



---

## Solução de Consulta nº 129 - Cosit

**Data** 02 de outubro de 2020

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

BOLSA-ATLETA MUNICIPAL. INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A incidência de contribuição previdenciária patronal a cargo do município concedente de bolsa atleta depende da natureza da relação jurídica entre este e o atleta, quanto à caracterização ou não de prestação de serviço, que é um dos elementos do fato gerador da contribuição.

Os atletas que recebem valores em razão da prática de esporte devem contribuir para o Regime Geral de Previdência Social, exceto se o valor se caracterizar como bolsa aprendizagem.

A contribuição incide, assim, quer os atletas estejam contratados, quer não contratados por entidades esportivas, seja na condição de empregados, ou na condição de contribuintes individuais, porque a prática frequente e remunerada de esporte está prevista na hipótese de incidência do tributo.

**Dispositivos Legais:** CF/88, art. 195, inciso I, alínea “a”; Lei nº 10.891, de 2004, art. 1º; arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 1991; IN RFB nº 971, de 2009, art. 51, inciso III, alínea “a”, e art. 52, inciso III, alíneas “a e “b”. Parecer PGFN/CAT/Nº 471/2016, item 24.

## **Relatório**

Órgão público municipal formulou consulta na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre parcela relativa a bolsa atleta e a aplicação do Ato Declaratório Executivo Codac/RFB nº 16, de 16 de maio de 2016.

2. Informa que a consulta é relativa à “(...) incidência de contribuição previdenciária sobre o valor correspondente à Bolsa-Atleta paga pelo município (...), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 1º da Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004” (fl. 2).

2.1. Acrescenta que “(...) também deseja obter esclarecimentos sobre a possibilidade de fazer uso do procedimento destinado ao Ministério do Esporte por meio do Ato Declaratório Executivo Codac/RFB nº 16, de 16/5/2016, quanto à utilização do código Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) 639 e gozo do percentual de isenção-filantropia a que aduz o art. 1º do ato supra” (fl. 2).

3. Em relação aos dispositivos que ensejaram a apresentação da consulta, limita-se a citar: o inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; os arts. 201 e 216, § 26, do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999; a Lei nº 10.891, de 2004; e o Ato Declaratório Executivo (ADE) Codac/RFB nº 16, de 16 de maio de 2016. Também cita a íntegra de uma lei municipal que instituía a bolsa-atleta no âmbito do município (fl. 2).

3.1. A consulente juntou, também, anexa à consulta, a cópia do Parecer PGFN/CAT/Nº 471/2016 (fls. 20 a 37).

4. Ao final formula os seguintes questionamentos:

1) O pagamento da bolsa-atleta criada pela lei municipal (...) comporá a base de cálculo para a contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, conforme preceitua o art. 22 da Lei nº 8.212/1991?

2) O pagamento da bolsa-atleta criada pela lei municipal (...) comporá a base de cálculo para a contribuição a cargo de seu beneficiário, na condição de contribuinte individual, conforme preconiza o § 26 do art. 216 do Decreto nº 3.048/1999?

3) O município (...) poderá fazer uso do procedimento destinado ao Ministério do Esporte por meio do Ato Declaratório Executivo (ADE) Codac/RFB nº 16, de 16/5/2016, quanto à utilização do FPAS 639 e gozo do percentual de isenção-filantropia a que aduz o art. 1º do ato supra?

## Fundamentos

5. Preliminarmente, cabe destacar que a presente solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles aplicável, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida informações, ações ou classificações procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais se aplica.

6. Em relação à lei municipal de 2011 referida na consulta (fls. 2 e 3), verifica-se que ela está formalmente revogada. Em 2019, a nova lei municipal, que revogou a de 2011, instituiu o “Programa Bolsa-Atleta no Município de (...)”, estabelecendo a concessão da bolsa “(...) na forma de benefício financeiro mensal”. Ambas estabelecem que a concessão da Bolsa-Atleta Municipal não gera vínculo laboral ou de qualquer natureza com a Administração Pública Municipal, nem com a Secretaria Municipal de Esportes.

