



PARECER PGFN/CAT Nº 352 /2014

**Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo (Lei nº 12.527, de 2011 - Lei de Acesso à Informação -, arts. 6º, I, 23 e 24).**

**Imposto sobre a Renda Pessoa Física. Isenção. Bolsas recebidas por residentes em Programas de Residência Multiprofissional e em Área Profissional da Saúde. Consulta advinda do Ministério da Educação. Análise tributária.**

I

Por intermédio do Memorando nº 637/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU, de 13 de março de 2014, a Consultoria Jurídica do Ministério da Educação (CONJUR-MEC/CGU/AGU), encaminha à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), os autos do Processo Administrativo (PA) nº 004153.2014-30, em que se questiona acerca da incidência de Imposto sobre a Renda Pessoa Física (IRPF) sobre os valores de bolsas pagas no âmbito do Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e ao Emprego – Pronatec, solicitando a manifestação deste órgão jurídico sobre o assunto, como sugerido na Nota nº 459/2014/CONJUR-MEC/CGU/AGU, bem como na Nota Técnica nº 32/2014-CGLNES/GAB/SESu/MEC (fls. 27 a 31 do expediente).

2. Compulsando os autos do mencionado PA, verificamos que ela trata, na verdade, da **incidência de IR sobre as bolsas recebidas pelos residentes em Programas de Residência Multiprofissional e em Área Profissional da Saúde**, e não àquelas recebidas pelos servidores das redes públicas de educação profissional, científica e tecnológica que participem das atividades do Pronatec, nos termos do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011 (fls. 1 e 2).

3. Pois bem. De acordo com a Nota Técnica nº 32/2014-CGLNES/GAB/SESu/MEC, *“A Lei nº 12.871/13 criou uma presunção negativa quanto à natureza de contraprestação e de vantagens das bolsas recebidos [sic] pelos residentes multiprofissionais, afastando a hipótese de incidência do fato gerador previsto no art. 43 do*



**Ministério da Fazenda**  
**Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN**  
**Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT**

Registro PGFN nº 1429/2014

*Código Tributário Nacional*”, razão pela qual concluiu-se pela “*não incidência de Imposto de Renda sobre a bolsa dos residentes multiprofissionais*”.

4. É o necessário a relatar. Em seguida, exara-se o opinativo.

## II

5. O cerne da questão é saber se incide ou não o IRPF sobre a bolsa paga aos residentes em Programas de Residência Multiprofissional e em Área Profissional da Saúde<sup>1</sup>, criados a partir da promulgação da Lei nº 11.129, de 30 de junho de 2005, abrangendo, assim, os biomédicos, biólogos, educadores físicos, enfermeiros, farmacêuticos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, veterinários, nutricionistas, dentistas, psicólogos, assistentes sociais e terapeutas ocupacionais, nos termos da Resolução nº 287, de 08 de outubro de 1998, do Conselho Nacional de Saúde.

6. Tomando de empréstimo os valiosos esclarecimentos plasmados no Parecer PGFN/CAT/Nº 2283/2007:

“[...] 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.”

7. O Código Tributário Nacional (CTN), em consonância com a Constituição Federal de 1988 (CF/88), 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

---

<sup>1</sup> Segundo a Resolução nº 02, 13 de abril de 2012, da Comissão Nacional de Residência Multiprofissional em Saúde, caracteriza-se como Residência Multiprofissional em Saúde o programa que for constituído por, no mínimo, 03 (três) profissões da saúde. Por outro lado, caracteriza-se como Residência em Área Profissional da Saúde o programa que for constituído somente por uma profissão da saúde.



**Ministério da Fazenda**  
**Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN**  
**Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT**

Registro PGFN nº 1429/2014

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*”. Nesse diapasão:

“- 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 CAMPBEL MARQUES, ago/08).”<sup>2</sup>

8. A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, específica da matéria, 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.”

9. O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do IR), detalhando a legislação, aponta no art. 43, I:

“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;

[...]”

10. Não há dúvida, portanto, que **a regra geral é pela incidência do IRPF 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 CF/88. 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**

---

<sup>2</sup> 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.



**pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços. Vejamos:**

“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.”

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

“RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. As importâncias recebidas a título de residência médica, independentemente de serem chamadas de ‘bolsas de estudo’, são consideradas rendimentos com vínculo empregatício e, como tais, tributáveis na fonte e na declaração (Acórdão 106-11.848, de 18.04.2001, rel. Sueli Efigênia Mendes de Britto).”<sup>3</sup>

12. Ocorre que a Lei nº 12.514, de 28 de outubro de 2011 (Conversão da Medida Provisória nº 536, de 24 de junho de 2011), acrescentou um parágrafo único ao art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995:

“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).” (Destacamos).

