



Solução de Consulta nº 40 - Cosit

Data 26 de fevereiro de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

INSTITUIÇÕES PRIVADAS DE ENSINO SUPERIOR E DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL. PRONATEC. BOLSA-FORMAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO

Os valores recebidos por instituições privadas de ensino superior e de educação profissional técnica de nível médio a título de bolsas-formação, ofertadas no âmbito do Pronatec, de que trata o art. 6º-A da Lei nº 12.513, de 2011, correspondem ao pagamento dos serviços de ensino e educação prestados aos estudantes beneficiados por tais bolsas e, assim, incluem-se na base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pela empresa optante pelo Simples Nacional.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, arts. 3º, § 1º, e 18, § 3º; Lei Complementar nº 147, de 2014, art. 1º; Lei nº 12.513, de 2011, arts. 6º-A e 6º-B; Resolução CGSN nº 94, de 2011, art. 16; Portaria MEC nº 168, de 2013, arts. 67, 68 e 69.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica “com ramo de atividade de ensino da profissão de cabeleireiro, manicure, pedicure e esteticista”, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da tributação de valores recebidos a título de bolsas-formação oferecidas no âmbito do Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (Pronatec), instituído pela União através da Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011.

2. Após referir que é optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, informa que, tendo aderido ao Pronatec, passou a oferecer “vagas a bolsistas que são custeadas pelo Governo Federal através de uma Bolsa de Estudos, denominada Bolsa-Formação”.

3. Em decorrência, consultou informalmente o Ministério da Educação sobre “como deveriam ser lançadas as notas fiscais para recebimento da Bolsa-Formação”, tendo o Ministério respondido que “não haveria a necessidade de emissão de nota fiscal de serviço e tampouco de recolhimento de imposto de renda”.

4. Trazendo a definição do fato gerador do imposto sobre a renda do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), assevera que, por um lado, pode-se entender que incide o imposto sobre valores recebidos a título de bolsa-formação, uma vez que ocorre “disponibilidade econômica de renda com o acréscimo patrimonial”, enquanto que, por outro, tais valores têm “natureza de restituição de custo, não sendo considerado como um acréscimo patrimonial, mas uma restituição pelos custos despendidos”.

5. Nesse contexto, após apontar e transcrever dispositivos das normas de regência da bolsa-formação, mais precisamente da Lei nº 12.513, de 2011, e da Portaria MEC nº 168, de 7 de março de 2013 (do Ministério da Educação), apresenta os seguintes questionamentos (grifos originais):

a) a Consulente é obrigada a tributar pelo imposto de renda e contribuição social sobre o lucro o repasse realizado pelo PRONATEC a ela? Em caso positivo, há a incidência de mais algum tributo?

b) Se negativa a resposta acima, está a Consulente obrigada a emitir nota fiscal na medida em que receber esses repasses advindos do PRONATEC? Se estiver desobrigada dessa emissão, como deve ser feita a escrituração desse valor?

Fundamentos

6. A Lei nº 12.513, de 2011, que instituiu o Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (Pronatec), prevê, em seu art. 4º, inciso IV, que o programa será desenvolvido mediante a oferta de “Bolsa-Formação Estudante” e “Bolsa-Formação Trabalhador”. Informando ter aderido ao programa, para a oferta de “vagas em cursos de educação profissional técnica de nível médio” mediante bolsa-formação, a consulente aponta como “legislação atinente ao caso” o art. 6º da Lei nº 12.513, de 2011, e os arts. 60 e 62 da Portaria MEC nº 168, de 2013.

7. A leitura das normas em questão, no entanto, indica que os dispositivos que se aplicam ao caso sob consulta são diversos. Com efeito, conforme o contrato social da consulente (fls. 7 e ss.) é ela pessoa jurídica de direito privado que se dedica “ao ensino da profissão de cabeleireiro, manicure, pedicure, esteticista e produtor de moda”. Não pode, assim, se inserir na dicção do art. 6º da Lei nº 12.513, de 2011, uma vez que esse dispositivo é direcionado às “instituições de educação profissional e tecnológica das redes públicas estaduais e municipais ou dos serviços nacionais de aprendizagem correspondentes”. Pela mesma razão não se aplicam à consulente as disposições do art. 60 da Portaria MEC nº 168, de 2013, dirigido a “redes públicas de EPT e nos SNA”.

