



PÚBLICO - DOCUMENTO RECLASSIFICADO

P A R E C E R / P G F N / C A T / N º 741 / 2013

Consulta do Ministério da Educação. Imposto sobre a Renda Pessoa Física. Isenção. Art. 26 da Lei Nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Bolsas pagas professores. PRONATEC. Lei Nº 12.513, de 26 de outubro de 2011. Análise tributária.

I

Por intermédio do Ofício Nº 122, de 04 de março de 2013, o Gabinete do Advogado-Geral da União, encaminha à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), os autos do Processo Administrativo nº 00400.001928/2013-21, oriundo do Ministério da Educação – MEC, em que se questiona a incidência de Imposto sobre a Renda (IR) sobre os valores de bolsas pagas a professores no âmbito do Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego - PRONATEC, solicitando a manifestação deste órgão jurídico sobre o assunto.

2. Conforme se depreende dos autos, a consulta foi motivada por Nota Técnica Nº 69, de 22 de fevereiro de 2013, da Diretoria de Integração das Redes de Educação Profissional e Tecnológica da Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (DIREPT/SETEC/MEC), que questiona se as bolsas de estudo concedidas em âmbito de PRONATEC, nos termos do art. 9º da Lei Nº 12.513, de 2011, estariam ou não enquadradas na isenção tributária sobre bolsas de estudo, prevista no art. 26 da Lei Nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

3. A aludida Nota Técnica Nº 69/2013/CGDM/DIREPT/SETEC/MEC, favorável à isenção do IR sobre bolsas pagas aos professores em âmbito de PRONATEC, foi submetida à Consultoria Jurídica do Ministério da Educação (CONJUR-MEC).

4. A CONJUR/MEC emitiu o Parecer nº 203, de 22 de fevereiro de 2013 (fls. 07 a 14 do expediente), cujas conclusões foram no sentido da não incidência de IR sobre as bolsas de estudo

Apelida Nota
PGFN/CAT



pagas aos professores em âmbito de PRONATEC, porque, no seu entender, estas bolsas se caracterizariam como doação, estando abrangidas pela isenção prevista no art. 26 da Lei Nº 9.250, de 1995 e no art. 39, VII, do Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR).

5. Eis o relatório.

II

7. O cerne da questão é saber se o Imposto sobre a Renda Pessoa Física – IRPF incide ou não sobre a bolsa paga a professores pelo PRONATEC, nos termos da Lei nº 12.513, de 2011, cujo art. 9º dispõe:

“Art. 9º São as instituições de educação profissional e tecnológica das redes públicas autorizadas a conceder bolsas aos profissionais envolvidos nas atividades do Pronatec.

§ 1º Os servidores das redes públicas de educação profissional, científica e tecnológica poderão perceber bolsas pela participação nas atividades do Pronatec, desde que não haja prejuízo à sua carga horária regular e ao atendimento do plano de metas de cada instituição pactuado com seu mantenedor, se for o caso.

§ 2º Os valores e os critérios para concessão e manutenção das bolsas serão fixados pelo Poder Executivo.

§ 3º As atividades exercidas pelos profissionais no âmbito do Pronatec não caracterizam vínculo empregatício e os valores recebidos a título de bolsa não se incorporam, para qualquer efeito, ao vencimento, salário, remuneração ou proventos recebidos.

§ 4º O Ministério da Educação poderá conceder bolsas de intercâmbio a profissionais vinculados a empresas de setores considerados estratégicos pelo governo brasileiro, que colaborem em pesquisas desenvolvidas no âmbito de instituições públicas de educação profissional e tecnológica, na forma do regulamento.”

8. Tal dispositivo parece pender de regulamentação pelo Poder Executivo, não tendo sido encontrado decreto que trate do tema, nem constando do expediente notícia de ato normativo infralegal acerca da matéria.

9. Tomando de empréstimo o Parecer PGFN/CAT/Nº 2283/2007, temos que:

“o imposto de renda tem como substrato inicial na ordem jurídica interna o próprio Texto Constitucional. Não obstante, nos termos do art. 146, III, ‘a’, caiba à lei complementar definir, quanto aos impostos, os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, a Constituição, no momento em que define os impostos que competem



a cada um dos entes federados, já traz o seu principal elemento, que é a regra-matriz. No caso do imposto de renda, previsto no art. 153, III, é a renda e proventos de qualquer natureza. É considerada regra-matriz porque orienta e vincula as iniciativas legislativas subseqüentes, implementadas para se instituir o tributo.”