7. A concessão da bolsa-atleta pelo governo federal, nos termos da Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004, não se confunde com o programa municipal objeto da consulta. No âmbito do benefício federal, quanto à redação dada pela Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015, aos §§ 6º e 7º, do art. 1º da Lei nº 10.891, de 2004, tem-se que os atletas beneficiados com a bolsa, até 13 de dezembro de 2018, eram segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), na categoria de contribuintes individuais, sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias. Na ocasião, eram estabelecidas, ao órgão concedente da bolsa, as obrigações de retenção e recolhimento da contribuição a cargo do atleta.

8. Verifica-se, contudo, que a Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018, alterou a redação do § 6º e revogou o § 7º do art. 1º da Lei nº 10.891, de 2004. A Lei nº 13.756, de 2018, também alterou a redação da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, no âmbito federal, o beneficiário da bolsa passou a ter a possibilidade de ser segurado facultativo (RGPS), e o recolhimento a ser de responsabilidade do próprio atleta.

**Lei nº 10.891, de 2004.**

Art.1º...

~~§ 6º O atleta de modalidade olímpica ou paraolímpica, com idade igual ou superior a dezesseis anos, beneficiário de Bolsa-Atleta de valor igual ou superior a um salário mínimo, é filiado ao Regime Geral de Previdência Social como contribuinte individual. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)~~

§ 6º O beneficiário do Bolsa-Atleta com idade igual ou superior a 16 (dezesesseis) anos que não seja filiado a regime próprio de previdência social ou que não esteja enquadrado em uma das hipóteses do art. 11 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, poderá filiar-se ao Regime Geral de Previdência Social como segurado facultativo. (Redação dada pela Lei nº 13.756, de 2018)

~~§ 7º Durante o período de fruição da Bolsa-Atleta caberá ao Ministério do Esporte efetuar o recolhimento da contribuição previdenciária, descontando-a do valor pago aos atletas. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)~~

§ 7º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 13.756, de 2018)

\*\*\*

**Lei nº 8.212, de 1991.**

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

[...]

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

[...]

aa) os valores recebidos a título de bolsa-atleta, em conformidade com a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004. (Incluído pela Lei nº 13.756, de 2018)

8.1. Ou seja, como consequência das alterações implementadas pela Lei nº 13.756, de 2018: 1) o beneficiário da bolsa-atleta de que trata a Lei nº 10.891, de 2004 (concedida no âmbito do governo federal), deixou de ser contribuinte individual (sendo-lhe facultado tornar-se segurado facultativo, nos termos da lei); 2) o Ministério do Esporte deixou de ter a obrigação de recolher as contribuições incidentes sobre o benefício a cargo do atleta (§§ 6º e 7º do art. 1º); e 3) os valores recebidos a título de bolsa-atleta, em conformidade com a Lei nº 10.891, de 2004, deixaram de compor o salário de contribuição (alínea “aa” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991).

8.2. Quanto à bolsa atleta concedida pelo governo federal, ainda por conta das alterações implementadas pela Lei nº 13.756, de 2018, o art. 11 do Decreto nº 3.048, de 1999, foi alterado pelo Decreto nº 10.410, de 30 de junho de 2020, e o ADE Codac/RFB nº 16, de 2016, foi revogado pelo ADE Codac/RFB nº 10, de 10 de maio de 2019, produzindo efeitos desde 13 de dezembro de 2018 (data de publicação da Lei nº 13.756, de 2018).

**- Decreto nº 3.048, de 1999.**

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.

§ 1º Podem filiar-se facultativamente, entre outros:

[...]

XII - o atleta beneficiário da Bolsa-Atleta não filiado a regime próprio de previdência social ou não enquadrado em uma das hipóteses previstas no art. 9º. (Incluído pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

[...]

§ 5º O segurado poderá contribuir facultativamente durante os períodos de afastamento ou de inatividade, desde que não receba remuneração nesses períodos e não exerça outra atividade que o vincule ao RGPS ou a regime próprio de previdência social. (Incluído pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

**- ADE Codac/RFB nº 10, de 2019.**

O COORDENADOR-GERAL DE ARRECADAÇÃO E COBRANÇA, (...), e tendo em vista o disposto na Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004, alterada pela Lei nº 13.756 de 12 de dezembro de 2018, declara:

Art. 1º Fica revogado o Ato Declaratório Executivo Codac nº 16, de 16 de maio de 2016.

