



PARECER
PGFN/CAT Nº 2283 /2013

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique sigilo. LAI – Lei nº 12.527/2011, Art. 6º, Inciso I e Arts. 23 e 24. Decreto nº 7.724/2012.

Gratificação por Encargo de Curso ou Concurso – GECC. Natureza remuneratória. Trabalho realizado em caráter eventual. **Contribuição previdenciária – RGPS e RPPS.** Não incidência. Exclusão da base de cálculo do salário-de-contribuição. **Imposto sobre serviço de qualquer natureza - ISS.** Ausência de conotação econômica do serviço. Não incidência. **Parecer PGFN/CAT nº 1911/2013**
Imposto de renda. Incidência.

Relatório

A Coordenação-Geral de Atendimento e Controle do Departamento de Gestão de Pessoal Civil e Carreiras Transversais da SEGEP/MP solicitou ao Departamento de Normas e Procedimentos Judiciais de Pessoal – DENOP, por meio da Nota Informativa nº 116/2012/CGAT/DEGEP/SEGE/MP, esclarecimentos acerca dos descontos incidentes no pagamento da Gratificação por Encargo de Curso ou Concurso (GECC). Esse Departamento concluiu, na Nota Técnica nº 280/2013/CGNOR/DENOP/SEGE/MP, que a GECC está sujeita apenas à incidência de Imposto de Renda e não de Contribuição Previdenciária e nem de ISS. Entretanto, remeteu os autos à Consultoria Jurídica do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

2. A CONJUR/MP elaborou o Parecer nº 1585 – 3.10/2013/ACS/CONJUR/MP com as mesmas conclusões da Nota Técnica supracitada, e sugeriu, por fim, a remessa dos autos a esta PGFN, órgão competente para tratar da matéria de fundo.

3. É o relatório.

Anelize
PGFN/CAT



Da análise da questão

4. O mesmo questionamento foi apresentado a esta CAT/PGFN pela Escola de Administração Fazendária no Memorando nº 1340/2013/ESAF/MF-DF, respondido pelo Parecer PGFN/CAT nº 1911/2013.

5. Confiram-se os principais trechos do mencionado parecer que analisou a matéria:

“7. *A Gratificação por Encargo de Curso ou Concurso – GECC foi criada pela Medida Provisória nº 283, de 2006, convertida na Lei nº 11.314, de 03 de julho de 2006, que incluiu na Lei nº 8.112/90, o inciso LX no art. 61 e o art. 76-A com o regramento acerca da referida gratificação.*

8. *A Exposição de Motivos da MP nº 283 traz o fundamento constitucional para a instituição da “nova” gratificação e esclarece que se trata, na verdade, do preenchimento de uma omissão da Lei nº 8.112/90, a saber:*

“3. *Nesse sentido, propomos, na forma dos art. 1º e 2º, alterações à Lei nº 8.112, de 1990, que “Dispõe sobre o Regime Jurídico dos Servidores Públicos Civis da União, das autarquias e fundações públicas federais”, com vistas à inclusão, nessa norma jurídica, da Gratificação por Encargo de Curso ou Concurso, destinada a retribuir os servidores da(sic), pelo desempenho eventual de atividades de instrutoria em cursos de formação, de desenvolvimento e de treinamento regularmente instituídos, ou, ainda, como auxiliar ou membro de banca examinadora, comissão de avaliação e comissão fiscalizadora de concurso público.*

4. *O art. 39, § 2º, da Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, dispõe que “A União, os Estados e o Distrito Federal manterão escolas de governo para a formação e o aperfeiçoamento dos servidores públicos, constituindo-se a participação nos cursos um dos requisitos para a promoção na carreira, facultada, para isso, a celebração de convênios ou contratos entre os entes federados”, o que implica a criação das condições para que estas escolas possam funcionar de forma a cumprir suas missões institucionais.*

(...)

7. *O impedimento do exercício das atividades de instrutoria pelos servidores públicos, objeto da presente proposta, constitui um retrocesso no cumprimento da missão das instituições autorizadas, com especial destaque para a Escola Nacional de Administração Pública - ENAP. Registre-se que os treinamentos, na sua maioria esmagadora, estão voltados para as competências específicas dos cargos no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública. Os Instrutores de tais matérias, como natural consequência, não estão disponíveis no mercado com a escala necessária. A eficiência impõe que essas instituições busquem no próprio serviço público, os*



instrutores, profissionais especializados, com larga experiência em conhecimentos específicos como mecanismo que viabilize atingir o objetivo do treinamento.

8. A Gratificação por Encargo de Curso ou Concurso tem suas raízes assentadas nos Decretos-Leis n^{os} 1.341, de 22 de agosto de 1974; 1.604, de 22 de fevereiro de 1978 (art. 8^o) e 1.746, de 27 de dezembro de 1979 (art. 4^o), porém, não foi incluída na Lei n^o 8.112, de 1990. Nesse sentido, a alteração da referida lei, tem por objeto contemplar essa omissão, compatibilizando o exercício da atividade de instrutoria com o exercício do cargo, respeitados os limites e observadas as compensações de carga horária de trabalho."

(...)

10. É possível verificar que a GECC remunera adicionalmente a prestação de atividades temporárias que extrapolam o vínculo administrativo permanente do servidor, sem incorporar o patrimônio remuneratório do mesmo, inclusive para fins de aposentadoria ou pensão¹.

(...)

14. Tanto a Lei n^o 8.112/90 quanto o Decreto n^o 6.114/07 estabelecem que o pagamento da GECC deva ser eventual, ficando autorizado o desempenho apenas esporádico de atividades relacionadas à preparação ou realização de cursos ou concursos, inclusive com limitação do número de horas em cada ano. Confirma-se o texto expresso da legislação:

(...)

15. O requisito da eventualidade na realização do trabalho específico e, portanto, para o pagamento da gratificação a exclui da base de cálculo da contribuição previdenciária para o Regime Geral da Previdência Social.

16. Na Tabela de Incidência de Contribuição Previdenciária, disponível na página da Receita Federal na internet², consta que as gratificações, concedidas a qualquer título, integram a base de cálculo da contribuição, desde que sejam habituais, o que não é o caso da GECC.

17. Também o art. 28, § 9^o da Lei n^o 8.212/91 traz a relação das importâncias que não integram o salário-de-contribuição e, expressamente, exclui aquelas recebidas a título eventual, como acontece com a gratificação ora em comento. Por oportuno, confirma-se a letra da lei:

(...)

19. Estando excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária, não há que se falar em retenção dessa contribuição quando do pagamento da GECC.

20. Também não há que se falar em recolhimento de contribuição previdenciária ao Regime Próprio do Servidor Público uma vez que o art. 4^o, § 1^o, inciso XVII da Lei n^o 10.887/04 excluiu explicitamente a GECC da base de cálculo da contribuição do servidor público. Com a mesma redação o art. 3^o, § 1^o, inciso XVII da Instrução Normativa da RFB n^o 1332/2013, nestes termos:

¹ Tribunal de Contas da União. Decisão 473/1996-Plenário.

² <http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/contribuicoes/tabelaincidencontrib.htm>



(...)

Do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza

22. *O ISS – Imposto sobre serviço de qualquer natureza tem seu fundamento constitucional no art. 156³, III da Constituição Federal e a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, dispôs sobre suas normas gerais. É um imposto de competência municipal, também cobrado pelo Distrito Federal, que tem como contribuinte o prestador de serviço e incide sobre a prestação de serviço constante da lista anexa à citada Lei Complementar, que traz um rol taxativo de serviços, mas admite interpretação extensiva, conforme entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça⁴.*

23. *No subitem 8 da referida lista constam os serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza. Esse subitem é detalhado no 8.2 para constar “Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza”. Essa é a referência utilizada como fundamento para a cobrança do ISS pela ESAF.*

24. *A doutrina esclarece que somente o evento dotado de conteúdo econômico pode ser considerado fato passível de atrair a incidência da regra matriz do ISS. Nas palavras de Fábio Clasen de Moura⁵:*

“Em obediência ao primado da capacidade contributiva, que implica a necessidade de incidência da 116/03, em perfeita consonância com os ditames constitucionais, que o ISS somente se tornará devido com o aperfeiçoamento de negócio jurídico consubstanciado na prestação de serviços de qualquer natureza”.

25. *E prossegue o autor⁶:*

“O emprego de interpretação sistemática nos leva a concluir que a Constituição Federal, ao reclamar a eleição de negócios jurídicos dotados de conteúdo econômico, apontou, ainda que implicitamente, a necessidade de que o critério material da regra matriz, construído com base na materialidade “serviços de qualquer natureza”, recaia sobre prestações de serviço”.

26. *A doutrina entende que o serviço passível de tributação do imposto em comento é aquele exercido de forma habitual, onerosa e autônoma, que não configure qualquer subordinação⁷.*

³ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁴ “2. Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68 e à Lei Complementar n. 116/2003, para efeito de incidência de ISS sobre serviços bancários, é taxativa, mas admite-se a interpretação extensiva, sendo irrelevante a denominação atribuída” (AgRg no AREsp 141128 / PR, Rel. Ministro Humberto Martins, 2ª Turma, DJe 11/05/2012).

⁵ MOURA, Fábio Clasen de. Imposto sobre serviços: operações intermunicipais e internacionais (importação e exportação). São Paulo: Quartier Latin, 2007. P.71

⁶ IDEM. P. 73.

⁷ BELLAN, Daniel Victor *et all.* Imposto sobre serviços – De acordo com a Lei Complementar nº 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2004. P. 56-57.



27. *Vale ressaltar, ainda, que a mera positivação na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 não tem o condão de alterar o comando normativo constitucional que determina que o ISS incida apenas sobre os serviços não sujeitos ao ICMS.*

(...)

29. *Não parece razoável que uma atividade exercida por um servidor público, nessa condição, seja considerada como “prestação de serviço” a que se refere a legislação do ISS.*

30. *Por todo o exposto, não se reconhece conteúdo econômico no trabalho prestado por servidor público nos termos do art. 76-A da Lei nº 8.112/90, ou seja, aquelas atividades exercidas, em caráter eventual, por servidor público, relacionadas à preparação ou realização de cursos ou concursos não se enquadram no critério material “prestar serviço” eleito pelo legislador para atrair a incidência do ISS. Não são, portanto, serviços tributáveis.*

(...)”

6. Quanto à incidência do Imposto de Renda no pagamento da GECC, cabe, primeiramente, uma análise do regramento desse tributo, feita com precisão no Parecer PGFN/CAT nº 1700/2010, no trecho que se transcreve:

12. *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.”*

13. *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.” Nesse tom:*

“- 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).”⁸

14. *A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, Lei 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.”

15. *O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda, detalhando a legislação, aponta no art. 43, inciso 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;

(...)

IV – as gratificações, participações, interesses, percentagens, prêmios e quotas-partes de multas ou receitas”.

7. Sem dúvidas, o pagamento da GECC é passível de incidência do Imposto de Renda, uma vez que a referida gratificação tem natureza remuneratória.

⁸ 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS



Conclusões

8. Dessa forma, conclui-se que há apenas a incidência de imposto de renda sobre os valores pagos a servidores públicos a título de GECC. Não incide, portanto, contribuição previdenciária e nem ISS.

9. É o parecer que submeto à apreciação superior, com proposta de remessa ao Departamento de Gestão de Pessoal Civil e Carreiras Transversais da Secretaria de Gestão Pública do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 10 de dezembro de 2013.


ANELIZE LENZI RUAS DE ALMEIDA
 Procuradora da Fazenda Nacional

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

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 10 de dezembro de 2013.


RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA
 Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo. Encaminhe-se ao Departamento de Gestão de Pessoal Civil e Carreiras Transversais da Secretaria de Gestão Pública do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 11 de dezembro de 2013.


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

K.L.
Em. 12/12/13 de _____

COORDENADOR

12/12/13