10. O Código Tributário Nacional – CTN, em consonância com a Constituição Federal, estabelece, em seu art. 43, que o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e a de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. De acordo com o § 1º do aludido artigo, com redação incluída pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, *“a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.”* As decisões judiciais seguem esse caminho:

“- Não importa a ‘nomem juris’, mas a natureza da verba recebida. ‘IMPOSTO DE RENDA... 2. Não é o nomem juris, mas a natureza jurídica da verba que definirá a incidência tributária ou não. O fato gerador de incidência tributária sobre renda e proventos, conforme dispõe o art. 43 do CTN, é tudo que tipificar acréscimo ao patrimônio material do contribuinte.’ (STJ, Primeira Seção, EREsp 976.082/RN, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, ago/08).”¹

11. A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, determina:

“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.”

12. O Decreto nº 3.000, de 1999, detalhando a legislação, diz:

¹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 737.
Parecer IR bolsa professores. PRONATEC – consulta MEC



Processo nº 00400.001928/2013-21

“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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

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

13. Logo, a regra geral é pela incidência do imposto de renda sobre bolsas de estudo e de pesquisa. As situações excepcionais, de isenção, devem ser veiculadas por lei específica. É esta a determinação do art. 150, § 6º da Constituição Federal.

14. Assim é que o art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, concedeu isenção às 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:

“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. (Incluído pela Lei nº 12.514, de 2011)”

15. O artigo 39 do Decreto Nº 3.000, de 1999, dispõe:

“Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

VII - 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 26); (...)”

16. Nesse sentido, confira-se a jurisprudência administrativa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2001 BOLSAS DE ESTUDO E DE PESQUISA. 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**



Processo nº 00400.001928/2013-21

resultados dessas atividades não representem vantagens para o doador, nem importem contraprestação de serviços. Assim, a bolsa de estudos percebida por professores e pesquisadores para realização de estudos e pesquisas, constitui doação com encargo não tributável pelo imposto de renda. Recurso provido. 2202-002.243” (ênfases nossas)

17. Consulta semelhante já circulou por esta PGFN/CAT, tendo sido analisada pelo Parecer PGFN/CAT Nº 10, de 2013, que concluiu, com fulcro no parágrafo único do art. 26 da Lei Nº 9.250, de 1995, que a isenção do Imposto de Renda abrange as bolsas concedidas a médicos-residentes.

18. Atente-se, contudo, que há, nesse cenário, dois tratamentos legais para a aplicação do art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995: a) se as bolsas forem recebidas por médicos-residentes, a partir de 31/10/2011 (data de publicação da Lei nº 12.514, de 2011, no DOU), basta que tal recebimento seja com a finalidade de estudos ou pesquisas; b) se se tratar de bolsas recebidas pelas demais pessoas físicas, além da finalidade de estudos ou pesquisas, faz-se necessário que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços.

19. Sucede que a bolsa concedida aos professores, prevista no art. 9º da Lei Nº 12.513, de 2011, não parece se voltar à especialização dos professores, como liberalidade do Poder Público. Os professores da rede pública não estão previstos como beneficiários do PRONATEC nem para recebimento de bolsas-estudo nem para recebimento de bolsas-formação, nos termos do art. 2º da Lei Nº 12.513, de 2011. Tampouco a capacitação de professores da rede pública está expressamente mencionada como ação do PRONATEC, tomando-se por parâmetro o art. 4º da Lei. Some-se a isso a norma do art. 6º da Lei, segundo a qual as bolsas-estudo e as bolsas-formação não serão pagas em espécie aos beneficiários. O valor correspondente às bolsas será pago pela União aos próprios estabelecimentos de educação. Apenas as “bolsas” previstas no art. 9º da Lei são pagas em espécie aos servidores da rede pública.

20. Nesse contexto, quando o art. 9º da Lei Nº 12.513, de 2011, informa que as escolas da rede pública podem conceder “*bolsas aos profissionais envolvidos nas atividades do Pronatec*”, não está dito que as bolsas visam à capacitação desses profissionais ou se constituem recompensa por alguma atividade desenvolvida pelos profissionais em âmbito de Pronatec.



21. Do mesmo modo, a redação dos §§ 1º e 3º do art. 9º, não esclarece se as bolsas constituem doação para o aperfeiçoamento desses profissionais no desenvolvimento de pesquisas e estudos. Pelo contrário, tal redação, juntamente com as informações colhidas da Nota Técnica 69/2012/ CGDM/DIREPT/SETEC/MEC, aproximam tais bolsas de uma recompensa aos profissionais que se dispuserem ou se candidatarem a colaborar na execução do PRONATEC, fornecendo seus conhecimentos aos bolsistas contemplados pelo art. 2º da Lei, conforme se extrai do seguinte trecho da referida Nota:

“Por ser oportuno e necessário, registra-se ainda o entendimento de que o servidor se coloca como disseminador de conhecimento para os beneficiários do programa, prestando contribuições relevantes aos interesses da Nação e viabilizando um programa estruturante para o desenvolvimento da educação profissional brasileira”.

22. Também o Parecer Nº 203/2013/CONJUR-MEC/CGU/AGU, não é expresso em afirmar que há uma proibição de que os professores bolsistas trabalhem disseminando seus conhecimentos para a execução do PRONATEC. Por outro lado, o opinativo não apresenta precisão quanto à finalidade da bolsa, a qual, para estar livre de tributos, deve ser voltada exclusivamente para estudo e pesquisa dos beneficiados.

23. Em suma, a lei parece ter deixado em aberto a finalidade das bolsas previstas no art. 9º da Lei Nº 12.510, de 2011. Não há proibição de que tais bolsas sejam concedidas como contraprestação do trabalho prestado pelos professores aos beneficiários do PRONATEC. Também não há obrigatoriedade de que as bolsas sirvam exclusivamente para estudos e pesquisas visando ao aperfeiçoamento dos próprios professores. A norma parece autorizar as duas condutas. Sendo assim, não se pode afirmar que, em tese, tais bolsas estejam incluídas na isenção do art. 26 da Lei Nº 9.250, de 1995. Se as bolsas se destinarem a remunerar a prestação de um trabalho desempenhado pelos professores, elas comporão a base de cálculo do Imposto de Renda.

24. Acrescente-se, por fim, que em consulta eletrônica deduzida perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, recebemos a Nota COSIT Nº 137, 09 de abril de 2013, a qual, suscitada em outras circunstâncias, emanou posicionamento alinhado ao aqui explicitado.



III

25. Em conclusão, não há elementos normativos para caracterizar as bolsas recebidas pelos professores em âmbito de PRONATEC como bolsas de estudo isentas do IRPF, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995, tendo em vista que o art. 9º da Lei Nº 12.513, de 2011, não condiciona a concessão dessas bolsas à finalidade exclusiva de viabilizar estudos ou pesquisas em prol dos professores, nem expressamente as caracteriza como doação.

26. Sendo assim, sugerimos a devolução do expediente ao Gabinete do Advogado-Geral da União, com cópia à RFB e à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda para ciência e exame da conveniência ou não em propor alteração legislativa da matéria.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 22 de abril de 2013.


ARIELLA FERREIRA DA MOTA

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 24 de abril de 2013.


RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo. Restitua-se ao Gabinete do Advogado-Geral da União, com cópia à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda e à RFB.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 24 de abril de 2013.


FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário



DESPACHO

40412805 Processo nº 10951.002213/2024-66

Esta CAT/PGFN, por meio do Despacho MF-PGFN-PGAT-CAT-LABCA70412805, solicitou ao órgão consulente manifestação em relação à possibilidade de liberação da restrição de acesso ao parecer constante do evento SEI 40402163.

Em resposta, o órgão consulente assim se manifestou (evento SEI 41605741):

1. Em atenção ao Despacho 4642024/GAB/SETEC/SETEC-MEC (SEI 4716577) que trata da temática atinente à possibilidade ou não de liberação da restrição de acesso em relação ao PARECER PGFN/CAT/Nº 741/2013 (SE4692822), com base no mencionado no art. 7º, § 3º, da Lei nº 12.527, de 2011, combinado com art. 20, “caput”, do Decreto nº 7.724, de 2012.
2. O referido parecer trata da análise da incidência ou não de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre a bolsa prevista no § 1º do art. 9º da Lei nº 12.513/2011, que assim prevê:

9º São as instituições de educação profissional e tecnológica das redes públicas autorizadas a conceder bolsas aos profissionais envolvidos nas atividades do Pronatec.

§ 1º Os servidores das redes públicas de educação profissional, científica e tecnológica poderão perceber bolsas pela participação nas atividades do Pronatec, desde que não haja prejuízo à sua carga horária regular e ao atendimento do plano de metas de cada instituição pactuado com seu mantenedor, se for o caso.
3. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional encaminhou a consulta, quanto à possibilidade ou não de liberação da restrição de acesso, ao Ministério da Educação, oportunidade em que, registra-se que a retirada da restrição do acesso veio em bom tempo e oportunidade, visto que o tema, frequentemente é questionado pelas instituições da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica.
4. Assim, de modo a elucidar o tema, esta unidade técnica, manifesta-se pela retirada da restrição de acesso ao PARECER PGFN/CAT/Nº 741/2013.

Diante do exposto, solicita-se ao Apoio/CAT que adote as medidas administrativas a seu cargo para tornar público o PARECER PGFN/CAT Nº 741/2013, com base no art. 7º, § 3º, da Lei nº 12.527, de 2011, combinado com art. 20, “caput”, do Decreto nº 7.724, de 2012.

Andréa Karla Ferraz

Procuradora da Fazenda Nacional



Documento assinado eletronicamente por **Andrea Karla Ferraz, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 15/05/2024, às 08:22, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **42054328** e o código CRC **43DF9A2F**.

Referência: Processo nº 10951.002213/2024-66.

SEI nº 42054328