8. Nesse contexto, a concessão de bolsa-formação aos estudantes matriculados em instituições privadas de ensino superior e de educação profissional técnica de nível médio está prevista nos arts. 6º-A a 6º-D da Lei nº 12.513, de 2011 (e não em seu art. 6º), enquanto que o pagamento das mensalidades correspondentes à bolsa-formação estudante para

instituições privadas está regulado nos arts. 67 a 71 da Portaria MEC n.º 168, de 2013 (e não em seus arts. 60 a 66, que tratam dos repasses de recursos correspondentes à bolsa-formação para as instituições das redes públicas e dos serviços nacionais de aprendizagem). Assim, a presente solução de consulta será construída a partir desse substrato normativo, sendo os dispositivos de interesse a seguir transcritos (destacou-se):

Lei n.º 12.513, de 2011:

Art. 6º-A. A execução do Pronatec poderá ser realizada por meio da concessão das bolsas-formação de que trata a alínea a do inciso IV do caput do art. 4º aos estudantes matriculados em instituições privadas de ensino superior e de educação profissional técnica de nível médio, nas formas e modalidades definidas em ato do Ministro de Estado da Educação. (Incluído pela Lei n.º 12.816, de 2013)

§ 1º Para fins do disposto no caput, as instituições privadas de ensino superior e de educação profissional técnica de nível médio deverão: (Incluído pela Lei n.º 12.816, de 2013)

I - aderir ao Pronatec com assinatura de termo de adesão por suas mantenedoras;

(...)

Art. 6º-B. O valor da bolsa-formação concedida na forma do art. 6º-A será definido pelo Poder Executivo e seu pagamento será realizado, por matrícula efetivada, diretamente às mantenedoras das instituições privadas de ensino superior e de educação profissional técnica de nível médio, mediante autorização do estudante e comprovação de sua matrícula e frequência em sistema eletrônico de informações da educação profissional mantido pelo Ministério da Educação. (Incluído pela Lei n.º 12.816, de 2013)

Portaria MEC n.º 168, de 2013:

Art. 67. A Bolsa-Formação para oferta de cursos técnicos na forma subsequente, pelas instituições privadas de ensino superior e de educação profissional técnica de nível médio, será concedida na forma de bolsa de estudo integral e corresponderá ao pagamento de mensalidades.

§ 1º O valor da mensalidade prevista no caput deste artigo incluirá os encargos educacionais cobrados aos estudantes não-bolsistas e considerará todos os descontos regulares e de caráter coletivo oferecidos pela instituição, inclusive aqueles concedidos em virtude de pagamento pontual.

§ 2º O valor a ser pago por matrícula será apresentado pelo ofertante e aprovado pela SETEC/MEC, conforme procedimentos definidos no Manual de Gestão da Bolsa-Formação.

Art. 68. As instituições privadas, devidamente habilitadas, poderão aderir ao Pronatec para a oferta de cursos técnicos na forma subsequente, por intermédio da Bolsa-Formação Estudante, mediante assinatura de Termo de Adesão pelas respectivas mantenedoras.

Art. 69. O pagamento dos valores será realizado em parcelas, pelo FNDE, a partir de solicitação da SETEC/MEC, diretamente às entidades mantenedoras das instituições privadas, mediante matrícula e registro mensal de frequência do beneficiário no SISTEC, conforme regulamentação do FNDE.

9. Isso posto, tem-se que, tendo a consulente informado ser optante pelo Simples Nacional e se inserindo a atividade de prestação de serviço de “escolas técnicas, profissionais e de ensino médio” entre as que podem se submeter a esse regime de tributação, estão as operações perpetradas pela consulente no âmbito dessa atividade sujeitas às regras de tributação fixadas pela Lei Complementar n.º 123, de 2006. Ou seja, sujeitam-se ao recolhimento mensal unificado dos impostos e contribuições mencionados no art. 13 da Lei Complementar em questão, entre os quais se encontram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (inciso I) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (inciso III), bem como os demais tributos mencionados expressamente nos outros incisos do artigo, além dos “demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores” (inciso XV). Mais, a Resolução CGSN n.º 94, de 29 de novembro de 2011 (do Comitê Gestor do Simples Nacional), ao dispor sobre esse regime de tributação, estatui, em seu art. 4.º, que o recolhimento mensal sob a sistemática do Simples Nacional se dá “em substituição aos valores devidos segundo a legislação específica de cada tributo”.

