



CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

PROJETO DE LEI Nº 846, DE 2011

(Apensado: Projeto de Lei nº 1.620, de 2011)

Dispõe sobre a natureza das bolsas de estudo de graduação, pós-graduação, pesquisa e extensão e dá outras providências.

Autor: Deputado HUGO LEAL

Relator: Deputado EDMAR ARRUDA

I - RELATÓRIO

O Projeto de Lei em epígrafe determina que, para fins de aplicação do art. 195, I, “a” da Constituição Federal, o qual dispõe sobre a incidência de contribuição patronal para a previdência social, as bolsas de estudo de graduação, pós-graduação, pesquisa e extensão concedidas a alunos e docentes por entidades públicas ou privadas de fomento não constituem ou integram qualquer forma de salário ou rendimento.

Para que seja assegurado esse tratamento tributário, a bolsa de estudos deve caracterizar-se como doação e ser recebida exclusivamente com finalidade de estudo, pesquisa ou extensão, cujos resultados não representem vantagem financeira para o doador, nem importem contraprestação de serviços a não ser para o desenvolvimento dos próprios projetos que motivaram sua concessão.

Adicionalmente, a proposição prevê que as bolsas de estudo ou pesquisa são isentas da cobrança de imposto de renda, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, bem como de outras taxas e contribuições, estendendo-se esse benefício às bolsas concedidas em função de acordo ou convenção coletiva de trabalho. O dispositivo citado isenta do Imposto de Renda as bolsas de estudo e de pesquisa recebidas como



CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

doação, destinadas exclusivamente a essas atividades, desde que os respectivos resultados não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços.

Em sua justificção, o Autor registra que a iniciativa visa explicitar, no ordenamento jurádico nacional, que as bolsas de estudo de pós-graduação e para desenvolvimento de pesquisa e de extenso, concedidas a docentes por entidades pblicas ou particulares de fomento, no constituem remunerao salarial ou rendimento de trabalho, no cabendo, portanto, a incidncia de contribuio para a previdncia social e de imposto de renda. Alm disso, a iniciativa tem o cunho de assegurar isonomia de tratamento aos auxlios concedidos por agncias pblicas e por agncias privadas de fomento a atividade acadmica ou cientfica, incluindo estudantes de graduao e pacificando eventuais questionamentos quanto a esfera privada.

Encontra-se em apenso o Projeto de Lei n 1.620, de 2011, de autoria do Deputado Felipe Bornier, que isenta do pagamento do imposto de renda os rendimentos oriundos de bolsas de estudo, bem como atribui ao Poder Executivo a tarefa de estimar o montante da renncia fiscal decorrente da medida proposta, e inseri-lo em demonstrativo integrante do projeto de lei oramentria anual de que trata o 6, do art. 165 da Constituio Federal.

O feito foi preliminarmente enviado a Comisso de Educao e Cultura, que aprovou o projeto principal e rejeitou o projeto apensado, desconsiderando o voto em separado, consubstanciado em substitutivo aos dois Projetos.

Nesta Comisso de Finanas e Tributao, a Proposio original e seu apenso devero ser analisados sob os aspectos de compatibilidade e adequao oramentria e financeira, constando no terem sido apresentadas emendas no prazo regimental.

A etapa subsequente se dar na Comisso de Constituio e Justia e de Cidadania.

A matria tem regime de tramitao ordinria e est sujeita a apreciao conclusiva pelas Comisses



CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

II – VOTO

Cabe a esta Comissão, além do exame de mérito, inicialmente apreciar a Proposição e seu apenso quanto à sua compatibilidade ou adequação com o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, nos termos do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RI, arts. 32, X, “h”, e 53, II) e de Norma Interna da Comissão de Finanças e Tributação, que “estabelece procedimentos para o exame de compatibilidade ou adequação orçamentária e financeira”, aprovada pela CFT em 29 de maio de 1996.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2014 (Lei nº 12.919, de 24 de dezembro de 2014), em seus arts. 94 e 95 condiciona a aprovação de proposições legislativas, sob a forma de projetos de lei ou medidas provisórias, que instituem ou alterem tributo, à apresentação de estimativas de seus respectivos efeitos para o exercício em que entrarem em vigor e para os dois subsequentes, detalhando-se a memória de cálculo e a correspondente compensação, nos termos das disposições constitucionais e legais que regem a matéria. As proposições legislativas que concedam ou ampliem incentivo ou benefício de natureza financeira, creditícia ou patrimonial deverão conter cláusula de vigência de no máximo 5 anos, sendo facultada sua compensação mediante o cancelamento de despesas em valor equivalente.

Ainda em seu art. 94, a LDO 2014 destaca que a remissão à futura legislação, o parcelamento ou a postergação para exercícios futuros do impacto orçamentário-financeiro não elidem a necessária estimativa e correspondente compensação.

O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, por sua vez, exige que a proposição esteja acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, e assim atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das condições a seguir especificadas.



