



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

## **PARECER Nº       , DE 2015**

Da COMISSÃO DE EDUCAÇÃO, CULTURA E ESPORTE, em decisão terminativa, ao Projeto de Lei do Senado nº 207, de 2014, do Senador Alfredo Nascimento, que altera art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, para isentar do imposto de renda das pessoas físicas as bolsas de estudo e de pesquisa, quando representem a única fonte de renda do beneficiário e sejam recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas.

**RELATOR: Senador RONALDO CAIADO**

### **I – RELATÓRIO**

Vem ao exame desta Comissão de Educação, Cultura e Esporte o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 207, de 2014, de iniciativa do Senador Alfredo Nascimento.

O projeto visa alterar o art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe sobre o imposto de renda das pessoas físicas (IRPF), a fim de isentar desse tributo as bolsas de estudo e de pesquisa, quando representem a única fonte de renda do beneficiário e sejam recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas, independentemente de as atividades financiadas pela bolsa resultarem ou não em vantagem para o financiador ou de importarem em contraprestação de serviços.



SF/15982.99401-28



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

Na justificação, o autor destaca a necessidade de estimular a utilização das bolsas como instrumento de financiamento do estudo, da ciência e da pesquisa. Defende que, quando representem a única fonte de renda do beneficiário, devem estar isentas de imposto de renda, sem as ressalvas atualmente feitas na legislação, deixando de ser relevante o fato de haver vantagem para o financiador ou de importar contraprestação de serviços.

A proposição foi distribuída para análise da Comissão de Educação, Cultura e Esporte (CE) e, sem caráter terminativo, da Comissão de Assuntos econômicos (CAE), não tendo, até esta data, recebido emendas.

## II – ANÁLISE

### 1. *Da Viabilidade Jurídica*

Nos termos do art. 102 do Regimento Interno do Senado Federal (RISF), compete à CE opinar sobre proposições que tratem de normas gerais sobre educação (inciso I), entre outros assuntos. Assim, a análise do PLS nº 207, de 2014, enquadra-se nas competências regimentalmente atribuídas a este colegiado.

O *caput* do art. 26 da Lei nº 9250, de 26 de dezembro de 1995, que trata do IRPF, isenta 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.

A presente proposição visa universalizar a concessão de bolsa de estudos, desonerando o beneficiário na hipótese em que a capacitação é financiada pelo próprio empregador. O Projeto almeja retirar as restrições atualmente existentes no dispositivo cuja alteração é pretendida. A ideia central é, portanto, estimular as empresas a custear programas de capacitação em benefício dos seus próprios empregados.



SF/15982.99401-28



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

O direito à educação está previsto no art. 6º da Constituição Federal que trata dos direitos sociais. O tema foi abordado de forma mais específica nos arts. 205 a 214. De acordo com a dicção constitucional, a educação é considerada direito de todos e sua concretização é dever do Estado e da família devendo esta ser promovida e impulsionada com a colaboração da sociedade. A definição constitucional permite caracterizar a educação como um direito social de alcance individual e ao mesmo tempo difuso, cuja titularidade é de toda a comunidade.

A Constituição Federal de 1988 atribui à educação o *status* de direito social fundamental, integrante da segunda geração de direitos fundamentais, cuja característica marcante é a participação ativa do poder público na implementação das políticas públicas. A ordem jurídica atual foi erigida sob a premissa de que a educação é algo imprescindível para o desenvolvimento da personalidade humana, na medida em que estimula a busca pelo pleno desenvolvimento da pessoa. Não é por outro motivo que o constituinte confere posição privilegiada às políticas educacionais.

Com base no artigo 208 da Constituição Federal<sup>1</sup>, é possível extrair algumas conclusões substanciais no que tange ao direito à educação em suas diversas fases. Vale dizer, é dever do Estado a promoção da educação básica de forma gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria,. Não obstante, é função do Estado a busca pela universalização do ensino médio gratuito. Quanto ao nível superior,

---

<sup>1</sup> Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009](#)) ([Vide Emenda Constitucional nº 59, de 2009](#)) II - progressiva universalização do ensino médio gratuito; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14, de 1996](#)) III - atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino; IV - educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006](#)) V - **acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um**; VI - oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando; VII - atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didáticoescolar, transporte, alimentação e assistência à saúde. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009](#))





**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

é assegurado ao cidadão brasileiro o acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um. Esta é a precisa dicção do art. 208, inciso V, da Carta da República.

Por intermédio de breve leitura dos dispositivos constitucionais, verifica-se que o direito à educação superior na Constituição Federal pode ser considerado como direito fundamental, mas de proteção mais frágil, dada a restrição ao acesso tão somente em favor daqueles que obtenham sua participação por méritos próprios. Considerando as acentuadas desigualdades da sociedade brasileira, a questão da meritocracia fica sobremaneira relativizada pela disparidade que se verifica entre os diferentes níveis de acesso ao ensino. Quanto ao ensino superior, não cabe ao Estado garanti-lo, mas tão somente assegurá-lo aos que o alcançarem segundo os métodos de seleção regularmente positivados. Na seara do estudo superior e da pesquisa, quanto mais estímulos, maior a universalização do acesso e menor a concentração do conhecimento.

No intuito de cumprir o seu papel institucional de incentivar a busca pelo conhecimento em níveis elevados, o Projeto pretende incentivar à concessão de bolsas de estudo ampliando a hipótese de desoneração atualmente prevista. A concessão de bolsas de estudo configura valioso instrumento para o incentivo à capacitação e à profissionalização. No intuito de incrementar sua utilização como estratégia de fomento à educação superior, pretende-se alterar a legislação para atender aos interesses tanto dos beneficiários (estudantes), como daqueles que financiam os programas de pesquisa e capacitação (empresas).

O Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 149<sup>2</sup>, de 2011, de autoria da Senadora Vanessa Grazziotin, altera a Lei nº 4.506, de 1964, para permitir o lançamento como despesas operacionais “*as incorridas com qualificação, treinamento e formação profissional de empregados, em ambiente interno ou externo à empresa, inclusive mediante concessão de bolsas de estudo em instituições de ensino de qualquer nível*”

---

<sup>2</sup> Após a aprovação do Relatório do Senador Armando Monteiro na CAE, o Projeto seguiu para a Câmara, onde tramita sob a forma do PL nº 4.836, de 2012.





**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

*consideradas pela empresa de interesse para seu objetivo social”.* A intenção da referida Proposição é permitir que as empresas que desenvolvam Programas de Incentivo à pesquisa e à capacitação possam lançar seus investimentos a este título como hipótese de dedução da base de cálculo do IRPJ.

O Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 207, de 2014, ora analisado, pretende fazer com que a isenção do imposto de renda, concedida em favor dos beneficiários de bolsa de estudo, possa alcançar as hipóteses em que o agente que financia os estudos ou as pesquisas tenha algum proveito com o trabalho desenvolvido ou mantenha com este vínculo relativo à prestação de serviços. O empregador passa a financiar o programa de estudos sem promover nenhum desconto a título de imposto de renda da pessoa física.

Existe uma *ratio* para que a legislação atualmente em vigor não permita a isenção na hipótese de haver um vínculo de contraprestação: a ideia de que a bolsa representaria o próprio salário do beneficiado pelo programa de capacitação. Sob tal perspectiva, o empregado ou servidor estaria simplesmente recebendo seu salário no exterior enquanto aprimora-se tecnicamente. Neste caso, tão somente pelo fato do salário transmutar-se para o predicado de “auxílio” ou “bolsa”, estaria indevidamente justificada a hipótese de isenção. Em casos tais, costuma-se rememorar que a legislação buscou blindar-se de tais artifícios ao prever a incidência sobre as *rendas de qualquer natureza*.

A rigor, a restrição originalmente constante da legislação parece adotar uma premissa inadequada, qual seja, o pressuposto de que o vínculo contraprestacional faz da bolsa um salário, sob o título de “auxílio-educação” ou qualquer outra acepção terminológica equivalente. Neste particular, não há dúvida de que o salário não deve ser isento do imposto de renda, em observância aos ditames da generalidade e da universalidade que regem o imposto. O fruto do trabalho é justamente a base impositiva por excelência em matéria de imposto de renda incidente sobre pessoa física. A questão



SF/15982.99401-28



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

central que precisa ficar clara é que bolsa não pode ser confundida com salário. E a alteração legal vem em boa hora para afastar essa presunção que obsta indevidamente a fruição da isenção.

Assinala o art. 458, §2º, II, da Consolidação das Leis do Trabalho, que as verbas destinadas ao custeio de bolsa educacional não integram a base salarial, sejam elas oferecidas em estabelecimento próprio ou de terceiros, *in verbis*:

*“Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreendem-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada ao caput pelo Decreto-Lei 229, de 28/2/1967) (...)*

*§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (...)*

*II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;”*

O que se verifica pelo dispositivo acima é que a legislação trabalhista dispõe expressamente que o benefício concedido a título de bolsa de estudos pode ter natureza de obrigação legal ou iniciativa social, mas, não de pagamento de salários. Este entendimento encontra ressonância na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

*"[...] 1.O auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho." (REsp 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17/12/2004).*



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

*2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ. 18/3/2002)”.*

Havendo contraprestação direta ou não, a bolsa de estudos deve receber o mesmo tratamento tributário. O que não poderia constar do diploma legal é o dever de ressarcimento do bolsista. E o texto não dispõe sobre essa possibilidade. O que se tem na hipótese é um tratamento invariavelmente favorecido ao estudante beneficiário, visto que o Estado tem o dever constitucional de estimular o acesso à capacitação e à educação superior. O fomento aos estudos e à pesquisa é o caminho mais indicado para tornar o país mais competitivo no cenário científico internacional.

*2. Da viabilidade financeira*

A Lei Complementar nº 101/00 tem como cerne a responsabilidade na gestão fiscal – daí a denominação Lei de Responsabilidade Fiscal – sendo que as normas nela inseridas são normas de finanças públicas cujas diretrizes estão voltadas a consecução da dita responsabilidade (art. 1º da LC n. 101/00).

O pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal é a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, sendo que o caráter preventivo e corretivo será atingido através do cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições. Buscando harmonizar este conjunto, a Lei de Responsabilidade



SF/15982.99401-28



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

Fiscal trouxe, no contexto do seu artigo 14, medidas para regular o impacto negativo no orçamento público. Trata-se do dispositivo legal que prevê regras específicas sobre a concessão ou da ampliação de incentivos ou benefícios de ordem tributária da qual decorra renúncia de receita. O artigo 14 da LRF dispõe, *in verbis*:

*“Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:*

*I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;*

*II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.*

*§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.”*

Verifica-se pela dicção do art. 14, § 1º, uma hipótese de exclusão da regra geral, de modo que as isenções de caráter geral estão fora do alcance das restrições impostas pelo art. 14 da LRF, devendo obedecer, logicamente, às demais normas e princípios que norteiam a concessão de benefícios fiscais. Cumpre esclarecer que as isenções, do mesmo modo que os diversos benefícios tributários, podem ser concedidas



SF/15982.99401-28



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

a determinados indivíduos, especificamente considerados, ou a uma generalidade de contribuintes. Há, dessa forma, isenções de caráter individual e isenções de caráter geral.

A isenção de caráter individual caracteriza-se pelo fato de ser atribuída a um grupo limitado de contribuintes que comprovem o preenchimento de determinadas condições legais. Apenas a habilitação junto ao Fisco daqueles que atendam aos requisitos pré-estabelecidos na lei isentiva permitirá o não-pagamento do tributo. A administração tributária do ente tributante deverá analisar, casuisticamente, o preenchimento dos requisitos para a concessão da isenção. É o que prevê o art. 179 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.*

*§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.*

*§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.*

*Haverá isenção de caráter geral, por sua vez, quando o benefício fiscal atingir um sem número de contribuintes, independentemente da satisfação de qualquer requisito legal.”*

Diante da literalidade do Código Tributário Nacional, poder-se-ia querer restringir, então, a aplicação das isenções não gerais tratadas pelo Art. 14, § 1º, da Lei



SF/15982.99401-28



**SENADO FEDERAL**  
Gabinete do Senador RONALDO CAIADO

de Responsabilidade Fiscal às hipóteses concedidas por despacho da autoridade administrativa, mediante requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. As isenções gerais estão ordinariamente associadas a alguma política pública, ao tempo que as isenções em caráter específico são concedidas para beneficiar pontualmente contribuintes específicos.

O Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 207, de 2014, sob análise, visa estender a concessão da isenção, eliminando hipóteses restritivas, dentro de um contexto de uma política pública. A isenção ampliada nesta hipótese possui caráter geral, subsumindo-se perfeitamente ao art. 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

**III – VOTO**

Diante do exposto, somos pela APROVAÇÃO do Projeto de Lei do Senado nº 207, de 2014.

Sala da Comissão, em        de        de 2015.

**Senador RONALDO CAIADO**  
**DEMOCRATAS/GO**



SF/15982.99401-28