



Solução de Consulta nº 140 - Cosit

Data 21 de setembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

FUNDAÇÃO DE APOIO DE INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR. BOLSA. TRIBUTAÇÃO. RETENÇÃO NA FONTE.

São tributáveis, e sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, os rendimentos pagos a título de bolsa por Fundação de Apoio de Instituição Federal de Ensino Superior, com fundamento na Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, se do esforço do bolsista resultar vantagem econômica para a fundação.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 26, **caput**; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 35 e 36; Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, art. 1º, 2º e 4º-B, Decreto nº 7.423, de 31 de dezembro de 2010, art. 6º e 7º; Parecer PGFN/CAJE/Nº 593, de 31 de julho de 1990.

Relatório

A interessada, acima identificada, formulou consulta acerca da correta interpretação da legislação tributária.

2. A consulente relatou que é uma fundação de direito privado, incumbida estatutariamente de apoiar instituição pública em projetos de ciência, tecnologia e cultura, atuando como Fundação de Apoio de Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), nos termos da Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994. Como tal, “firma Convênios, Contratos e instrumentos congêneres, com a finalidade de apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação (Art. 10) fazendo a gestão administrativo-financeira destes projetos, nas mais diversas áreas de atuação da [universidade apoiada]” (fl. 02).

3. Relatou ainda que determinado órgão federal disponibilizou recursos para universidade apoiada por meio de “Termo de Execução Descentralizado” para a realização de um “*projeto de fortalecimento dos projetos de Inclusão Digital (...) por meio da pesquisa, desenvolvimento e disponibilização de tecnologias de coletada e análise de dados dos ambientes computacionais bem como de indicadores de inclusão digital*” (fl. 03), e que a universidade apoiada firmou convênio com a consultante para sua execução.

4. Acrescentou que “*os programas de inclusão digital mencionados são políticas públicas descritas e aprovadas nos Planos Pluri Anual e nas Leis de Diretrizes Orçamentárias do Governo Federal respectivamente a cada ação*”, e que “*pode-se vincular os possíveis resultados da pesquisa às diversas populações descritas como público-alvo de cada política pública, sem caracterizar dessa forma lucro ou vantagem financeira ao órgão concedente do recurso*” (fl. 03).

5. O projeto executado tem como objetivo geral o “fortalecimento dos projetos de **Inclusão Digital** (...) por meio da pesquisa, desenvolvimento e disponibilização de tecnologias de coletada e análise de dados dos ambientes computacionais bem como de indicadores de inclusão digital”, e como específicos, por exemplo, “[i]nclusão georeferenciadas de dados sócio e econômicos e indicadores de inclusão digital disponíveis em bases de dados abertos”, “[p]esquisa na geração de indicadores que permitam avaliar e orientar **políticas públicas de inclusão digital**”, “[e]studos e avaliação em infraestruturas de nuvem para **suporte serviços computacionais básicos para as prefeituras atendidas pelos programas**”, “[p]esquisa em métodos para suportar o armazenamento e hospedagem de dados abertos das prefeituras atendidas pelas **iniciativas de inclusão digital**”, e “[a]plicação de cursos e treinamentos na utilização dos dados abertos para geração de relatórios customizados” (fls. 93 e 122).

6. A consultante afirmou que haverá participação de docentes e alunos de graduação e pós-graduação da universidade apoiada, que receberão bolsas pagas pela consultante, nos termos da Lei nº 8.958, de 1994, e seu decreto regulamentador nº 7.423, de 2010, e ressaltou que não haverá ganho econômico decorrente de patente ou direito autoral em relação aos resultados da pesquisa destes bolsistas (fl. 04). Finalmente, questionou:

Consideradas as questões anteriores, as bolsas pagas pela [Fundação de Apoio], no âmbito deste projeto (...) aos docentes e alunos vinculados, nos termos do Plano de Trabalho, cumpre os critérios para isenção nos termos da alínea "a" do inciso VII do artigo 35, podendo, portanto, ser pagas sem a retenção do Imposto de Renda?

7. É o relatório.

Fundamentos

8. A Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, dispõe sobre as relações entre as instituições federais de ensino superior e as fundações de apoio:

*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. 24 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.*

§ 1º Para os fins do que dispõe esta Lei, entendem-se por desenvolvimento institucional os programas, projetos, atividades e operações especiais, inclusive de natureza infraestrutural, material e laboratorial, que levem à melhoria mensurável das condições das IFES e demais ICTs, para cumprimento eficiente e eficaz de sua missão, conforme descrita no plano de desenvolvimento institucional, vedada, em qualquer caso, a contratação de objetos genéricos, desvinculados de projetos específicos.

(...)

Art. 2º As fundações a que se refere o art. 1º deverão estar constituídas na forma de fundações de direito privado, sem fins lucrativos, regidas pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, e por estatutos cujas normas expressamente disponham sobre a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência, e sujeitas, em especial: (Redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010)

(...)

*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.***

9. Esta lei foi regulamentada pelo Decreto nº 7.423, de 31 de dezembro de 2010:

DAS RELAÇÕES ENTRE FUNDAÇÕES DE APOIO E INSTITUIÇÕES APOIADAS

*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.

(...)

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 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.

§ 3º Na ausência de bolsa correspondente das agências oficiais de fomento, será fixado valor compatível com a formação do beneficiário e a natureza do projeto.

§ 4º O limite máximo da soma da remuneração, retribuições e bolsas percebidas pelo docente, em qualquer hipótese, não poderá exceder o maior valor recebido pelo funcionalismo público federal, nos termos do artigo 37, XI, da Constituição.

§ 5º A instituição apoiada poderá fixar na normatização própria limite inferior ao referido no § 4º.