Art. 2º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeito, no que couber, a partir de 13 de dezembro de 2018.

8.3. Isso porque o atleta que recebe a bolsa de que trata a Lei nº 10.891, de 2004, pode optar em contribuir para o RGPS como segurado facultativo; portanto, cabe-lhe a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição, observando-se as condições definidas pela já referida legislação tributária. Observe-se que os valores recebidos a título de bolsa-atleta, em conformidade com a nova redação da Lei nº 10.891, de 2004, deixaram de compor o salário de contribuição; assim, o órgão concedente restou dispensado de prestar informações sobre estes valores, para efeitos de incidência da contribuição previdenciária, pelo fato de o atleta agora ter a opção de contribuir como segurado facultativo, e também pelo fato de o § 7º do art. 1º da Lei nº 10.891, de 2004, ter sido revogado.

9. No caso em análise, é crucial esclarecer que, não obstante os termos do Parecer PGFN/CAT/Nº 471/2016<sup>1</sup>, apontado pela consulente, deve-se considerar que a concessão da bolsa atleta, comumente, está relacionada a tratativas plurilaterais que

---

<sup>1</sup> Fonte: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/file/d75d9858-644a-3bf3-bc44-b66efe63e7d0/PARECER%20PGFN-CAT%20N%C2%BA%20471-2016.pdf>>. Acesso em 20/8/2020.

envolvem o órgão público concedente, o atleta e as diversas entidades junto às quais ele desenvolve suas atividades de treinamentos e competições; nesse cenário, **o fato gerador** da contribuição previdenciária, a cargo da empresa ou equiparada (mesmo se órgão público), **só ocorre na situação em que há uma prestação de serviço pela pessoa física**, conforme autoriza a alínea “a”, inciso I, do art. 195 da CF/88, o instituído pelo art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991, com pormenores nos dispositivos dos arts. 51 e 52 da IN RFB nº 971, de 2009. Vejam-se tais comandos:

**- Lei n 8.212, de 24 de julho de 1991:**

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.

[...]

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**;

**- Instrução Normativa RFB n. 971 de 13 de novembro de 2009:**

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;

[...]

III - em relação à empresa ou equiparado à empresa:

a) a prestação de serviços remunerados realizados por segurado empregado, trabalhador avulso e contribuinte individual;

[...]

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

[...]

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;** (grifos nossos)

10. Para compreender a problemática então estabelecida, quando houve a publicação do ADE Codac nº 16, de 2016, é preciso perceber que, como não havia uma relação de prestação de serviço entre o Ministério dos Esportes - órgão concedente da bolsa atleta - e os atletas, o Ministério não se caracterizava como sujeito passivo da contribuição previdenciária patronal, *ergo*, não estava sujeito ao pagamento da contribuição previdenciária prevista no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, mesmo a lei tendo qualificado o atleta como segurado contribuinte individual.

11. Nessa situação, pela regra geral, o ministério, tal como as demais empresas ou equiparadas, também não estava obrigado a **descontar** e a recolher a contribuição a cargo do atleta, conforme o art. 4º da Lei nº 10.666, de 2003, que só prevê a obrigação nos casos em que o contribuinte individual preste serviço a empresa.

12. Contudo, não obstante o atleta fosse um contribuinte individual que não prestava serviço ao Ministério dos Esportes, o § 7º do art. 1º da Lei nº 10.891, de 2004, determinou que o Ministério era obrigado a descontar e recolher a contribuição do atleta.

12.1. Assim, apesar de não haver a contribuição patronal a cargo do Ministério, havia a obrigação de recolher a contribuição a cargo do atleta, o que criou um problema **operacional** no sistema de arrecadação que foi resolvido com a medida promovida pelo ADE Codac nº 16, de 2016 - apontado pela consulente -, que simplesmente estabeleceu um protocolo de registros na GFIP exclusivo ao Ministério dos Esportes, com vistas a tratar da situação anômala então instaurada, para viabilizar a declaração da contribuição a cargo do atleta. Esse foi o único objetivo do ADE, e por isso ele foi revogado com o fim da obrigação de recolhimento da contribuição do atleta, antes legada ao Ministério. Repisa-se: o ADE Codac nº 16, de 2016, jamais tratou de isenção de contribuição.

