNPq informando que todas as bolsas de estudo ou de pesquisa, qualquer que seja a entidade ou empresa concedente, são tributáveis pelo imposto de renda, por força do art. 3º, § 5º, e do art. 6º da Lei nº 7.713/88.

3. Dessa posição dissentiu a Secretaria de Ciência e Tecnologia da Presidência da República, com apoio no Parecer nº 010/90 do Senhor Consultor Jurídico do CNPq e no Parecer do Professor GERALDO ATALIBA, dado a pedido da Fundação de Amparo a Pesquisa do Estado de São Paulo - FAPESA.

4.            A controvérsia interadministrativa, assim, está delimitada à questão da incidência do imposto de renda sobre os pagamentos a título de bolsas de estudo ou de pesquisa e a isenção que excluiria o crédito tributário. O principal argumento a favor da não incidência ou da exclusão do crédito tributário extraído dos referidos Pareceres está em que os pagamentos recebidos por bolsistas não são rendas, pagar bolsas de estudo ou de pesquisa não é atribuir rendimento tributável e tanto estaria ao abrigo da isenção prevista no inciso XVI do art. 6º da Lei nº 7.713/88, não havendo, portanto, incidência do imposto e nem a retenção na fonte a esse título.

## III

5.            A Constituição, no art. 153, inciso III, atribui à União competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Do texto constitucional se extrai à sociedade a competência impositiva e a limitação de qual fato e base de cálculo pode a lei ordinária instituir como gerador do imposto de renda e servir de quantificador da exação: fato gerador a renda ou proventos de qualquer natureza e base de cálculo o valor de uma e outros respectivamente.

6.            É certo que a o art. 146, inciso III, da Constituição prevê a edição de lei complementar sobre normas gerais da legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Essa lei complementar ainda não foi editada, inobstante opera-se a recepção do direito anterior pelo novo como decorrência da continuidade da ordem jurídica, naquilo que não for incompatível, assim como a determinação contida no § 5º do art. 34 do ADCT. Conseqüentemente, está em pleno vigor o Código Tributário Nacional, que é lei complementar, até que outra seja editada.

7.            Da leitura do art. 43 do CTN, absolutamente compatível com a Constituição, depreende-se que o fato gerador do im -

posto é a "aquisição da disponibilidade, econômica ou jurídica, de renda ou de proventos de qualquer natureza". Renda é o produto do capital, do trabalho ou da associação de ambos. Proventos de qualquer natureza são os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Essa é a letra do CTN. Não existe, assim, qualquer condicionante de modo ou de origem para caracterizar-se o fato gerador do imposto, sendo suficiente a ocorrência da referida "aquisição". Os antigos Romanos já anteviam a irrelevância de se perquirir da origem do patrimônio para tributá-lo, pois tributo "non olet".

8. Portanto, já se pode adiantar ser inútil ao deslinde da questão, para o efeito de caracterizar os pagamentos a título de bolsas de estudo ou de pesquisa, como fato gerador do imposto de renda, da natureza do negócio jurídico. Sem dúvida alguma, tais pagamentos representam um "acréscimo patrimonial", uma "aquisição de disponibilidade", bem enquadrável no conceito de "proventos de qualquer natureza".

9. Andou bem, assim, o § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, ao fixar que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção dos proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

#### IV

10. Resta analisar o alcance da isenção prevista no artigo 6º, inciso XVI, da Lei nº 7.713/88, cujo texto segue:

"Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

.....

XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;"

11.            A norma tributária isentiva em tela contém expressão - doação - típica do direito privado. Diz o art. 109 do CTN que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Assim, o sentido de "doação" deve ser pesquisado no direito privado, a fim de que se delimite a incidência da norma, inobstante não ser permitido que tanto se utilize, para fixar os efeitos isentivos, esses próprios da legislação tributária.

12.            O art. 110 do CTN determina que 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 dos Municípios ou do Distrito Federal, para definir ou limitar competências tributárias. Quando a lei federal, no caso, utiliza-se da expressão doação, sendo tributária a norma, não lhe compete alterar o sentido, cabendo ao intérprete e aplicador buscá-lo no direito privado.

13.            O art. 111 do CTN adverte que a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, isto é, no sentido estrito, visto que o direito tributário geral - a regra comum - é a imposição sobre todos e a isenção constitui direito excepcional, a merecer restrita aplicação. Portanto, "doação", conteúdo da norma isentiva, deve ser interpretada e aplicada restritivamente, no caso, restritamente de acordo com a típica previsão do direito privado.

14.            O art. 1.165 do Código Civil dispõe que se considera doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita. O art. 1.167 do CC disciplina que a doação feita em contemplação do merecimento do donatário não perde o caráter de liberalidade, como não o perde a doação remuneratória ou a gravada, no excedente ao valor dos serviços remunerados ou ao encargo imposto.

15. Portanto, já se pode adiantar, com cautela, que o conceito de doação, previsto no CC, é o de negócio jurídico, que admite a atribuição de "encargo" ou até mesmo "modalidade de remuneração" como contraprestação devida pelo donatário.

16. Todavia, atente-se que o CC constitui a Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, quando regia, dentre outras relações, a "prestação de serviços contra salário". Com a edição do Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1942, entrou em vigor a Consolidação das Leis do Trabalho, que estatui as normas que regulam as relações individuais e coletivas de trabalho, nela previstas. Portanto, operou-se derrogação de várias normas do CC desde a vigência da CLT, que é lei especial quanto às relações de trabalho.

17. A doação contra encargo ou remuneração, dessarte, para manter a sua natureza de negócio jurídico civil de liberalidade, deve ser entendida com algumas condicionantes. O art. 3º, da CLT, considera empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. O art. 457, da CLT, dispõe que se compreendem na remuneração do empregado, para todos os efeitos, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. O § 1º desse artigo diz que integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. O art. 458, da CLT, determina que, além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário e outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado.

18. Assim, a doação de valores, em pecúnia ou em bens, com encargo ou remuneração imputada ao donatário, somente manterá íntegra sua natureza civil, se o encargo ou a remuneração não representar vantagem para o doador, sob pena de caracterizar-se a relação de emprego contra salário.

19. Exemplificando: se o doador faz doação de valor, seja em bens ou em pecúnia, mas atribui ao donatário o encargo de serviços a favor dele doador, na verdade se caracteriza contrato de emprego contra salário, in natura ou em bens, não se podendo vislumbrar o negócio civil da doação; se, todavia, o doador faz doação de valor, em bens ou em pecúnia, atribuindo ao donatário o encargo de serviços, mas que não sejam a favor dele doador ou de pessoa interposta que lhe possa comunicar vantagem econômica, subsiste a doação civil como prevista no CC e não a relação de emprego.

20. A bolsa de estudo ou de pesquisa, será doação civil, negócio de liberalidade, desde que o pagamento feito pelo doador atribuindo o encargo da realização de estudo ou de pesquisa não reverta esse resultado economicamente para ele doador ou para pessoa interposta. Será doação, pois, o pagamento de valor, em pecúnia ou in natura, à pessoa, sob condição de que realize um curso acadêmico ou uma pesquisa para o domínio público, sem que o resultado do estudo ou da pesquisa seja diretamente aproveitado economicamente pelo doador. Ao contrário, se o resultado do estudo ou da pesquisa reverter ao doador, estar-se-á diante de relação de emprego contra salário. No primeiro caso, sem dúvida alguma, estão as bolsas de estudo conferidas pelo Ministério da Educação ou Secretarias de Educação dos Estados e dos Municípios, como verdadeiras doações civis de mera liberalidade; no segundo caso, estão as "bolsas" de estudo ou de pesquisa custeadas pelos empregadores para a melhoria profissional de seus empregados ou pelos laboratórios empresariais para o desenvolvimento de drogas e produtos químicos economicamente aproveitáveis.

21. A isenção tributária, prevista no inciso XVI do art. 6º da Lei nº 7.713/88, interpretada e aplicada literalmente e obedecido o conceito legal vigente da doação, diante dos efeitos da CLT sobre o CC, alcança somente as doações sem encargo e as doações com encargo ou remuneração, desde que a prestação devida pelo donatário não reverta economicamente ao doador. Se a prestação devida pelo donatário reverter, de algum modo, economicamente, para o doador, não será doação, mas emprego com salá

rio, sujeito às normas do imposto de renda devido pela pessoa física.

V

22. Ante ao exposto, conclui-se que:

a) os pagamentos a título de bolsas de estudo ou de pesquisa caracterizam vantagem patrimonial, passível de tributação pelo imposto de renda, cujo fato gerador, previsto na Constituição e no CTN, é a "aquisição" de acréscimos patrimoniais, sem qualquer quesito de origem ou forma jurídica;

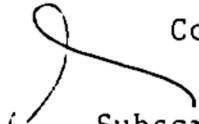
b) a isenção prevista no inciso XVI do art. 6º da Lei nº 7.713/88 alcança as doações sem encargo e as doações, com encargo ou remuneração, desde que a contrapartida devida pelo donatário não reverta economicamente a benefício do doador, sob pena de caracterização de trabalho sob salário, não alcança do pela isenção referida;

c) os pagamentos a título de bolsas de estudo ou de pesquisa somente estarão ao abrigo da isenção do imposto de renda, prevista no inciso XVI do art. 6º da Lei nº 7.713/88, se realizados pelo doador com o encargo imputado ao donatário de, exclusivamente, proceder o estudo ou a pesquisa, sem qualquer cláusula ou condição de que o resultado do estudo ou da pesquisa reverta economicamente a benefício do doador.

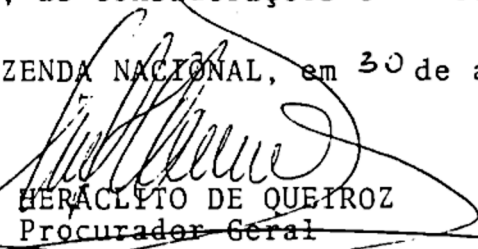
É o parecer, s.m.j.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 31 de julho de 1990.

  
MARCOS ANTONIO MENEGHETTI  
Coordenador de Assuntos Jurídico-Econômicos

 Subcrevo, integralmente, as considerações e conclusões do lúcido parecer supra.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 30 de agosto de 1990.

  
CID HERÁCLITO DE QUEIROZ  
Procurador Geral

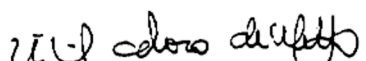
AVISO Nº 840

em 30.08.90

Senhor Consultor-Geral:

Em atenção ao Aviso nº 154, de 3 de julho último, dessa Douta Consultoria-Geral, tenho a honra de encaminhar a V.Exa. o incluso Processo nº 10168-003746/90-28, contendo, como solicitado, o Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional — que merece a minha aprovação —, a respeito da questão relacionada com a incidência do imposto de renda sobre o valor de bolsas de estudo e pesquisa.

Aproveito a oportunidade para renovar a V.Exa. os protestos de elevada estima e distinta consideração.

  
ZELIA MARIA CARDOSO DE MELLO  
Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento

A Sua Excelência o Senhor  
Doutor CÉLIO SILVA  
Digníssimo Consultor-Geral da República