10. Dessa forma, os tributos federais sobre as operações de que trata a presente consulta são recolhidos mensalmente de forma unificada conforme a legislação específica do Simples Nacional, razão pela qual o questionamento da consulente acerca da tributação “pelo imposto de renda e contribuição social sobre o lucro” e “de mais algum tributo” do “repasso realizado pelo PRONATEC”, será analisada a seguir à luz das normas desse regime de tributação.

11. Nesse contexto, a teor do art. 18, § 3.º, da Lei Complementar n.º 123, de 2006, e do art. 15 da Resolução CGSN n.º 94, de 2011, a base de cálculo, sobre a qual se aplica a alíquota própria a cada atividade econômica, para a determinação do valor devido mensalmente a título de recolhimento pelo Simples Nacional é a receita bruta total mensal auferida (se a empresa se submeter ao Regime de Competência) ou recebida (no caso de Regime de Caixa). Transcrevem-se os dispositivos em questão (sublinhou-se):

Lei Complementar n.º 123, de 2006:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3.º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3.º. (Redação dada pela Lei Complementar n.º 147, de 2014.)

(...)

§ 3.º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1.º e 2.º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irrevogável para todo o ano-calendário.

Resolução CGSN n.º 94, de 2011:

Art. 16. A base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa), conforme opção feita pelo contribuinte. (Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 18, caput e § 3.º)

§ 1º O regime de reconhecimento da receita bruta será irretroatável para todo o ano-calendário. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 3º)

12. De outra banda, o alcance do conceito de receita bruta é expresso na própria Lei Complementar nº 123, de 2006, em seu art. 3º, § 1º, que define receita bruta como sendo “o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos” (sublinhou-se). Transcreve-se o dispositivo (sublinhou-se):

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

(...)

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

13. Ora, pelo que se verifica da leitura dos já transcritos art. 6º-B da Lei nº 12.513, de 2011, e art. 67 da Portaria MEC nº 168, de 2013, a bolsa-formação de que aqui se trata é “concedida na forma de bolsa de estudo integral e corresponderá ao pagamento de mensalidades”. Tal pagamento é feito de forma individualizada, “por matrícula efetivada” e “mediante autorização do estudante e comprovação de sua matrícula e frequência” e inclui “os encargos educacionais cobrados aos estudantes não-bolsistas e considerará todos os descontos regulares e de caráter coletivo oferecidos pela instituição, inclusive aqueles concedidos em virtude de pagamento pontual”. Importante a transcrição do § 5º-B do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006, *in verbis*:

§5º-B Sem prejuízo do disposto no § 1º do art 17 desta Lei Complementar, serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar as seguintes atividades de prestação de serviços:

I – creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres, exceto as previstas nos incisos II e III do § 5º-D deste artigo;

14. Nessa condição, os valores alcançados pelo Ministério da Educação às instituições privadas de ensino superior e de educação profissional técnica de nível médio a título de bolsa-formação correspondem a verdadeiro pagamento do preço dos serviços de ensino superior e de educação profissional técnica de nível médio prestados aos estudantes beneficiados por tais bolsas. Estão, assim, à toda evidência, compreendidos na receita bruta de tais instituições. E, portanto, no que toca às optantes pelo Simples Nacional, tais valores se incluem na base de cálculo desse regime de tributação, na forma dos já citados art. 18, § 3º, da Lei Complementar nº 123, de 2006, e art. 15 da Resolução CGSN nº 94, de 2011.

15. Responde-se, assim, à primeira questão da consulente afirmando que a receita por ela auferida pelo pagamento de bolsas-formação pelo Ministério da Educação

sujeita-se, sim, à tributação e que, sendo ela optante pelo Simples Nacional, tal incidência se dá na forma própria a esse regime de tributação. Sendo, assim, afirmativa a resposta, resta prejudicada a segunda questão.

Conclusão

16. Conclui-se, diante do todo exposto, que os valores recebidos por instituições privadas de ensino superior e de educação profissional técnica de nível médio a título de bolsas-formação, ofertadas no âmbito do Pronatec, de que trata o art. 6º-A da Lei nº 12.513, de 2011, correspondem ao pagamento dos serviços de ensino e educação prestados aos estudantes beneficiados por tais bolsas e, assim, incluem-se na base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pela empresa optante pelo Simples Nacional.

À consideração do revisor.

[assinado digitalmente]

SÉRGIO RODRIGUES DE CARVALHO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

[assinado digitalmente]

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir

[assinado digitalmente]

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit.

[assinado digitalmente]

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

[assinado digitalmente]

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit