



---

## Solução de Consulta nº 164 - Cosit

**Data** 9 de março de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

#### **REFORMADA PELA SC COSIT Nº 523-2017**

**BOLSA DE PESQUISA. TRIBUTAÇÃO. INCIDÊNCIA.** As bolsas de pesquisa pagas por fundação de direito privado, sem finalidade lucrativa, concedidas em desacordo com a Lei nº 8.958, de 1994, e do Decreto nº 7.423, de 2010, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária quando consubstanciarem contraprestação pelos serviços e os resultados do projeto reverterem-se economicamente a benefício da empresa concedente ou de pessoa interposta.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal, art. 195, inciso I, alínea “a”, e art. 201, § 11; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 28, inciso I e § 9º; Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, art. 29; Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, art. 1º, § 7º, art. 4º, § 1º, e art. 4º-B; Decreto nº 7.423, de 31 de dezembro de 2010, art. 6º, §§ 1º a 6º, art. 7º e art. 8º; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, art. 57, inciso I, e art. 58, incisos IX e XXVI; Parecer PGFN/CAJE nº 593, de 31 de julho de 1990.

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

**BOLSA DE PESQUISA. TRIBUTAÇÃO. RETENÇÃO NA FONTE.** As bolsas de pesquisa pagas por fundação de direito privado, sem finalidade lucrativa, estão sujeitas ao imposto sobre a renda na fonte quando, em contrapartida ao custeio, esteja previsto o aproveitamento econômico do resultado dessa atividade pela fonte pagadora.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 26, **caput**; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 39, inciso VII, e art. 43, inciso I; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 11, inciso I; Parecer PGFN/CAJE nº 593, de 31 de julho de 1990.

**Relatório**

A Consulente acima identificada formula consulta a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, apresentando dúvida quanto à tributação, para fins do imposto sobre a renda e da contribuição previdenciária, em relação aos valores pagos a pesquisadores a título de “bolsa de pesquisa” na execução de projetos de cunho científico e intelectual.

2. Informa a Consulente que é fundação de apoio e que firmou convênio de parceria com empresa pública estadual para elaborar projeto técnico para subsidiar a estruturação de unidade de despetrolização de fauna e implementação e gerenciamento de base especializada no resgate da fauna contaminada com petróleo e derivados e que, para a execução desse projeto, irá utilizar profissionais qualificados em áreas específicas, estagiários e pesquisadores de ciências biológicas e interdisciplinares.

3. Informa, também, que o projeto envolve o desenvolvimento e a produção de material de cunho científico e intelectual, que se reverterá em benefício da sociedade, e que será concedida aos pesquisadores uma “bolsa de pesquisa”, nos termos da tabela divulgada pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq).

4. Sustenta, seguidamente, que, nessa concessão, não haverá vantagem ao doador, o que afastaria a retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte nos termos do art. 39, inciso VII, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999). Sob o aspecto previdenciário, também entende que o pagamento da referida bolsa não integra o campo de incidência previdenciária a teor do disposto no art. 58, inciso XXVI, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

5. Ao final, indaga especificamente:

1) *Por haver dúvidas na correta interpretação do dispositivo da lei supracitada, mais, especificamente, quanto à delimitação da expressão “desde que os resultados dessa atividade não representem vantagem para o ‘doador’, como definir que não há vantagem para o doador no caso da consulente”?*

2) *Visto que a consulente apresenta para análise cópia dos documentos da entidade, Termo de Parceria e Plano de Trabalho, pergunta-se: a consulente fica dispensada da retenção do Imposto de Renda na Fonte, conforme inciso VII do art. 39 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99)?*

3) *Considerando a complexidade do projeto e da própria legislação, pergunta a consulente se, no pagamento de bolsa de estudos a pesquisadores no projeto mencionado, existe tributação previdenciária e/ou retenção?*

## 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 Constituição Federal, no art. 195, inciso I, alínea a”, dá os contornos da base de cálculo das contribuições previdenciárias ao assim dispor:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (original sem destaque)*

8. Já o art. 201, § 11, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998, determina que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

9. Por sua vez, o art. 28, inciso I, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997, em consonância com a norma constitucional supratranscrita, define salário de contribuição, para o segurado empregado, nos seguintes termos:

*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; (os destaques não são do original)*

10. O salário de contribuição, assim apurado, é tomado como base para o cálculo do valor dos benefícios a serem pagos aos segurados e dependentes do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), conforme estabelecido no art. 29 da Lei n.º 8.213, também de 24 de julho de 1991.

11. Por fim, o § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, e alterações posteriores, enumera as parcelas **não** integrantes do salário de contribuição, tendo excluído da base de cálculo previdenciária, entre outras parcelas, as seguintes:

*Art. 28 [...]*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*[...]*

*i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei n.º 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*

[...]

t) o valor relativo a plano educacional, ou **bolsa de estudo**, que vise à **educação básica de empregados e seus dependentes** e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, **à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e:**

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e

2. o valor mensal do plano educacional ou **bolsa de estudo**, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;

u) a importância recebida a título de **bolsa de aprendizagem** garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei n.º 8.069, de 13 de julho de 1990. (destacou-se)

12.  
2009, assim prevê:

Por sua vez, a Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de

Art. 57. As **bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias** da empresa e do equiparado são as seguintes:

I - **o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título**, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam 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, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa;

[...]

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

[...]

IX - a importância recebida pelo **estagiário** a título de **bolsa** ou outra forma de contraprestação, quando paga nos termos da Lei n.º 11.788, de 2008, e a bolsa de aprendizagem paga ao atleta não profissional em formação, nos termos da Lei n.º 9.615, de 1998, com a redação dada pela Lei n.º 10.672, de 2003;

[...]

XXVI - 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 n.º 8.958, de 20 de dezembro de 1994, conforme art. 7.º do Decreto n.º 5.205, de 14 de setembro de 2004;** (original sem destaque)

13. Como se observa dos dispositivos acima transcritos, a legislação previdenciária determina, num primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições sociais, fixando que a base de cálculo será a **remuneração total** dos segurados empregados e avulsos, **a qualquer título**, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades e até mesmo

por força de contrato, convenção ou acordo coletivo. Somente depois é que são definidas as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Previdência Social.

14. Por se tratar de exceção à regra, a interpretação do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, acima transcrito, deve ser feita de forma restritiva, nunca extensiva, de tal modo que, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não integre o salário de contribuição, faz-se necessária a existência de expressa previsão normativa.

15. De acordo com a legislação acima transcrita, os pagamentos efetuados a título de “bolsa” que não integram o campo de incidência previdenciária são os especificados nas alíneas “i”, “t” e “u”, do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, e nos incisos IX e XXVI do art. 58 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009. De se notar, porém, que nenhuma das parcelas descritas nesses dispositivos apresenta correlação com os valores pagos pela Consulente a título de “bolsa de pesquisa”. A única parcela listada nos referidos preceitos que pode ter alguma vinculação com a “bolsa de pesquisa” objeto deste processo de consulta é a relacionada no inciso XXVI do art. 58 da citada Instrução Normativa, que disciplina a bolsa de ensino, pesquisa e extensão paga nos termos da Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994. Passa-se, portanto, a analisar essa bolsa em cotejo com os pagamentos efetuados pela Consulente.

#### **Da Lei nº 8.958, de 1994, e seu Decreto regulamentador.**

16. A Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, que dispõe sobre “as relações entre as instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e as fundações de apoio”, prevê o que segue: (redação dada pela Lei nº 12.349, de 15 de dezembro de 2010, pela Lei nº 12.863, de 24 de setembro de 2013, e pela Lei nº 13.243, de 11 de janeiro de 2016):

*Art. 1º As Instituições Federais de Ensino Superior - IFES e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas - ICTs, de que trata a Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, poderão celebrar convênios e contratos, nos termos do inciso XIII do caput do art. 21 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, por prazo determinado, com fundações instituídas com a finalidade de apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação, inclusive na gestão administrativa e financeira necessária à execução desses projetos.*

[...]

*§ 7º Os recursos e direitos provenientes dos projetos de que trata o caput e das atividades e dos projetos de que tratam os arts. 3º a 9º, 11 a 13 da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, poderão ser repassados pelos contratantes diretamente para as fundações de apoio.*

[...]