10. Como se observa da leitura do **caput** do art. 7º do Decreto nº 7.423, de 2010, a concessão de bolsas pode ter como fundamento a Lei nº 8.958, de 1994, **ou** o art. 9º, § 1º, da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, que dispõe sobre incentivos à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo. De fato, estas leis disciplinam situações com alguma semelhança, porém distintas.

11. Analisando os documentos apresentados, não há evidências de que o objeto do convênio possa ser considerado como incentivo à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo, nos termos da Lei nº 10.973, de 2004, e a consulente não menciona esta lei ou o Decreto nº 9.283, de fevereiro de 2018, que a regulamenta. Além disso, a situação descrita não se enquadra no disposto nos arts. 38 e 39 do referido decreto. Assim, consideraremos que a concessão de bolsas tem como fundamento a Lei nº 8.958, de 1994.

12. Pois bem. Diz a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

*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.***

13. Por sua vez, o RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018) assim disciplina a matéria:

*Art. 35. São **isentos ou não tributáveis**:*

(...)

VII - os seguintes rendimentos diversos:

*a) 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);*

(...)

*Art. 36. 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 Complementar nº 109, de 2001, art. 68 ; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 14 ; 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 ; Lei nº 9.250, de 1995, art. 33; Lei nº 9.532, de 10 dezembro de 1997, art. 11, § 1º ; e Lei nº 12.663, de 2012, art. 46):*

*I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, **bolsas de estudo e de pesquisa e remuneração de estagiários**;*

(...)

(destaques nossos)

14. Como se verifica, nem todas as bolsas de estudo e pesquisa são isentas ou não tributáveis: somente o são aquelas que efetivamente sejam doação civil, desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador e nem importem contraprestação de serviços.

15. No caso em análise, determinado órgão federal, para a execução de projeto de seu interesse, realizou a descentralização de créditos para a universidade apoiada (fls. 116 e ss.) que, por sua vez, fez um convênio com sua fundação de apoio para a execução do projeto (fls. 77 e ss.). E pela execução do projeto, a fundação de apoio receberá recursos da universidade apoiada, como se verifica da leitura do termo de convênio:

CLÁUSULA QUARTA — Dos Recursos Financeiros

Os recursos financeiros, repassados, pela CONCEDENTE à CONVENENTE, nos termos do cronograma de desembolso constante do Plano de Trabalho em anexo, para a execução do objeto deste Convênio (...)

Os recursos da CONCEDENTE destinados à execução do objeto deste Convênio serão liberados de acordo com o Cronograma de Desembolso constante do Plano de Trabalho (...)

CLAUSULA NONA - Do Controle, Fiscalização a Gerenciamento

É prerrogativa da CONCEDENTE conservar a autoridade normativa e exercer controle e fiscalização sobre a execução, mediante a supervisão e acompanhamento das atividades inerentes ao objeto deste Instrumento, bem como de assumir ou transferir a responsabilidade pela execução no caso de paralisação ou de fato relevante que venha a ocorrer.
(...)

CLÁUSULA DÉCIMA-TERCEIRA — Da Restituição de Recursos

Quando da conclusão do objeto pactuado, da denúncia, da rescisão ou da extinção deste instrumento, o CONVENENTE, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ocorrência do evento é obrigado a recolher à conta da CONCEDENTE:

(...)

b. O valor total transferido atualizado monetariamente, acrescido de juros legais, na forma da legislação aplicável aos debites para com a Fazenda Nacional, a partir da data de recebimento, nos seguintes casos:

i. Quando não for executado o objeto da avença;

ii. Quando não for apresentada, no prazo exigido, a prestação de contas final ou, eventualmente, quando exigida, a prestação de contas parcial; e

iii. Quando os recursos forem utilizados em finalidade diversa da estabelecida neste Convênio.

(destaques nossos)

16. Como é evidente, a fundação de apoio somente terá direito a receber os recursos caso execute as tarefas que lhe foram incumbidas: se não forem executadas, a fundação terá que restituir, com acréscimos, os eventuais valores recebidos. Diante deste fato, poderíamos ainda assim considerar que as bolsas pagas no âmbito do projeto seriam doações civis?

17. Para respondermos a esta pergunta, nos socorremos do Parecer PGFN/CAJE/Nº 593, de 31 de julho de 1990, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (disponível em https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/1990/parecer_caje_593_90.pdf):

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.

(destaques nossos)

18. No caso em análise, o trabalho do bolsista poderá até não resultar, por si só, em um ganho para a fundação ou para terceiros. Entretanto, é por meio do labor realizado por ele que a fundação de apoio fará jus ao recebimento dos recursos. O pagamento da bolsa **não** implicará em diminuição do patrimônio do suposto doador: este patrimônio será mantido ou até aumentado em razão da execução do convênio. Ou seja, o esforço do bolsista será verdadeira prestação de serviço para a fundação, que dele se beneficiará com o recebimento dos recursos do convênio.

19. A fundação obterá uma vantagem econômica em razão do esforço do bolsista: se ele não desempenhar a tarefa determinada, a fundação terá uma redução dos recursos recebidos. Diante disto, é forçoso concluir que a situação descrita não se enquadra no disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 1995, já transcrito. Os valores recebidos a título de bolsas serão tributáveis, e, portanto, estarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte.

Conclusão

20. À vista do exposto, conclui-se que são tributáveis, e sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, os rendimentos pagos a título de bolsa por Fundação de Apoio de Instituição Federal de Ensino Superior, com fundamento na Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, se do esforço do bolsista resultar vantagem econômica para a fundação.

À consideração superior.

[assinado digitalmente]

João Alberto Sales Júnior
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

[assinado digitalmente]

MARCO ANTONIO F. POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit -9ª RF

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

[assinado digitalmente]

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

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

[assinado digitalmente]

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