CÂMARA DOS DEPUTADOS

COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

Uma condição é que o proponente demonstre que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias. Como alternativa, a Proposição deve estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, da ampliação de base de cálculo ou da majoração ou criação de tributo ou contribuição, podendo o benefício entrar em vigor apenas quando implementadas tais medidas.

Observa-se que o Projeto de Lei nº 846, de 2011, procura normatizar o regime diferenciado e favorecido de tributação sobre o pagamento de bolsas de estudo em cursos de graduação, pós-graduação, pesquisa e extensão concedidas por entidades de fomento das esferas pública e privada. A fruição do benefício está condicionada ao cumprimento cumulativo dos seguintes requisitos: a) a caracterização da bolsa como doação, e b) recebimento da bolsa, exclusivamente, para a realização de estudo, pesquisa ou extensão, cujos resultados não representem vantagem financeira para o doador, nem importem contraprestação de serviços a não ser para o desenvolvimento dos próprios projetos que motivaram sua concessão.

Feita essa ressalva, o Projeto define o seguinte tratamento tributário aplicável às bolsas de estudo:

- a) isenção da contribuição patronal para a previdência social, prevista no art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal;
- b) isenção do imposto de renda e de outras taxas e contribuições, assegurando-se o mesmo benefício às bolsas concedidas em função de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

O comando constitucional contido no art. 195, inciso I, alínea “a” define, como uma das fontes de financiamento da seguridade social, a contribuição social do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidente sobre a folha de salários



CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício¹.

Extraí-se deste dispositivo que o regime de incidência da contribuição patronal para a previdência social vincula-se à existência de uma relação de trabalho, envolvendo, de um lado, empregador, empresa ou entidade equiparada e, de outro lado, o empregado ou trabalhador, gerando uma contraprestação pecuniária decorrente de prestação de serviço, independente de vínculo empregatício.

Sob esse prisma, os elementos que o comando constitucional tipifica como expressão da base de incidência da contribuição patronal previdenciária possuem caráter completamente diverso daquele prevalecente no caso do recebimento de bolsa de estudos nas condições prescritas pelo Projeto de Lei nº 846, de 2011.

De fato, o art. 2º, ao explicitar que as bolsas de estudos concedidas por entidades públicas ou privadas de fomento não constituem ou integram qualquer forma de salário ou rendimento, o faz com a condição de que as mesmas caracterizem-se como doações, sejam recebidas exclusivamente para fins de estudo, pesquisa ou extensão, não representem vantagem financeira para o doador e nem importem contraprestação de serviço, a não ser para o desenvolvimento dos próprios projetos que motivaram sua doação. Portanto, a percepção da bolsa de estudos não se constitui em rendimento do trabalho, nem representa remuneração por serviços prestados.

É com base nessa interpretação que as bolsas de estudos concedidas por agências de fomento de natureza pública, tais como a Financiadora de Estudos e Projetos

¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

...

.....

....



CÂMARA DOS DEPUTADOS

COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

(FINEP), a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo (FAPESP), dentre outras, não se submetem à incidência de imposto de renda e de contribuição previdenciária, mesmo quando destinadas a membro do corpo docente das universidades.

Portanto, resta claro que o objetivo primordial do projeto é o de assegurar o mesmo tratamento tributário para as bolsas de estudo concedidas por “entidades privadas de fomento”, constituídas pela esfera privada para desenvolver a pesquisa nos estabelecimentos particulares de ensino superior. O autor da proposição registra em sua justificativa que o setor privado de ensino superior está criando suas próprias agências de fomento. Tais agências visam promover a qualificação do pessoal docente e estimular o desenvolvimento da pesquisa e extensão nas instituições de ensino superior privado. Cita como exemplo a Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular (FUNADESP), a qual seria diretamente favorecida com aprovação do Projeto de Lei nº 846, de 2011, uma vez que as bolsas de estudo concedidas por meio desta Fundação passariam a receber o mesmo tratamento tributário aplicável às bolsas concedidas pelas entidades públicas.

Em nosso entendimento, a iniciativa, consubstanciada no art. 2º do Projeto não padece do vício da inadequação orçamentária e financeira, pois, como já se afirmou acima, a matéria apenas explicita em norma ordinária um tratamento tributário que encontra amparo na própria norma constitucional, uma vez que a concessão de bolsa de estudo não se confunde com a percepção de rendimentos do trabalho e nem com remuneração pela prestação de serviço. Reforçando essa percepção, registre-se que o Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência no sentido de que os valores recebidos a título de bolsa de estudos por empregado não integram o salário-de-contribuição e não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária.

O mesmo entendimento aplica-se à isenção do imposto de renda, pois esse benefício já se encontra vigente em nossa legislação tributária, na forma prescrita pelo art. 26, da Lei nº 9.250, de 1995:



CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

“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.”

Observa-se que, ao caracterizar as bolsas de estudos sujeitas ao tratamento tributário favorecido, o Projeto de Lei nº 846, de 2011, replica as mesmas condições impostas pelo art. 26, da Lei nº 9.250, de 1995, o que, a princípio, revela a inexistência de conflito entre a Proposição e as normas tributárias vigentes acerca da incidência do imposto de renda da pessoa física.

Entretanto, existe um aspecto que diferencia a bolsa de estudos concedida por entidade pública de fomento daquela concedida por entidade de fomento de natureza privada, pois, se a primeira é financiada por recursos públicos, no caso da segunda, o financiamento se dá por meio de aportes e doações de variadas origens, inclusive de entidades mantenedoras de ensino superior particular, com o intuito de capacitar docentes e pessoal técnico das próprias instituições de ensino superior particular. Para evitar distorções, em que a figura da entidade de fomento privada pode confundir-se com a da entidade mantenedora, é necessário que a entidade de fomento não seja subordinada a nenhuma mantenedora, sendo o ideal que se trate de Fundação sem fins lucrativos, como é o caso da Funadesp. Este cuidado visa a manter viva a disposição que fundamenta tanto o art. 195, I, “a” da Constituição Federal quanto o art. 26 da Lei nº 9250/1995 - Lei do Imposto de Renda, que restringe tanto a não incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador quanto a isenção do imposto de renda, à condição de que a concessão da bolsa não represente vantagem financeira para o doador nem substitua salário na instituição de ensino com que o bolsista mantenha vínculo empregatício.

Outro aspecto a merecer reparo é o que consta da parte final do *caput* do art. 3º do Projeto, pelo qual se concede isenção de “quaisquer taxas e contribuições” sobre os rendimentos obtidos mediante bolsas de estudos, extrapolando, assim, a legislação vigente. Essa medida representa uma desoneração tributária, cujos efeitos sobre o orçamento da União não foram devidamente mensurados, na forma do que prescrevem o



CÂMARA DOS DEPUTADOS

COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

art. 14 da LRF e o art. 95 da LDO 2014, acima mencionados. Em vista disso, o benefício assim concedido não pode ser considerado compatível e adequado sob a ótica orçamentária e financeira. Adicionalmente, há que reconhecer que o dispositivo padece de injuridicidade, uma vez que, ao estabelecer isenção sem especificar os tributos a que se aplica, incorre em descumprimento do art. 176 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Em vista disso, mostra-se necessária a apresentação de emenda com o intuito de alterar o caput do art. 3º, para excluir a expressão “bem como de outras taxas e contribuições”.

Por fim, no que tange ao projeto de Lei nº 1.620, de 2011, em apenso, observa-se que a Proposição elimina as condições atualmente existentes para que os rendimentos oriundos de bolsas de estudo sejam isentos de impostos de renda. Com isso, a iniciativa abre brechas na legislação, que permitirão ampliar grandemente o universo de situações alcançadas pela isenção, o que redundará em aumento de renúncia de receita, sem que tenham sido atendidas as disposições contidas na LRF e na LDO de 2014, acima referidas.

Ressalte-se, ainda, que o expediente previsto no Projeto apensado, de atribuir ao Poder Executivo a tarefa de estimar o impacto orçamentário e financeiro da medida e incluí-lo em demonstrativo que acompanha o projeto de lei orçamentária, cuja apresentação se der após decorridos sessenta dias da publicação da lei, não atende à exigência prescrita no art. 14 da LRF, ao mesmo tempo em que descumprimento da determinação contida no art. 94, § 4º, da LDO 2014, onde se lê que remissão à futura legislação, o parcelamento de despesa ou a postergação do impacto orçamentário-financeiro não elidem a necessária estimativa e correspondente compensação.

Por outro lado, a iniciativa é indiscutivelmente meritória, não só por conferir isonomia tributária às instituições públicas e privadas, bem como aos beneficiários pela concessão de bolsas de estudo, como também por estabelecer condições objetivas e razoáveis que justifiquem a renúncia de receita resultante da isenção da contribuição previdenciária e do imposto de renda, acompanhando, desta forma, a conclusão da Comissão que nos antecedeu.



CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

Pelo exposto, somos pela **COMPATIBILIDADE E ADEQUAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DO PROJETO DE LEI Nº 846, DE 2011, COM A ADOÇÃO DA EMENDA EM ANEXO, E PELA INCOMPATIBILIDADE E INADEQUAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DO PROJETO DE LEI Nº 1.620, DE 2011, E, NO MÉRITO, VOTO PELA APROVAÇÃO DO PL 846, de 2011, COM A REFERIDA EMENDA.**

Sala da Comissão, em de junho de 2014.

Deputado EDMAR ARRUDA

Relator



CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

PROJETO DE LEI Nº 846, DE 2011

Dispõe sobre a natureza das bolsas de estudo de graduação, pós-graduação, pesquisa e extensão e dá outras providências.

EMENDA MODIFICATIVA

O art. 3º passa a ter a seguinte redação:

“Art. 3º. As bolsas de que trata o art. 1º são isentas do imposto de renda, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

Parágrafo único. Incluem-se entre as bolsas referidas no *caput*, aquelas concedidas em função de acordo ou convenção coletiva de trabalho.”

Sala da Comissão, em de junho de 2014.

Deputado EDMAR ARRUDA

Relator