*Art. 4º. As IFES e demais ICTs contratantes poderão autorizar, de acordo com as normas aprovadas pelo órgão de direção superior competente e limites e condições previstos em regulamento, a participação de seus servidores nas atividades realizadas pelas fundações referidas no art. 1º desta Lei, sem prejuízo de suas atribuições funcionais.*

*§ 1º A participação de servidores das IFES e demais ICTs contratantes nas atividades previstas no art. 1º desta Lei, autorizada nos termos deste artigo,*

não cria vínculo empregatício de qualquer natureza, podendo as fundações contratadas, para sua execução, conceder bolsas de ensino, de pesquisa e de extensão, de acordo com os parâmetros a serem fixados em regulamento.

[...]

Art. 4º-B. As fundações de apoio poderão conceder bolsas de ensino, pesquisa e extensão e de estímulo à inovação aos estudantes de cursos técnicos, de graduação e pós-graduação e aos servidores vinculados a projetos institucionais, inclusive em rede, das IFES e demais ICTs apoiadas, na forma da regulamentação específica, observados os princípios referidos no art. 2º. (destacou-se)

17. Por sua vez, o Decreto nº 7.423, de 31 de dezembro de 2010 (DOU de 31/12/2010), que, nos dias atuais, regulamenta, na íntegra, a Lei nº 8.958, de 1994, determina:

Art. 6º O relacionamento entre a instituição apoiada e a fundação de apoio, especialmente no que diz respeito aos projetos específicos deve estar disciplinado em norma própria, aprovada pelo órgão colegiado superior da instituição apoiada, observado o disposto na Lei nº 8.958, de 1994, e neste Decreto.

§ 1º Os projetos desenvolvidos com a participação das fundações de apoio devem ser baseados em plano de trabalho, no qual sejam precisamente definidos:

I - objeto, projeto básico, prazo de execução limitado no tempo, bem como os resultados esperados, metas e respectivos indicadores;

II - os recursos da instituição apoiada envolvidos, com os ressarcimentos pertinentes, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.958, de 1994;

III - os participantes vinculados à instituição apoiada e autorizados a participar do projeto, na forma das normas próprias da referida instituição, identificados por seus registros funcionais, na hipótese de docentes ou servidores técnico-administrativos, observadas as disposições deste artigo, sendo informados os valores das bolsas a serem concedidas; e

IV - pagamentos previstos a pessoas físicas e jurídicas, por prestação de serviços, devidamente identificados pelos números de CPF ou CNPJ, conforme o caso.

§ 2º Os projetos devem ser obrigatoriamente aprovados pelos órgãos colegiados acadêmicos competentes da instituição apoiada, segundo as mesmas regras e critérios aplicáveis aos projetos institucionais da instituição.

§ 3º Os projetos devem ser realizados por no mínimo dois terços de pessoas vinculadas à instituição apoiada, incluindo docentes, servidores técnico-administrativos, estudantes regulares, pesquisadores de pós-doutorado e bolsistas com vínculo formal a programas de pesquisa da instituição apoiada.

§ 4º Em casos devidamente justificados e aprovados pelo órgão colegiado superior da instituição apoiada poderão ser realizados projetos com a colaboração das fundações de apoio, com participação de pessoas vinculadas à instituição apoiada, em proporção inferior à prevista no § 3º, observado o mínimo de um terço.

§ 5º *Em casos devidamente justificados e aprovados pelo órgão colegiado superior da instituição apoiada, poderão ser admitidos projetos com participação de pessoas vinculadas à instituição apoiada em proporção inferior a um terço, desde que não ultrapassem o limite de dez por cento do número total de projetos realizados em colaboração com as fundações de apoio.*

§ 6º *Para o cálculo da proporção referida no § 3º, não se incluem os participantes externos vinculados a empresa contratada.*

[...]

### CAPÍTULO III

#### DAS BOLSAS

Art. 7º *Os **projetos** realizados nos termos do § 1º do art. 6º **poderão ensejar a concessão de bolsas de ensino, pesquisa, extensão e estímulo à inovação pelas fundações de apoio**, com fundamento na Lei nº 8.958, de 1994, ou no art. 9º, § 1º, da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, observadas as condições deste Decreto.*

§ 1º *A **instituição apoiada** deve, por seu órgão colegiado superior, **disciplinar as hipóteses de concessão de bolsas**, e os referenciais de valores, fixando critérios objetivos e procedimentos de autorização para participação remunerada de professor ou servidor em projetos de ensino, pesquisa ou extensão, em conformidade com a legislação aplicável.*

§ 2º *Para a fixação dos **valores das bolsas**, deverão ser levados em consideração critérios de **proporcionalidade com relação à remuneração regular de seu beneficiário** e, sempre que possível, os valores de bolsas correspondentes concedidas por agências oficiais de fomento.*

[...]

Art. 8º *As **relações** entre a **fundação de apoio** e a **instituição apoiada** para a realização dos projetos institucionais de que trata o § 1º do art. 6º **devem ser formalizadas** por meio de **contratos, convênios, acordos ou ajustes individualizados**, com objetos específicos e **prazo determinado**. (original sem destaque)*

18. Observa-se, primeiramente, em relação aos dispositivos acima transcritos, que a Lei nº 8.958, de 1994, disciplina a relação jurídica das “**Instituições Federais de Ensino Superior - IFES** e as **demais Instituições Científicas e Tecnológicas - ICTs, de que trata a Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004**” (destacou-se) e as **fundações de direito privado**, regidas pelo Código Civil, sem finalidade lucrativa, e que possuem prévio registro e credenciamento junto ao Ministério da Educação e no Ministério da Ciência e Tecnologia. A Lei nº 8.958, de 1994, autoriza as IFES e demais ICTs a contratarem, nos termos do inciso XIII do art. 24 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 (com dispensa de licitação), as referidas fundações com a finalidade de **dar apoio a projetos** de pesquisa, ensino e extensão e de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico de interesse daquelas instituições contratantes.

19. Há, como se vê, de um lado, na condição de **contratantes**, as IFES e as ICTs, que são **pessoas jurídicas de direito público** (Universidades e Centros Tecnológicos) e,

de outro, as fundações de apoio, na condição de empresas contratadas. Tais fundações são contratadas para a prestação de um serviço vinculado a um projeto específico de ensino, pesquisa, extensão (ou de desenvolvimento institucional, científico e tecnológico), previamente aprovado pela contratante (IFES e ICTs), com prazo determinado para sua execução e resultado bem definido.

20. Para a execução desses projetos, as fundações de apoio podem utilizar servidores das próprias instituições contratantes (IFES e ICTs) e conceder “bolsas” a esses servidores, sendo que a participação desses servidores nos projetos “não cria vínculo empregatício de qualquer natureza” segundo o disposto no § 1º do artigo 4º da mencionada Lei.

21 Acresce observar, neste ponto, que a Lei nº 8.958, de 1994, foi inicialmente regulamentada pelo Decreto nº 5.205, de 14 de setembro de 2004, o qual dispôs, em seu artigo 6º, que as bolsas “constituem-se em doação civil” (destacou-se) aos servidores que participam da execução dos projetos, “para a realização de estudos e pesquisas e sua disseminação à sociedade, cujos resultados não revertam economicamente para o doador ou pessoa interposta, nem importem contraprestação de serviços”.

22 Previu, também, o referido Decreto que as bolsas concedidas nos termos daquele ato “são isentas do imposto de renda, conforme o disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e não integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 28, incisos I a III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991” (destacou-se).

23 Com a revogação do Decreto nº 5.205, de 2004, pelo Decreto nº 7.423, de 31 de dezembro de 2010, que passou a regulamentar, na íntegra, a Lei nº 8.958, de 1994, esse novo ato não trouxe previsão expressa de que as bolsas concedidas pelas fundações de apoio às pessoas que participam dos projetos vinculados às IFES e demais ICTs apoiadas constituem-se em doação civil e não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

24. A despeito dessa omissão, como o conceito de salário de contribuição para o segurado empregado é “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” (art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991), a integração ou não do valor da “bolsa de pesquisa” na base de cálculo da contribuição previdenciária dependerá de sua caracterização ou não como “remuneração” nos termos do artigo 28 da citada Lei.

25. Assim, na hipótese de a “bolsa de pesquisa” ser concedida dentro dos critérios e condições fixados na Lei nº 8.958, de 1994, e no Decreto nº 7.423, de 2010, elas não integrarão o campo de incidência previdenciária desde que não importem contraprestação de serviços, podendo tal situação ocorrer quando os resultados do projeto não se reverterem economicamente para o doador, consubstanciando-se doação.

26 Acerca da natureza jurídica das bolsas que não integram a base de cálculo do tributo, por não caracterizarem contraprestação de serviços, o Parecer PGFN/CAJE nº 593, de 31 de julho de 1990, da Procuradoria da Fazenda Nacional, é bastante esclarecedor:

*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 da pesquisa seja diretamente aproveitado economicamente para o doador. Ao contrário, se o resultado do estudo ou da pesquisa reverter ao doador, estar-se-á diante de relação de emprego contra salário. No primeiro caso, sem dúvida alguma, estão as bolsas de estudo conferidas pelo Ministério da Educação ou Secretarias de Educação dos Estados e dos Municípios, como verdadeiras doações civis de mera liberalidade; no segundo caso, estão as ‘bolsas’ de estudo ou de pesquisa custeadas pelos empregadores para a melhoria profissional de seus empregados ou de seus laboratórios empresariais para o desenvolvimento de drogas e produtos químicos economicamente aproveitáveis. (original sem destaque)

27. Mencionado Parecer, conquanto tenha sido proferido à luz do Código Civil de 1916 e antes da publicação da Lei nº 8.958, de 1994, traz elementos esclarecedores sobre a natureza jurídica dos valores pagos a título de bolsas de estudo, estando seus fundamentos atuais e perfeitamente aplicáveis à espécie.

28. Vê-se, assim, que a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores das bolsas de pesquisa concedidas nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, e do Decreto nº 7.423, de 2010, somente ocorrerá se tais bolsas não caracterizarem remuneração pela prestação de serviço, requisito primeiro para ser base de cálculo do tributo, conforme disciplina a Lei nº 8.212, de 1991.

### **Da situação trazida pela Consulente**

29. A bolsa de pesquisa concedida pela Consulente é destinada à execução de projeto técnico de estruturação de unidade de despetrolização de fauna e implementação e gerenciamento de base especializada no resgate da fauna contaminada com petróleo e derivados, tendo tais serviços sido formalizados por meio de convênio celebrado entre a Consulente (fundação privada), uma empresa pública estadual, como demandante dos serviços, e uma instituição estadual de ensino superior, esta na condição de empresa “interveniente”.

30. Verifica-se, primeiramente, que a “bolsa de pesquisa” concedida nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, decorre de uma relação existente entre as Instituições Federais de Ensino Superior (Ifes) ou as Instituições Científicas e Tecnológicas (ICTs) de que trata a Lei nº 10.973, de 2004, e uma fundação de apoio, em que aquelas instituições apresentam-se como entidades contratantes e a fundação, na condição de empresa contratada com a finalidade de “apoiar” projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação (art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.958, de 1994).

31. Nessa relação jurídica, o “apoio” que essas fundações prestam às IFES e ICTs consiste, em regra, na execução dos serviços, cujas especificações, condições, forma e prazos constam no projeto, enquanto aquelas instituições ficam responsáveis, entre outras obrigações, de disponibilizar os recursos para a execução do projeto, bem como acompanhar e fiscalizar a execução físico-financeira do projeto apoiado e, após o cumprimento da obrigação pela fundação, de receber os serviços contratados.

32. De se observar que os projetos desenvolvidos com a participação das fundações de apoio, nos termos do § 2º do art. 6º do Decreto nº 7.423, de 2010, devem ser obrigatoriamente aprovados pelos órgãos colegiados acadêmicos competentes da instituição apoiada (IFEs ou ICTs).

33. No tocante aos recursos necessários à execução do projeto, bem como aos ressarcimentos pertinentes, verifica-se que estes necessitam constar do plano de trabalho, previamente elaborado, devendo as IFEs e ICTs observarem a adequação orçamentário-financeira, sendo as faturas emitidas pela fundação de apoio contra a instituição apoiada. Somente excepcionalmente é que as fundações de apoio podem receber diretamente os recursos financeiros necessários à execução do projeto de pesquisa, sem ingresso na Conta Única do Tesouro Nacional, mas, nesta hipótese, deverá existir expressa anuência da instituição apoiada conforme prevê o art. 3º, § 1º, da Lei nº 8.958, de 1994, com a redação dada pela Lei nº 12.863, de 2013.

34. Com relação aos participantes vinculados à instituição apoiada e autorizados a participar do projeto, eles deverão ser identificados no plano de trabalho, por seus respectivos registros funcionais e, nos termos do § 3º do art. 6º do Decreto nº 7.423, de 2010, devem participar do projeto, no mínimo, dois terços de pessoas vinculadas à instituição apoiada, incluindo docentes, servidores técnico-administrativos, estudantes regulares, pesquisadores de pós-doutorado e bolsistas com vínculo formal a programas de pesquisa da instituição apoiada nos termos do § 3º do art. 6º do Decreto nº 7.423, de 2010.

35. Na situação trazida neste processo de consulta, a Consulente não demonstrou o cumprimento de quaisquer desses requisitos para a relação jurídica, envolvendo instituição de ensino e fundação de apoio, subsumir-se à Lei nº 8958, de 1994, e ao Decreto nº 7.423, de 2010.

36. Verifica-se, primeiramente, que a Consulente foi quem celebrou o convênio com o terceiro para a execução do projeto técnico de estruturação de unidade de despetrolização de fauna. Nesse convênio, embora a instituição de ensino figure como “interveniente”, a ela não são fixadas quaisquer obrigações, ficando as responsabilidades decorrentes da execução do projeto restritas à fundação, sem qualquer participação/atuação da instituição de ensino.

37. A Consulente recebe diretamente do terceiro, demandante do serviço, o pagamento pela prestação de serviços, emitindo fatura contra esse terceiro, e não contra a ICT, e não demonstra que possuiria anuência expressa da instituição de ensino para receber diretamente os recursos financeiros necessários à execução do projeto de pesquisa, sem ingresso na Conta Única do Tesouro.

38. Efetivamente, o que se vê é que a prestação de serviços trazida neste processo de consulta não é regulada pela Lei nº 8.958, de 1994, inexistindo qualquer “**apoio**” da fundação à instituição de ensino, condição indispensável para a subsunção daquela prestação de serviços à referida Lei.

39. É importante assinalar, ainda, que, nos termos da “Cláusula Nona – Da Propriedade dos Resultados” do Convênio juntado aos autos, todas as metodologias e inovações técnicas, privilegiáveis ou não, e todos os programas de computador (**software**) resultantes ou obtidos em função do convênio, ainda que indiretamente, “serão de propriedade dos Partícipes” (destacou-se).

40. Há, de um lado, a fundação, na condição de executora dos serviços, que está sendo diretamente remunerada por esses serviços, participando, ainda, dos resultados do projeto, e, de outro, há o terceiro, que demandou os serviços, e que também participará desses resultados, numa clara demonstração de que esses resultados reverterem-se economicamente para o conessor das bolsas e para o terceiro financiador do projeto, estando, dessa forma, presente a contraprestação de serviços e afastada, por conseguinte, a figura da “doação”.

41. Enfim, as “bolsas de pesquisa” pagas pela Consulente não se subsumem à hipótese descrita no art. 58, inciso XXVI, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, constituindo remuneração pelos serviços prestados e, dessa forma, integram o campo de incidência previdenciária nos termos do art. 28, **caput**, da Lei nº 8.212, de 1991.

### **Do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte**

42. Indaga, também, a Consulente se a “bolsa de pesquisa” concedida aos pesquisadores “de acordo com a tabela do CNPq (Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico)” está sujeita ou não à retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte.

43. A Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 12.816, de 5 de junho de 2013, assim dispõe sobre as bolsas de estudo e pesquisa:

*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.** (destacou-se)*

44. Por sua vez, o Decreto nº 3.000, de 1999, que regulamenta o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, assim dispõe sobre as bolsas de estudo e de pesquisa:

*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); (original sem destaque)

45. Como se vê, o art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995, e o inciso VII do art. 39 do Decreto nº 3.000, de 1999, ao tratarem dos diversos rendimentos isentos ou não tributáveis, incluem, entre eles, os que são pagos a título de bolsas de estudo e de pesquisa, mas ressaltam que, para gozo do tratamento tributário privilegiado, tais bolsas precisam ter o caráter de doação e não podem implicar vantagem para o doador e tampouco contraprestação de serviços.

46. Na esteira da Lei nº 9.250, de 1995, e do Decreto nº 3.000, de 1999, a Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, prevê o que segue:

*Art. 11. São isentos ou não se sujeitam ao imposto sobre a renda, os seguintes rendimentos:*

*I - 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; (destacou-se)*

47. Observa-se, porém, que o art. 43, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 1999, incluiu, entre os rendimentos tributáveis, os decorrentes de “bolsas de estudo e de pesquisa”, como se pode verificar abaixo:

*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; (destacou-se)*

48. De acordo com os dispositivos acima transcritos, as bolsas de estudo e de pesquisa, em regra, são tributadas para fins do imposto sobre a renda. Excetuam-se, porém, dessa tributação, as bolsas de estudo e pesquisa que cumprem as condições previstas no inciso VII do art. 39 do Decreto nº 3.000, de 1999.

49. Essa norma jurídica, que exclui a bolsa de pesquisa do campo de incidência do imposto sobre a renda, é explicitada no Parecer PGFN/CAJE nº 593, de 31 de julho de 1990, da Procuradoria da Fazenda Nacional, acima reproduzido, quando afirma que a bolsa será “doação civil” na hipótese de o pagamento feito pelo doador não reverter economicamente para ele, doador, ou para pessoa interposta. Se a bolsa de pesquisa consubstanciar vantagem para a fonte pagadora ou para pessoa interposta, caracterizando contraprestação pelos serviços, ela estará sujeita à incidência do imposto sobre renda na fonte.

50. Na situação trazida neste processo de consulta, conforme já exposto no título anterior, a bolsa de pesquisa concedida pela Consultante importa contraprestação pelos

serviços prestados, uma vez que se encontra presente o aproveitamento econômico do resultado dessa atividade pela fonte pagadora e, nesse sentido, a referida bolsa integra a base de cálculo para fins do Imposto sobre a Renda.

51. Reitera-se, aqui, o fato de o Convênio prever, em sua Cláusula Nona, que as três empresas partícipes (a Consulente, a instituição estadual de ensino superior e a empresa pública estadual, demandante dos serviços) irão obter aproveitamento econômico dos trabalhos e estudos, em face da previsão de que todas as metodologias e inovações técnicas, privilegiáveis ou não, e todos os programas de computador (*software*) obtidos em virtude da execução do convênio, ainda que indiretamente, serão de propriedade desses partícipes.

52. Verifica-se, ainda, que, nos termos da Cláusula Décima do Convênio, é vedada a divulgação a terceiros dos conhecimentos técnicos específicos adquiridos e outros dados particulares a eles referentes, excetuados, tão somente, os casos em que a empresa demandante dos serviços autoriza, por escrito, essa divulgação. Nesse particular, há, inclusive, a previsão de pagamento de indenização por perdas e danos no caso de divulgação indevida, estando apenas autorizada a divulgação desses conhecimentos científicos em cursos regulares de graduação e pós-graduação da instituição de ensino superior partícipe.

53. Esses fatos demonstram que, no presente caso, não há a disponibilização dos resultados científicos e tecnológicos do trabalho de pesquisa à sociedade, existindo, ao contrário, o aproveitamento econômico, pelas entidades partícipes, dos resultados advindos dessa pesquisa. A vedação de divulgação desses resultados a terceiros demonstra que as referidas bolsas de pesquisa não se caracterizam como doação, representando vantagem para os envolvidos e importando contraprestação de serviços, o que faz incidir o Imposto sobre a Renda sobre tais pagamentos.

## Conclusão

54. Diante do exposto, conclui-se:

- as bolsas de pesquisa pagas por fundação de direito privado, sem finalidade lucrativa, concedidas em desacordo com a Lei nº 8.958, de 1994, e do Decreto nº 7.423, de 2010, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária quando consubstanciarem contraprestação pelos serviços e os resultados do projeto reverterem-se economicamente a benefício da empresa concedente ou de pessoa interposta;
- as bolsas de pesquisa pagas por fundação de direito privado, sem finalidade lucrativa, estão sujeitas ao Imposto sobre a Renda na Fonte quando, em contrapartida ao custeio, esteja previsto o aproveitamento econômico do resultado dessa atividade pela fonte pagadora.

Encaminhe-se às Coordenadoras da Copen e da Cotir.

Assinado digitalmente

**MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS**

Auditor Fiscal da RFB - Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

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

Assinado digitalmente  
CLÁUDIA 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 Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit