



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 33 - Cosit

Data 16 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE PESQUISA. INCIDÊNCIA. A bolsa de pesquisa paga pela empresa a estudante universitário cujos resultados revertam-se em vantagem para o concedente ou para pessoa interposta que lhe possa comunicar vantagem econômica, representa contraprestação pelos serviços prestados e integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, sendo tal estudante caracterizado

como segurado empregado, se estiverem presentes as condições descritas art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, de 1991, ou como segurado contribuinte individual, quando não verificadas tais condições.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 12, I, “a”, art. 20, art. 22, art. 28, I e III e art. 30, I; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, art. 11; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 51, I, art. 52, I, “a” e “b”, III, “a” e “b” e art. 58, II, VII, IX e XXVI; Parecer Normativo CST nº 326, de 1971; Parecer PGFN/CAJE/Nº 593, de 1990.

Relatório

Trata-se de consulta sobre interpretação da legislação tributária federal para indagar se a bolsa de pesquisa ofertada a universitários integra ou não o campo de incidência previdenciária.

2. A Consulente informa que é uma instituição de direito privado, sem fins lucrativos, que tem como objetivo contribuir para a construção do processo de desenvolvimento regional socialmente responsável, sustentável e competitivo na economia globalizada do conhecimento e da inovação e que sua missão é promover a inovação por meio da articulação e interação entre empreendedores e as diversas áreas do conhecimento, visando ao desenvolvimento econômico.

3. Destaca que criou projeto de pesquisa e integração, objetivando construir uma ponte entre as instituições de ensino superior, o setor produtivo e a comunidade e que, nesse projeto, “as empresas patrocinadoras apresentam demandas internas das mais diversas ou

adotam um tema da sociedade e ofertam bolsa de pesquisa para os universitários como ajuda de custo no período da pesquisa da solução almejada.”

4. Esclarece, também, que as soluções são desenvolvidas por intermédio de pesquisas predeterminadas, realizadas por alunos universitários, em seu gabinete de estudo ou em sua residência, fora do estabelecimento da Consulente ou da empresa patrocinadora, com independência e sem subordinação, tanto em relação à Consulente, como no tocante à empresa patrocinadora e que é concedido aos universitários um prazo para a sua realização.

5. Por fim, após ressaltar que os universitários que realizam as pesquisas não seriam contribuintes obrigatórios da Previdência Social, por serem estudantes, indaga:

A bolsa de pesquisa ofertada pela Consulente “aos universitários com o objetivo de custear as pesquisas que estes desenvolvem em determinado período, não sendo os mesmos empregados, trabalhadores avulsos ou contribuintes individuais, está enquadrada como base de cálculo da contribuição previdenciária, consoante dispõem as alíneas II e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991?”

Fundamentos

6. A presente consulta preenche os requisitos para ser considerada eficaz nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Passa-se, a seguir, a apreciá-la.

7. A Consulente, segundo informa, instituiu projeto de pesquisa e integração, cujo objetivo é fazer a interligação entre instituições de ensino superior e o setor produtivo ou a sociedade, onde empresas, chamadas patrocinadoras, apresentam demandas internas ou adotam tema da sociedade e ofertam “bolsa de pesquisa para os universitários, como ajuda de custo no período da pesquisa”. Destaca, ainda, que essas soluções são desenvolvidas fora de seu estabelecimento ou da empresa patrocinadora, com total

independência e sem subordinação, tanto em relação à Consulente, como no tocante à empresa patrocinadora.

8. A questão, portanto, se resume em saber se a atividade desenvolvida pela Consulente, por meio de estudantes universitários, constitui ou não fato gerador da contribuição previdenciária.

9. A Lei Orgânica da Seguridade Social - Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seu artigo 22, dispõe sobre a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração devida em contraprestação do trabalho. Confira-se:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

*a) **1% (um por cento)** para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*

*b) **2% (dois por cento)** para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*

c) **3% (três por cento)** para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - **vinte por cento** sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados **contribuintes individuais** que lhe prestem serviços; (original sem destaque)

10. Por sua vez, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, assim define o fato gerador da contribuição previdenciária e o momento de sua ocorrência:

*Art. 51. Constitui **fato gerador** da obrigação previdenciária principal:*

I - em relação ao segurado empregado, empregado doméstico, trabalhador avulso e contribuinte individual, o exercício de atividade remunerada;

[...]

Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

I - em relação ao segurado:

a) empregado e trabalhador avulso, quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento ou crédito da

última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração;

[...]

III - em relação à empresa:

*a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a **segurado empregado** ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço;*

*b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao **segurado contribuinte individual** que lhe presta serviços; (destacou-se)*

11. Constata-se, pela legislação acima transcrita, que o fato gerador da contribuição previdenciária em relação ao **segurado empregado** e ao **contribuinte individual** é o trabalho remunerado, assim entendida toda forma de prestação de serviço estabelecida entre as partes, independentemente da roupagem atribuída à contratação. É importante observar que

o tipo de relação jurídica estabelecida entre as partes interfere no valor da contribuição previdenciária devida, em face das diferentes alíquotas e da base de cálculo previstas em lei.

12. Assim, se um trabalhador é contratado nos termos da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, a empresa contratante deverá recolher, entre outras, as contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, na condição de segurado empregado, e deverá reter e recolher as contribuições devidas pelo trabalhador, consoante o disposto no artigo 30, inciso I, alínea “a”, c/c o artigo 20 da referida Lei. Já se a contratação envolver contribuinte individual, como é o caso do trabalhador autônomo, a contribuição patronal encontra-se definida no inciso III do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e

o dever da empresa de reter e recolher acha-se quantificado no artigo 21, c/c o artigo 30, inciso I, alínea 'b', e parágrafo 4º dessa mesma Lei.

13. Reportando-se à situação trazida neste processo de consulta, constata-se, primeiramente, que há um trabalho desenvolvido por universitários, os quais, segundo a Consulente, estariam atuando “com total independência e sem subordinação”.

14. Atendo-se a esse relato da Consulente, caso esteja afastada a relação empregatícia em virtude da inexistência da subordinação própria desse tipo de contratual, restaria a contratação de segurado contribuinte individual, uma vez que há o exercício de atividade por pessoa física (o universitário) retribuída mediante “bolsa de pesquisa”.

15. Com relação a essa caracterização do estudante como contribuinte individual, importa observar que a Consulente frisa, desde logo, que “estudantes **não** são contribuintes obrigatórios da Previdência Social na condição de contribuintes individuais” (destacou-se). Essa afirmação, contudo, não é verdadeira, pois nem todo estudante, que presta serviços remunerados, estaria desobrigado de recolher para a Previdência Social, seja como empregado ou como contribuinte individual.

16. A esse respeito, cumpre reproduzir, a seguir, o que dispõe o artigo 11 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, acerca do segurado facultativo:

Art. 11. É **segurado facultativo** o maior de dezesseis anos de idade que se filiar ao Regime Geral de Previdência Social, mediante contribuição, na forma do art. 199, desde que não esteja exercendo atividade remunerada que o enquadre como segurado obrigatório da previdência social.

[...]

VII - o **bolsista** e o **estagiário** que prestam serviços a empresa de acordo com a Lei nº 6.494, de 1977; (hoje, Lei nº 11.788/2008)

VIII - o **bolsista** que **se dedique em tempo integral** a pesquisa, curso de especialização, pós-graduação, mestrado ou doutorado, no Brasil ou no

exterior, desde que não esteja vinculado a qualquer regime de previdência social; (destacou-se)

17. De acordo com os dispositivos acima reproduzidos, uma das condições para a caracterização do segurado facultativo é que a pessoa não esteja exercendo atividade remunerada que a enquadre como segurada obrigatória da Previdência Social. No tocante ao estudante bolsista objeto do presente processo de consulta, verifica-se, desde logo, que ele não se enquadra em nenhuma das situações acima descritas, pois não figura como estagiário nos termos da Lei nº 11.788, de 25 de setembro de 2008, e não se dedica, em tempo integral, à pesquisa, em curso de especialização, pós-graduação, mestrado ou doutorado, no Brasil ou no exterior.

18. É certo que a relação dos segurados facultativos enfeixada no art. 11 do RPS não é exaustiva, mas, de todo modo, para a configuração dessa categoria de segurado, há uma excludente que deverá ser observada em qualquer situação - a pessoa não poderá estar enquadrada como contribuinte obrigatória da Seguridade Social nos termos do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, cabe verificar, no presente caso, se a atividade de pesquisa desenvolvida pelos universitários, retribuída por meio de bolsa de pesquisa, encontra-se ou não fora do campo de incidência previdenciária, o que se faz a seguir.

19. O art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, define “salário-de-contribuição” do segurado empregado e do contribuinte individual como segue:

Art. 28. Entende-se por **salário-de-contribuição**:

*I - **para o empregado** e trabalhador avulso: a **remuneração** auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

[...]

*III - **para o contribuinte individual**: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (original sem destaque)*

20. Vê-se, assim, que a Lei nº 8.212, de 1991, para definição da base de cálculo da contribuição previdenciária, tanto em relação ao segurado empregado, como no tocante ao segurado contribuinte individual, reportou-se à expressão “**remuneração**” e a definiu como sendo a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

21. Por seu turno, o art. 58 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, relacionou as parcelas que não integram o salário de contribuição, não havendo entre elas qualquer importância que possa apresentar alguma identidade com a bolsa de pesquisa paga pela Consulente aos universitários que atuam nas pesquisas.

22. Cumpre notar que o inciso IX do art. 58 da referida Instrução Normativa coloca, entre as parcelas excludentes do salário de contribuição, “a importância recebida pelo estagiário a título de bolsa ou outra forma de contraprestação, quando paga nos termos da Lei nº 11.788, de 2008”. Essa Lei regulamenta o contrato de estágio de estudante e a bolsa ofertada a esse estagiário e tal hipótese não guarda correspondência com a bolsa paga pela Consulente ao universitário que atua em projetos de pesquisa.

23. Mencionado artigo 58 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, traz, também, como não integrante da base de cálculo da contribuição previdenciária, “as importâncias referentes à **bolsa de ensino, pesquisa e extensão** pagas pelas instituições federais de ensino superior, de pesquisa científica e tecnológica e pelas fundações de apoio, nos termos da Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, conforme art. 7º do Decreto nº 5.205, de 14 de setembro de 2004” (art. 58, XXVI).

24. Essa bolsa, para não estar sujeita à contribuição previdenciária, deve ser paga pelas referidas instituições federais de ensino ou pelas fundações de apoio nas condições delimitadas na referida Lei. Tal hipótese não se aplica à Consulente, pois ela não é uma instituição federal de ensino e tampouco figura como fundação de apoio nos termos do art. 2º

da Lei nº 8.958, de 1994 – instituições constituídas sob a forma de fundações de direito privado e que atendem às condições fixadas na Lei nº 8.958/1994.

25. Observa-se, neste ponto, que a Consulente, para sustentar seu entendimento de que a bolsa de pesquisa que oferta aos estudantes universitários não se encontra sujeita à contribuição previdenciária, afirma que tal concessão seria uma “ajuda de custo”. De se notar, porém, que a legislação previdenciária apenas excluiu do salário de contribuição as ajudas de custo descritas nos incisos II e VII do art. 58 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, as quais não possuem qualquer vinculação com a bolsa objeto deste processo de consulta. Confira-se:

Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições:

[...]

II - as ajudas de custo e o adicional mensal percebidos pelo aeronauta, nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

[...]

VII - a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (original sem destaque)

26. Enfim, a bolsa de pesquisa paga pela Consulente aos estudantes universitários não se encontra relacionada entre as parcelas definidas pela legislação como não integrantes do salário de contribuição, não havendo, assim, fundamento jurídico para sua exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária.

27. Convém destacar, neste ponto, que um dos aspectos que fundamenta a não incidência da contribuição previdenciária sobre as bolsas de ensino, pesquisa e extensão

concedidas nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, é o fato de esse pagamento **não consubstanciar contraprestação pelos serviços prestados**, mas **doação civil**, cujos resultados dos projetos não se reverterem economicamente a benefício do doador ou de quem o patrocine.

