

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

217

OUTUBRO - 2013

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
(RDDT)

ISSN 1413-7097

217

(OUTUBRO - 2013)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

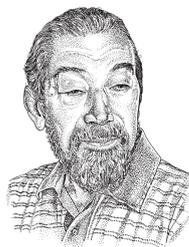
Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Kenichi Kaneko
é o autor da pintura reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Frederico Menezes Breyner - O prazo de 360 dias para prolação de decisões no processo administrativo tributário federal: propostas interpretativas do art. 24 da Lei 11.457/2007

1. Introdução. 2. O art. 24 da Lei 11.457/2007 como prazo extintivo do crédito tributário. 3. A prescrição intercorrente contada a partir do esgotamento do prazo do art. 24 da Lei 11.457/2007. 4. A descaracterização da mora do contribuinte. 5. Conclusão.

7

Frederico Pereira Rodrigues da Cunha e Marcelo Hugo de Oliveira Campos - Breves reflexões sobre a não incidência do IPI nas operações de revenda de produtos importados

1. Introdução. 2. A hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. 3. A não incidência do IPI na operação de "revenda" de produtos importados. 4. Conclusão.

17

Hugo de Brito Machado - Interpretação literal da regra que outorga isenção

1. Introdução. 2. Manifestações doutrinárias. 3. Isenção do IR dos portadores de cegueira.

24

Isabelle Resende Alves Rocha - A Declaração de Compensação Federal - DCOMP - e o prazo para efetuar repetição de indébito: interrupção ou o próprio exercício do direito ao crédito?

1. Introdução. 2. O procedimento de compensação de tributos federais - breve histórico e regras atuais. 3. O processo de discussão da compensação tributária federal. 4. Aplicação do prazo previsto no artigo 169 do CTN. 5. Fundamento das decisões com entendimento de não interrupção do prazo para pleitear restituição de indébito, pelo pedido administrativo de compensação. 6. Conclusão.

27

Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues - O ISS, a exportação de serviços e a imunidade tributária

42

Joel Gonçalves de Lima Junior - Adicional da contribuição ao SAT/RAT e a Súmula nº 9 da TNU

1. Introdução. 2. Natureza vinculada do lançamento tributário. 3. Legislação tributária sobre a contribuição adicional ao SAT/RAT. 4. Sobre a Súmula nº 9 da TNU. 5. Encargos moratórios. 6. Conclusão.

50

Luiz Roberto Peroba e Rodrigo Martone - A importância dos precedentes dos tribunais e a insegurança jurídica do sistema tributário nacional

I. Introdução. II. Os mecanismos de *common law* introduzidos no sistema jurídico brasileiro. III. A nulidade de decisões que não respeitam os novos mecanismos de *common law*. IV. Exemplos de casos que desrespeitaram os mecanismos de *common law*. V. Conclusão.

69

Rafaela Sabino Caliman Wild - A possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para o sócio com fundamento no artigo 135 do CTN e a ocorrência da prescrição

1. Introdução. 2. Da possibilidade de redirecionamento para os sócios. 3. Da ocorrência da prescrição no redirecionamento. 4. Conclusão.

80

Ramon Tomazela Santos e Andressa Pegoraro - Os acordos internacionais de bitributação e os lucros apurados por controladas indiretas no exterior - as regras de consolidação de resultados e a territorialidade material (*jurisdiction to tax*)

1. Introdução. 2. A tributação dos lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior e os acordos de bitributação. 3. A tributação das controladas indiretas. 4. O aproveitamento do imposto de renda pago por controladas indiretas. 5. Conclusão. 87

Roberto Codorniz Leite Pereira - A incompetência do Senai para fiscalizar e cobrar o adicional da sua contribuição

1. Introdução. 2. Breve histórico da contribuição adicional ao Senai e do sujeito ativo competente pela sua fiscalização e cobrança. 3. A criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil e a transferência de competência para a arrecadação das contribuições devidas ao Senai. 4. A jurisprudência do STJ e os seus equívocos. 5. As garantias inerentes ao processo administrativo fiscal e o exercício da função jurisdicional pelos órgãos da Administração Pública. 6. Conclusões. 104

Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas - Competência regulamentar da Administração Tributária, legalidade e segurança jurídica