13. Feita a explanação, resta claro que o código foi empregado em um caso específico; logo, não há razão de cogitar seu emprego em qualquer outro contexto, incluído o

caso sob análise, já que a lei municipal que criou a bolsa atleta, diferentemente da lei federal, não instituiu para o município a obrigatoriedade de recolhimento e retenção da contribuição devida pelo atleta.

14. No caso sob análise, conforme relatado, a lei municipal que regula a bolsa atleta estabelece que sua concessão não envolve vínculo laboral do atleta com Administração Pública Municipal. Nessas condições, uma vez que não seja caracterizada uma relação de prestação de serviço entre o município concedente da bolsa e o atleta, aquele não estará obrigado ao pagamento da contribuição previdenciária patronal de que trata o inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, nem à retenção e recolhimento da contribuição a cargo do atleta, prevista no art. 4º da Lei n 10.666, de 2003, ainda que este seja caracterizado como segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual.

15. Com relação ao atleta, aplica-se o item 24 do Parecer PGFN/CAT/Nº 471/2016:

24. Como resultado, todos os atletas que recebam valores de entidades públicas ou privadas em razão da prática do esporte devem contribuir para o regime geral de previdência social, exceto se o valor se caracterizar como bolsa aprendizagem. A contribuição incide, assim, quer os atletas estejam contratados, quer não contratados por entidades esportivas, seja na condição de *empregados*, seja na condição de *contribuintes individuais*, porque a prática frequente e remunerada de esporte está prevista na hipótese de incidência do tributo.

16. O recolhimento de contribuição pela alíquota de 11% a que se refere o § 26, do art. 216, do Decreto nº 3.048, de 1999, somente é admitida na hipótese de haver a contribuição a cargo da empresa, conforme o § 4º, do art. 30, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicando-se nos demais casos as regras do art. 21 desta lei.

17. Outro esclarecimento importante é sobre o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Mais uma vez, ele diz respeito apenas a situações em que a pessoa física tem uma relação de prestação de serviço com a empresa. Um exemplo é um empregado a quem a empresa concede alguma vantagem que pode caracterizar **salário indireto**. Ou seja, o valor, na verdade, é um acréscimo de salário pelo serviço prestado no dia a dia, embora pago a título de alguma vantagem aparentemente divorciada da remuneração do serviço prestado; situação em que, sobre o valor, incide a contribuição previdenciária a cargo do empregado e

do empregador, a menos que a rubrica esteja expressamente excluída do salário de contribuição por este § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991.

## Conclusão

18. Ante todo o exposto, responde-se à consulente que:

18.1. não havendo uma relação de prestação de serviço entre o concedente da bolsa e o atleta, o ente municipal não é sujeito passivo da obrigação previdenciária de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, nem está obrigado a descontar e recolher a contribuição a cargo do atleta, na forma prevista no art. 4º da Lei nº 10.666, de 2003, ainda que este seja caracterizado como contribuinte individual;

18.2. com relação ao atleta, aplica-se o item 24 do Parecer PGFN/CAT/Nº 471/2016, segundo o qual os atletas que recebam valores de entidades públicas ou privadas em razão da prática do esporte devem contribuir para o regime geral de previdência social, exceto se o valor se caracterizar como bolsa aprendizagem. A contribuição incide, assim, quer os atletas estejam contratados, quer não contratados por entidades esportivas, seja na condição de *empregados*, seja na condição de *contribuintes individuais*, porque a prática frequente e remunerada de esporte está prevista na hipótese de incidência do tributo; e

18.3. o Ato Declaratório Executivo (ADE) Codac/RFB nº 16, de 16 de maio de 2016, regulou uma medida específica voltada à solução de uma questão operacional para viabilizar a declaração e a arrecadação da contribuição no caso concreto por ele tratado, e não uma isenção de contribuição previdenciária; não há fundamento para que seja empregado em outras situações, como pretende a consulente.

*Assinado digitalmente*  
ADELÁDIA VIEIRA LOPES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais.

*Assinado digitalmente*  
WILLIAM CHAVES SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

*Assinado digitalmente*  
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

## **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 à interessada.

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral de Tributação