28. Nesse mesmo sentido, o art. 39, inciso VII, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, cuja matriz legal é o art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, quando assim estabelece:

Art.39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

[...]

*VII- 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** (Lei nº 9.250, de 1995, art. 26);*

29. A esse respeito, os seguintes excertos extraídos do Parecer PGFN/CAJE/Nº 593, de 31 de julho de 1990, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

18. Assim, a doação de valores, em pecúnia ou em bens, com encargo ou remuneração imputada ao donatário, somente manterá íntegra sua natureza

*civil, se o encargo ou remuneração **não representar vantagem para o doador, sob pena de caracterizar-se a relação de emprego contra salário.***

*19. Exemplificando: se o doador faz doação de valor, seja em bens ou em pecúnia mas atribui ao donatário o encargo de serviços a favor dele doador, na verdade se caracteriza contrato de emprego contra salário, in natura ou em bens, não se podendo vislumbrar o negócio civil da doação; se, todavia, o doador faz doação de valor, em bens ou pecúnia, atribuindo ao donatário o encargo de serviços, mas que **não sejam a favor dele doador ou de pessoa interposta que lhe possa comunicar vantagem econômica**, subsiste a doação civil como prevista no Código Civil e **não a relação de emprego.***

20. A bolsa de estudo ou de pesquisa, será doação civil, negócio de liberalidade, desde que o pagamento feito pelo doador atribuindo o encargo da realização de estudo ou de pesquisa não reverta esse resultado economicamente para ele doador ou para pessoa interposta. Será doação, pois, o pagamento de valor, em pecúnia ou in natura, à pessoa sob condição de que realize um curso acadêmico ou uma pesquisa para o domínio público, sem que o resultado do estudo ou pesquisa seja diretamente aproveitado economicamente pelo doador. Ao contrário, se o resultado do estudo ou da pesquisa reverter ao doador, estar-se-á diante de relação de emprego contra salário. (destacou-se)

30. Ainda sobre essa questão, a seguinte orientação extraída do Parecer Normativo CST nº 326, de 1971, da Coordenação-Geral de Tributação desta Secretaria:

[...] para os efeitos do imposto de renda, entende-se por 'Bolsa de Estudos' a quantia despendida por determinada pessoa, física ou jurídica, destinada ao custeio do aprimoramento cultural técnico ou profissional, de terceiros, sem beneficiar diretamente a pessoa concedente. (sublinhou-se)

31. Importa destacar que, conquanto esses Pareceres tenham se detido na análise das bolsas de estudo e de pesquisa frente ao imposto de renda, a interpretação ali exposta tem aplicação no campo previdenciário, uma vez que a base de cálculo da contribuição

previdenciária é a remuneração paga em contraprestação pelos serviços prestados e, se determinada concessão tiver natureza de doação civil, sem caráter de contraprestação do trabalho, resta afastada a incidência da contribuição previdenciária.

32. No presente caso, o estudante universitário desenvolve pesquisa em benefício da empresa patrocinadora do projeto ou para atender à demanda apresentada por essa patrocinadora, o que retira o caráter de doação e importa contraprestação pelos serviços executados, estando, dessa forma, configurado o fato gerador da contribuição previdenciária – o trabalho remunerado. Assim, não obstante o prestador dos serviços seja estudante, essa sua qualificação não exclui sua caracterização como segurado obrigatório da Previdência Social – como segurado empregado, se estiverem presentes as condições descritas art. 12, I, “a”, da Lei

nº 8.212, de 1991, ou como segurado contribuinte individual, quando não verificadas tais condições.

Conclusão

33. Diante do exposto, conclui-se que a bolsa de pesquisa paga pela empresa a estudante universitário cujos resultados revertam-se em vantagem para o concedente ou para pessoa interposta que lhe possa comunicar vantagem econômica, representa contraprestação pelos serviços prestados e integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, sendo tal

estudante caracterizado como segurado empregado, se estiverem presentes as condições descritas art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212, de 1991, ou como segurado contribuinte individual, quando não verificadas tais condições.

À Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta, para aprovação.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit- Substituta