1. Tripartição das funções do Poder Estatal e princípio da legalidade: imperativos liberais clássicos em xeque na contemporaneidade? Considerações introdutórias. 2. A competência regulamentar da Administração Pública e o debate atual acerca das fontes do Direito Público. 3. Leis, regulamentos e a feição contemporânea da legalidade administrativa. 4. O tratamento *sui generis* da legalidade tributária no Brasil. 5. O princípio da legalidade no trato das obrigações tributárias principais e acessórias. 6. A reserva de densificação normativa como garantia da segurança jurídica em matéria fiscal. Conclusões. 118

Sacha Calmon Navarro Coelho - Análise crítica do ICMS: energia elétrica e combustíveis

1. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior) é um imposto diabólico e radicalmente ilegal. 2. O fato gerador do ICMS em sentido genérico. 3. A imunidade do ICMS das operações (interestaduais) que destinem petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica a outros estados. 4. A meia imunidade. 5. As operações com energia elétrica, petróleo e seus derivados (combustíveis líquidos e gasosos, inclusive lubrificantes) - as inovações da Emenda nº 33. 6. Substituição tributária. 7. A alma do ICMS. 8. A não incidência do ICMS nos serviços de comunicação. 9. As alíquotas do ICMS - competência para fixação. 10. Operações interestaduais a consumidor final noutro estado. 11. As alíquotas seletivas ou a seletividade do ICMS. 137

Parecer

Flavio Tudisco - Receitas de exportação via *tradings companies*: imunidade ao Funrural

I - Consulta. II - Opinião. 150

Opinião Legal

André Mendes Moreira e Thiago Césare Ramos Guimarães - Da isenção de IRPF sobre os valores pagos pela participação em cursos de formação profissional que representem etapa final de concursos públicos

A Consulta. 1. Introdução. 2. Do atendimento aos requisitos do art. 26 da Lei nº 9.250/1995. 3. A jurisprudência. 4. Conclusões e resposta à consulta. 158

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos

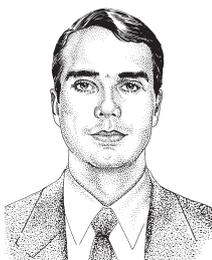
- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Ação declaratória para reconhecimento de inexistência de relação jurídica tributária - efeitos prospectivos (STJ - 1ª S.) 167 | <ul style="list-style-type: none"> • ICMS - água tratada - fornecimento por concessionárias de serviço público - não incidência (STF - Pleno) 172 |
|---|--|

OPINIÃO LEGAL

Da Isenção de IRPF sobre os Valores Pagos pela Participação em Cursos de Formação Profissional que representem Etapa Final de Concursos Públicos

André Mendes Moreira

Thiago Césare Ramos Guimarães



**André Mendes
Moreira**

é Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG, Doutor (USP) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário, Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário e Advogado.



**Thiago Césare Ramos
Guimarães**
é Advogado em Belo Horizonte.

A Consulta

Consulta-nos a Associação Imaginarius, que defende os interesses dos participantes de concursos públicos para carreiras jurídicas, acerca da legitimidade da incidência do Imposto de Renda das Pessoas Físicas sobre os valores pagos a candidatos de concursos públicos que, vencidas as primeiras fases do certame, sejam convocados a participar da última etapa, consistente em curso de formação profissional, após a qual serão definidos os aprovados e a sua respectiva classificação.

Ressalta que tal situação não se confunde com a dos já aprovados que, devidamente empossados, passam por treinamento obrigatório antes de assumir suas funções. Nesses casos, ressalta a consulente, não há dúvidas de que o IRPF é devido sobre a remuneração eventualmente percebida, já que os profissionais estarão exercendo as atividades que lhes são ditas pelo órgão público contratante, em proveito deste.

Atentos a essa distinção, passamos a responder.

1. Introdução

O cenário brasileiro tem experimentado, em especial na última década, uma importante modificação quanto ao *iter* procedimental de investidura em cargos públicos. Os concursos públicos de provas e títulos, consagrados pela Constituição Federal de 1988, têm, reiteradamente, contemplado cursos de formação como derradeira etapa seletiva. Assim, o que hoje se nota é que a preparação para desempenho das funções atinentes aos cargos ocorre antes mesmo da aprovação do candidato, representando fase classificatória e eliminatória dos certames¹.

Ainda que não seja nosso objetivo avaliar essa tendência de antecipação dos cursos de formação para momento em que os

¹ À guisa de exemplo, cite-se o Decreto nº 6.944/2009, que estipula, no âmbito federal, normas gerais de concursos públicos:

“Art. 13. O concurso público será de provas ou de provas e títulos, podendo ser realizado em duas etapas, conforme dispuser a lei ou o regulamento do respectivo plano de carreira.

§ 7º No caso da realização do concurso em duas etapas, a segunda será constituída de curso ou programa de formação, de caráter eliminatório e classificatório, ressalvada disposição diversa em lei específica.” (Destaque nossos)

participantes são apenas pretensos concorrentes a vagas no serviço público, não foge aos olhos que essa prática tende a prestigiar os princípios informadores da Administração Pública, principalmente os da eficiência e da economicidade. Quando a aptidão e o preparo para a carreira são avaliados anteriormente à posse do servidor, tende-se a aprimorar a seleção do agente público e, por conseguinte, a do serviço oferecido à população.

Volvendo ao tema que nos toca, para poder frequentar o curso de formação, um candidato precisa se dedicar, em tempo integral, por período que varia de 60 a 120 dias. Sendo assim, é usual que lhe seja paga uma quantia para que possa suprir, ainda que parcialmente, suas necessidades de habitação, transporte e alimentação durante esse prazo.

Segundo a Receita Federal do Brasil, os valores pagos a candidatos de concursos públicos para que participem de cursos de formação profissional consistentes em etapa dos certames devem sujeitar-se à tributação pela tabela progressiva do IRPF. *Interplures*, veja-se a resposta à Consulta nº 05/2008, da 2ª Região Fiscal²:

“Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF

Ementa: Bolsa de Estudo. Curso de Formação. Etapa Obrigatória de Concurso Público. Incidência

São tributáveis os valores recebidos a título de bolsa de estudo em curso de formação para provimento de cargo na Administração Pública.

Dispositivos Legais: CTN, art. 43; Lei 9.250/1995, art. 26; RIR/99 arts. 39, VII e art. 43, I; IN SRF nº 15, de 2001, arts. 2º, 3º e 5º, XVII.”

Tal conclusão estriba-se no próprio conceito de remuneração plasmado no art. 43 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), que assim estabelece:

“Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como:

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários.”

A nosso sentir, contudo, os pagamentos feitos aos candidatos de concursos públicos pela participação em cursos de formação profissional, quando estes constituem etapa do processo seletivo, têm a natureza de bolsas de estudos, sendo isentas do IRPF por força do art. 26 da Lei nº 9.250/1995, *in verbis*:

“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.”

Consoante o texto legal, a configuração da isenção tributária das bolsas de estudos e pesquisas exige a presença simultânea de quatro requisitos:

- a) o benefício deve ter natureza de doação;
- b) deve ser oferecido exclusivamente para que os candidatos procedam a estudos e/ou pesquisas;
- c) o prestador da bolsa não deve auferir vantagens diretas com os estudos desenvolvidos pelos candidatos;
- d) a bolsa não deve importar contraprestação de serviços.

Diante desse cenário, buscar-se-á demonstrar, nos tópicos a seguir, a subsunção aos requisitos do art. 26 da Lei nº 9.250/1995 dos valores pagos aos candidatos de concursos públicos que frequentem os citados cursos de formação profissional, decorrendo desse enquadramento a sua intributabilidade pelo IRPF.

É conferir.

² DOU de 9.5.2008, p. 42.

2. Do Atendimento aos Requisitos do Art. 26 da Lei nº 9.250/1995

2.1. Da caracterização da bolsa de estudos como doação

Para o Direito Civil, a doação é contrato unilateral e gratuito por meio do qual, sem a exigência de contraprestação, o doador transfere parcela de seu patrimônio ao donatário, que aceita a oferta.

A unilateralidade contratual diz respeito à criação de obrigação para apenas uma das partes, contrapondo-se aos contratos bilaterais, cuja característica principal é a existência de obrigações recíprocas, sinalagmáticas.

A gratuidade, por sua vez, relaciona-se à capacidade de conferir vantagem, monetária ou não, a apenas uma das partes contratantes. Sua antípoda é a onerosidade contratual, em que ambas as partes auferem benefícios advindos das prestações de uma à outra.

Já a aceitação da doação, com a consequente transferência patrimonial, é o momento conclusivo do contrato em tela, conforme relata Pontes de Miranda³:

“A doação, que é contrato, pode concluir-se: a) com a oferta pelo doador, a aceitação pelo donatário e a entrega do bem pelo doador, seguida do recebimento pelo donatário.”

Uma análise apurada indica que os elementos que demarcam o negócio jurídico doação - unilateralidade, gratuidade, decréscimo patrimonial do doador, acréscimo patrimonial do donatário e aceitação da oferta - estão todos presentes na concessão de bolsas de estudos aos participantes dos cursos de formação para carreiras públicas, quando consistentes em etapa do certame. Vejamos:

A unilateralidade se faz presente pois não há reciprocidade de obrigações entre as partes envolvidas. Apenas o órgão contratante possui obrigação, que é conceder a bolsa àqueles que optem por participar do processo seletivo.

A gratuidade, figura elementar da doação, também se faz presente na concessão da bolsa em análise, uma vez que seus benefícios são oferecidos ao candidato para que adquira conhecimentos e se desenvolva intelectual e profissionalmente. Nesse contexto, somente o candidato é beneficiado, inexistindo qualquer dever de retribuição ao ente que concedeu a bolsa. Vale ainda notar que, por não ser agente público, o candidato não poderá executar atos privativos da função na qual pretende ingressar, razão pela qual o curso de formação é, efetivamente, um momento de estudo e aprimoramento do candidato - além de se prestar, obviamente, como derradeira etapa avaliatória.

Poder-se-ia objetar, contudo, que o requisito “liberalidade”, inerente às doações, não se faz presente na hipótese analisada, pois as vantagens percebidas pelos candidatos decorrem de obrigatoriedade ou, no mínimo, faculdade normativa. Trata-se, no entanto, de consectário lógico da adaptação do instituto da doação à Administração Pública, que deve pautar-se pela legalidade em seu agir. Com efeito, não pode o administrador, *sponte propria*, dispor do patrimônio público, exceto se a legislação (entendida em sentido amplo) o permitir ou ordenar. Por tal razão, a concessão da bolsa de estudos é medida que deve estar prevista nos editais dos certames. A título de exemplo, cite-se a Resolução nº 01/2007 da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados - Enfam, pela qual se determinou que o curso de formação para ingresso nas carreiras da magistratura estadual e federal deverá, obrigatoriamente, representar a etapa final do concurso para seleção de magistrados, fazendo jus os participantes dessa fase a uma bolsa de estudos não inferior a 50% da remuneração do cargo inicial da carreira respectiva. Confira-se:

“Art. 1º O curso de formação para ingresso na carreira da magistratura constitui etapa final do concurso para seleção de magistrados.

(...)

³ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Parte Especial. Tomo XLVI, Direito das Obrigações. Atualizado por Bruno Miragem. São Paulo: RT, 2012, p. 277.

Art. 7º O candidato, durante o curso, fará jus a uma bolsa não inferior a cinquenta por cento da remuneração do cargo inicial da carreira a que o concurso se refere.”

Nessa esteira, temos que não se pode descaracterizar a gratuidade e a unilateralidade das bolsas de estudos analisadas - traços típicos da doação - pelo simples fato de não ser possível à Administração dispor do patrimônio público por mera liberalidade. A natureza de doação deve ser sempre analisada sob o prisma da autorização ou determinação legal na hipótese *sub examine*.

2.2. *Das atividades desempenhadas nos cursos de formação: estudos e pesquisas*

Os cursos de formação ora analisados possuem duas finalidades muito bem delineadas: avaliação e preparação. Ambas encontram-se imbricadas de tal forma que é difícil apontar uma como sendo a mais relevante ou, pelo menos, a preponderante.

Todas as atividades dos cursos de formação para ingresso em carreira pública possuem viés teórico inquestionável. Durante essa fase, os candidatos são motivados a desenvolver as qualidades intelectuais e profissionais necessárias ao bom desempenho da função que porventura exercerão no poder público.

Exemplificativamente, o conteúdo programático dos cursos de formação de magistrados prioriza atividades como: (a) estudos de casos seguidos de exposições dialogadas fundamentadas em jurisprudência, livros e textos indicados pelos magistrados-docentes; (b) debates de matérias de cunho jurídico; (c) apresentação de trabalhos; (d) estágios em varas da Justiça Comum e dos Juizados Especiais Cíveis e Criminal; e (e) outras atividades afins, tais como palestras, painéis, debates, dinâmicas, visitas técnicas, júris e audiências simulados⁴.

Incontestável, portanto, que as atividades preconizadas pelos cursos de formação induzem o candidato, constantemente, à realização de estudos e pesquisas, como exige o texto legal que veicula a norma de isenção *sub examine*.

2.3. *Da ausência de vantagens diretas para o pagante da bolsa*

A concessão da bolsa de estudos aos participantes dos cursos de formação não importa vantagens diretas para o ente que a paga. Ao revés, são os bolsistas os únicos beneficiados, porquanto auferem vantagem pecuniária para realização de tarefas que visam ao seu próprio aprimoramento intelectual, cultural e profissional.

O fato de conceder a prestação monetária não permite ao ente público exigir determinada conduta do participante do curso que tenha por escopo beneficiar a Administração. A finalidade da bolsa é incentivar o participante a dedicar-se ao curso, bem como indenizá-lo por eventuais prejuízos advindos da sua participação (afinal, é inegável que o candidato se afasta de sua atividade corriqueira para dedicar-se integralmente ao curso, na expectativa de ser aprovado para ocupar o cargo público visado).

Poder-se-ia dizer em vantagem direta para o órgão público caso fossem preparadas e incentivadas a desenvolver-se intelectualmente pessoas que já integrassem o quadro do serviço público. Suas atividades, após aprimoramento, necessariamente seriam revertidas em favor do ente público. Contudo, havendo vínculos jurídicos apenas transitórios entre Administração e candidato, não se pode falar em existência de vantagem direta para o ente público em razão da concessão da bolsa. A própria aprovação no concurso é fato que envolve incerteza, uma vez que durante o curso de formação o candidato estará sujeito à avaliação e poderá ser desclassificado caso seus resultados não se apresentem satisfatórios ou revelem seu despreparo para o mister.

⁴ Estatuto do 3º Curso de Formação para Ingresso na Carreira da Magistratura do Estado de Minas Gerais (2012-2013).

Ainda que essa hipótese ocorra e haja a desclassificação nesta derradeira etapa do concurso, o resultado de toda preparação subsistirá, exclusivamente, em proveito desta pessoa, que poderá aproveitá-lo em sua vida profissional. A Administração, definitivamente, não logra nenhum benefício com a preparação de um indivíduo que ainda não integra seu quadro de pessoal.

Outrossim, a vantagem aludida pelo art. 26 da Lei nº 9.250/1995 para descaracterização da bolsa de estudos deve necessariamente ser direta⁵, porquanto vantagens indiretas serão sempre obtidas pela concessão de qualquer bolsa de estudos, em maior ou menor grau.

Acolhendo tal entendimento, a Primeira Turma do STJ⁶ já reconheceu que o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, ao conceder uma bolsa de estudos, não auferia vantagem com essa conduta, em que pese a existência de dispositivo na Resolução Normativa CNPq nº 014/1998⁷, que garantia ao órgão, naquela época, a participação nos proveitos econômicos resultantes das pesquisas financiadas. Entendeu-se que, apesar de subsistir direito sobre as patentes, inexistia vantagem ao CNPq em grau suficiente para descaracterizar o pagamento como bolsa de estudos (logo, isenta do IRPF), pois os acréscimos financeiros seriam revertidos para a concessão de outras bolsas de fomento à pesquisa.

Dessarte, não são as vantagens indiretas que impedem a fruição da isenção das bolsas de estudos por aqueles que a recebem, mas somente as percebidas *diretamente* pela entidade concedente do benefício - fato que inócorre no pagamento das bolsas para os candidatos a cargos públicos que frequentam cursos de formação profissional.

2.4. Da inexistência de contraprestação pelos beneficiários da bolsa

A inócorrência de contraprestação pelo recebimento das bolsas por parte dos candidatos às vagas públicas decorre da inexistência de relação de trabalho entre eles e o órgão público respectivo.

As relações de trabalho são marcadas pelo sinalagma existente entre uma obrigação de fazer e outra de dar, esta, em regra, concernente a vantagens pecuniárias. Segundo Maurício Godinho Delgado, a expressão relação de trabalho refere-se “a todas as relações jurídicas caracterizadas por terem sua prestação essencial centrada em uma obrigação de fazer consubstanciada em um labor humano”⁸.

Nesse diapasão, deve-se frisar que inexistente tal relação entre os candidatos do concurso e os entes públicos que oferecem as bolsas. Não havendo relação jurídica dessa natureza, também não há dever jurídico de desenvolver um “labor humano” em favor daquele que oferece a prestação pecuniária.

⁵ Segundo o próprio STJ, para caracterização da isenção em comento deve-se aferir “se existe vantagem *direta* para o doador, até porque em se tratando da segunda fase do concurso os candidatos que não alcançarem o desempenho considerado satisfatório serão desclassificados (...)” (STJ, Primeira Turma, REsp nº 727.212/RN, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 24.8.2006, destaques nossos).

⁶ STJ, Primeira Turma, REsp nº 410.500/RS, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 22.6.2006, p. 177.

⁷ Resolução Normativa CNPq nº 014/1998:

“3. Os ganhos econômicos resultantes da exploração de resultado de criação intelectual serão compartilhados em parcelas iguais entre:

a) o CNPq, titular do direito de propriedade intelectual, responsável pelas atividades das quais resultou a criação intelectual protegida;

5. As disposições desta Resolução Normativa aplicam-se, no que couber, às relações entre o bolsista ou beneficiário de auxílio ou colaboração financeira conferidos por este órgão, o trabalhador autônomo, o prestador de serviços, o estagiário, ou o aluno, e o CNPq.”

⁸ DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*, 10ª ed. São Paulo: LTr, 2011, p. 275.

Conforme asseverado anteriormente, os cursos de formação profissional têm como exclusivos destinatários seus participantes e não o órgão público. Os editais que preveem esses cursos valem-se de termos como “capacitar”, “propiciar”, “preparar”, “oferecer”, demonstrando que as atividades desenvolvidas na preparação não são voltadas às necessidades da Administração, mas às dos próprios concorrentes, que serão avaliados pelo seu desempenho nessas tarefas.

Também é óbvio que os candidatos não prestam nenhum tipo de serviço público que dê causa a qualquer contraprestação ou remuneração. Afinal, não sendo agente público, o candidato está legalmente impedido de praticar atos privativos daquele, especialmente pela existência de crime que pune a “usurpação de função pública” (art. 328 do Código Penal), caracterizável mesmo quando o usurpador não aufera nenhuma vantagem desse ilícito (a obtenção de vantagem é causa de agravamento da pena).

2.5. Conclusões preliminares

Ante o exposto, é legítimo concluir-se que a bolsa de estudos oferecida por ocasião de curso de formação correspondente a etapa de concurso público de provas e títulos atende a todos os requisitos do art. 26 da Lei nº 9.250/1995, devendo ser considerada isenta do Imposto de Renda.

Inobstante, como dito alhures, a jurisprudência mostra-se oscilante em relação ao tema, razão pela qual o tópico a seguir fará uma análise pormenorizada das mais relevantes decisões judiciais sobre a matéria.

3. A Jurisprudência

3.1. O posicionamento do STJ

O Superior Tribunal de Justiça possui tanto julgados que pugnam pela isenção como pela tributação da parcela em comento. Vejamos a ementa de dois arestos conflitantes sobre a temática:

a) pela isenção (Primeira Turma do STJ):

“Processual Civil. Agravo Regimental. Imposto de Renda. Não-incidência. Verbas a Título de Bolsa de Estudo. Curso de Formação para Delegado de Polícia. Lei nº 9.250/95. Ação de Repetição de Indébito. Tributo Sujeito a Lançamento por Homologação.

1. O imposto de renda não incide sobre as bolsas de estudo e de pesquisa.

2. É que resta textual da Lei 9.250/95, art. 26, no sentido de que; *verbis*: ‘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’.

3. Categorização engendrada pelo Tribunal *a quo* com ampla cognição sobre a natureza da verba *sub judice* de que as verbas recebidas em virtude da frequência no curso de formação de delegado da polícia não resultam em acréscimo patrimonial passível de tributação pelo imposto de renda, na forma do artigo 43 do CTN, considerando a isenção preceituada pelo art. 26 da Lei 9.250/95. Precedente: Resp: 410.500, Relatoria da Ministra Denise Arruda, julgado em 01.06.2006.

4. Obediência aos princípios da legalidade e tipicidade tributária, uma vez que vedada a analogia para a criação de tributos, mercê de o método integrativo não ter lugar ante a ausência de lacuna legal, nem, ao revés, da previsão textual de isenção.

(...)

6. Agravo regimental desprovido.”⁹

⁹ STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp nº 727.212/RN, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 30.11.2006, p. 153.

b) pela tributação (Segunda Turma do STJ):

“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.”¹⁰

No primeiro aresto o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional pretendia a reforma de acórdão do TRF da 5ª Região que manteve sentença condenatória à restituição dos valores referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte sobre bolsa recebida em virtude da participação no curso de formação para ingresso na carreira de Delegado da Polícia Civil do Estado do Rio Grande do Norte. Todavia, o Especial fazendário foi provido apenas em parte, para afastar a cumulação dos juros de mora com a atualização pela Selic, bem como para determinar a incidência daqueles somente após o trânsito em julgado da decisão - mantendo incólume, assim, o entendimento pela isenção da verba, ao fundamento de que, após evolução legislativa, as bolsas de estudo alcançaram a isenção de IRPF com a edição Lei nº 9.250/1995, devidamente mantida pelo RIR/1999 (art. 39, VIII).

Já o segundo acórdão - contrário à pretensão do contribuinte - também diz respeito a Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face de aresto do TRF da 5ª Região, que havia confirmado sentença favorável à isenção de IRPF dos valores percebidos a título de bolsa em virtude da participação no curso de formação para ingresso na carreira de Delegado da Polícia Civil.

Em sede de Recurso Especial, contudo, a Segunda Turma do STJ negou o direito à isenção, invocando fundamento que, a nosso sentir, não se revela escorreito, *data maxima venia*.

Com efeito, o voto condutor extraiu a conclusão sobre a natureza salarial das bolsas invocando o parágrafo 1º do art. 14 da Lei Federal nº 9.624/1998¹¹, que garante ao servidor público federal que participe de curso de formação para investidura em *outro* cargo federal a faculdade de perceber a bolsa ou o seu vencimento habitual, à sua escolha. Por esse motivo, a bolsa de estudos foi equiparada a salário.

Entretanto, tal premissa é errônea, pois não se estava diante de programa de formação cujos partícipes já eram servidores federais em outros cargos - assim, a norma invocada é inaplicável ao caso analisado, sendo, ademais, exceção à regra geral em certames do gênero, nos quais os candidatos não são, usualmente, ocupantes de outros cargos públicos.

De mais a mais, caso o servidor público já efetivado opte por abrir mão de sua remuneração regular para perceber a bolsa durante o período de formação profissional que antecede a posse no novo cargo público almejado, tal não desnatura o caráter da bolsa de estudos.

¹⁰ STJ, Segunda Turma, REsp nº 640.281/RN, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.3.2009.

¹¹ Lei nº 9.624/1998: “Art. 14. Os candidatos preliminarmente aprovados em concurso público para provimento de cargos na Administração Pública Federal, durante o programa de formação, farão jus, a título de auxílio financeiro, a cinquenta por cento da remuneração da classe inicial do cargo a que estiver concorrendo.

§ 1º No caso de o candidato ser servidor da Administração Pública Federal, ser-lhe-á facultado optar pela percepção do vencimento e das vantagens de seu cargo efetivo.” (Destques nossos)

Uma coisa é a remuneração pelo exercício de um cargo público; outra é a percepção de bolsa durante um curso de formação consistente em etapa de concurso para ingresso em nova função pública.

3.2. *Os Tribunais Regionais Federais e os Tribunais de Justiça*

No âmbito federal, os julgamentos de maior relevo sobre a matéria em análise são originários do TRF da 5ª Região¹². Todos eles tiveram o mesmo pano de fundo: múltiplas ações de repetição de indébito tributário ajuizadas por participantes de curso de formação para o cargo de Delegado da Polícia Civil do Estado do Rio Grande do Norte, correspondente à segunda etapa do respectivo concurso público. A análise dos múltiplos arestos proferidos pelo aludido Tribunal¹³ demonstra quão sedimentado restou o entendimento pretoriano, sempre favorável à tese da isenção.

Os Tribunais de Justiça também não ficam alheios a essa temática. Não obstante tratar-se de isenção de IRPF, a questão é de competência da Justiça Estadual sempre que o caso envolve certames para seleção de servidores estaduais ou municipais. Trata-se de consectário da aplicação das regras insertas nos artigos 157, I e 158, I da CR/1988¹⁴, de acordo com os quais pertencem aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o produto da arrecadação do Imposto de Renda incidente na fonte sobre rendimentos pagos por eles, suas autarquias e fundações.

Em razão dessa regra de destinação das receitas oriundas do IR retido na fonte pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, o STJ decidiu, sob os auspícios do art. 543-C do CPC, que esses entes políticos são partes legítimas nas ações que visem à isenção ou repetição do IRRF descontado na fonte dos seus servidores públicos¹⁵. Nessa mesma linha, firmou-se entendimento no sentido de que a União é parte ilegítima em processos dessa natureza, razão pela qual o foro competente para a propositura é sempre o da Justiça Estadual¹⁶.

Nesse contexto, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em julgamento recente¹⁷, manifestou-se favoravelmente à tese da isenção ao confirmar liminar para suspender a retenção do IR sobre a bolsa paga pelo próprio TJMG aos candidatos à magistratura que, naquele momento, participavam do curso de formação (derradeira etapa do certame).

Feitas tais constatações, conclui-se que nos Tribunais de segunda instância a tese da isenção tem sido recepcionada, afastando-se a incidência do IRRF sobre a bolsa em análise.

¹² Cf. TRF da 5ª Região, Segunda Turma, AC nº 200084000106357, Rel. Des. Fed. Lázaro Guimarães, *DJ* de 28.8.2003, p. 584; TRF da 5ª Região, Primeira Turma, AC nº 200284000026164, Rel. Des. Fed. Margarida Cantarelli, *DJ* de 4.6.2003, p. 837; TRF da 5ª Região, Segunda Turma, AC nº 200184000097210, Rel. Des. Fed. Paulo Roberto de Oliveira Lima, *DJ* de 4.2.2005, p. 1.055.

¹³ Vide nota de rodapé anterior.

¹⁴ CR/1988: "Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem."

¹⁵ STJ, Primeira Seção, REsp nº 989.419/RS, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* de 18.12.2009.

¹⁶ STJ, Segunda Turma, AgRg no REsp nº 1045709/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, *DJe* de 21.9.2009.

¹⁷ TJMG, Órgão Especial, Agravo Interno nº 0087349-53.2013.8.13.0000, Rel. Des. Bitencourt Marcondes, j. em 24.4.2013.

4. Conclusões e Resposta à Consulta

As conclusões alcançadas com o presente trabalho dão conta de que as verbas recebidas a título de bolsa de estudos em virtude de participação em cursos de formação que representem etapa final de concursos públicos são isentas do Imposto de Renda, já que tal benefício se subsume às condições estabelecidas no art. 26 da Lei nº 9.250/1995, a saber:

- a) o benefício deve ter natureza de doação;
- b) deve ser oferecido exclusivamente para que os candidatos procedam a estudos e/ou pesquisas;
- c) o prestador da bolsa não deve auferir vantagens diretas com os estudos desenvolvidos pelos candidatos;
- d) a bolsa não deve importar contraprestação de serviços.

A caracterização como doação decorre de três características que revestem as aludidas bolsas: (a) unilateralidade, no sentido de que há obrigação tão somente para a parte concedente da bolsa; (b) gratuidade, em razão de subsistir benefício apenas para quem recebe o valor pecuniário; e (c) liberalidade, como pressuposto do ato normativo que determina ou faculta o pagamento.

Outrossim, é inegável o fato de que os beneficiários das bolsas realizam estudos e pesquisas durante os cursos de formação para ingresso em carreiras públicas, pois, na maioria das vezes, os editais e estatutos dos cursos preveem atividades que visam à preparação e capacitação dos candidatos, contemplando atividades balizadas pelos verbos “capacitar”, “propiciar”, “preparar”, entre outros.

Paralelamente, é possível concluir que as entidades que concedem as bolsas não auferem benefícios diretos com tal prestação, pois não há garantias de que a capacitação pessoal, intelectual e profissional obtida pelos candidatos será revertida em favor da Administração, visto que a própria aprovação no concurso é fato que envolve incerteza, tendo em vista a possibilidade de eliminação durante o curso preparatório.

Por fim, a vantagem pecuniária analisada não representa contraprestação por serviços prestados pelos beneficiários pois sequer há prestação de serviços, tampouco relação de trabalho, que importe obrigação de fazer sinalagmatically correspondente à vantagem auferida em função da bolsa.

Patente, assim, a aplicabilidade ao caso *sub examine* da isenção veiculada pelo art. 26 da Lei nº 9.250/1995. É a nossa opinião.