13. Sobre tal alteração, esta Coordenação-Geral exarou o Parecer PGFN/CAT/ nº 10/2013, da lavra da i. Procuradora da Fazenda Nacional Dra. NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS, no qual restou assentado o seguinte:

“[...] a partir da edição da Lei 12.514, de 2011, que incluiu o parágrafo único ao art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995, não caracterizam contraprestação de serviços nem vantagem para o doador, para efeito da isenção referida no *caput* do aludido artigo, as bolsas de estudo recebidas pelos médicos-residentes, havendo, portanto, isenção do IRPF relativamente a tais valores, desde que o recebimento dessas bolsas seja com a finalidade exclusiva de proceder estudos ou pesquisas.”

14. Posteriormente, a Lei nº 12.816, de 5 de junho de 2013, em seu art. 3º, promoveu uma alteração no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995, para estender a ficção legal de presunção negativa quanto à natureza de contraprestação e de vantagens para

---

<sup>3</sup> PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PENHA, José Ribamar Barros Penha... (et al.). *Regulamento do imposto de renda 2011: anotado e comentado*. 6. ed. – São Paulo: MP Ed., 2011, p. 103.



o doador às bolsas recebidas pelos servidores das redes públicas de educação profissional, científica e tecnológica que participem das atividades do Pronatec, nos termos do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.513, de 2011. O referido preceito passou a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 26. [...]”

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, nem as bolsas recebidas pelos servidores das redes públicas de educação profissional, científica e tecnológica que participem das atividades do Pronatec, nos termos do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011.”

15. Finalmente, em 8 de julho de 2013, foi editada a Medida Provisória (MP) nº 621 (convertida na Lei nº 12.871, de 22 de outubro de 2013), que instituiu o Programa Mais Médicos, estabelecendo a seguinte disposição em seu art. 23:

“Art. 23. Para os efeitos do art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, os valores percebidos a título de bolsa prevista nesta Medida Provisória e na Lei nº 11.129, de 30 de junho de 2005, não caracterizam contraprestação de serviços.”<sup>4</sup>

16. Vê-se, portanto, que a alteração ocorrida em julho de 2013 dispôs expressamente que para efeito da isenção referida no caput do art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995, as bolsas pagas aos residentes em Programas de Residência Multiprofissional e em Área Profissional da Saúde, **não caracterizam contraprestação de serviços**<sup>5</sup>.

17. Assim, mesmo que essas bolsas, efetivamente, tenham esse caráter de contraprestação de serviços, por força de lei em sentido estrito, para os fins de isenção de IRPF, criou-se, por ficção legal, a presunção negativa quanto à natureza de contraprestação. Dessa forma, para a isenção versada no *caput* art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995, relativamente aos residentes em Programas de Residência Multiprofissional e em Área Profissional da Saúde, permanece a necessidade de que: (a) tais bolsas sejam recebidas exclusivamente para estudos ou pesquisas; e (b) que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador.

<sup>4</sup> Quando da conversão na Lei nº 12.871, de 2013, a regra em exame foi deslocada para o art. 29.

<sup>5</sup> Note-se que, ao contrário das Leis nºs 12.514, de 2011, e 12.816, de 2013, **a MP nº 621 (e a Lei nº 12.871/13, fruto de sua conversão) não estabeleceu a presunção de ausência de vantagem para o doador.**



**III**

18. Posto isso, concluímos que, a partir da edição da MP nº 621, convertida na Lei nº 12.871, de 2013, não caracterizam contraprestação de serviços para efeito da isenção referida no *caput* do art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995, as bolsas recebidas pelos residentes em Programas de Residência Multiprofissional e em Área Profissional da Saúde, havendo, portanto, isenção do IRPF relativamente a tais valores, **desde que**: (a) tais bolsas sejam recebidas exclusivamente para estudos ou pesquisas; e (b) que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador.

É o parecer, ora submetido à douta consideração superior.

Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, em 18 de março de 2014.

**ALISSON FABIANO ESTRELA BONFIM**  
**Procurador da Fazenda Nacional**

De acordo. Submeta-se à consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário. Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, em 18 de março de 2014.

**RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA**  
**Coordenador-Geral de Assuntos Tributários**

Aprovo. Encaminhe-se à d. Consultoria Jurídica do Ministério da Educação. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 19 de março de 2014.

**FABRÍCIO DA SOLLER**  
**Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário**