

PARECER JURÍDICO

PARECER N. 1/2024

SOLICITANTE: FUNAEPE - Fundação de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão.

ASSUNTO: Tributação do Imposto de Renda e das Contribuições Previdenciárias sobre os valores pagos a título de bolsa nos projetos de ensino, pesquisa e extensão gerenciados pela FUNAEPE.

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. FUNDAÇÃO DE APOIO. BOLSAS DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO. RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. DOAÇÃO CIVIL.

1. RELATÓRIO

Trata-se de solicitação encaminhada pela Fundação de Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão (FUNAEPE), na pessoa de seu Diretor Executivo, sr. Amilton Luiz Novaes, na qual requer análise jurídica da legalidade quanto a obrigação do recolhimento de Contribuições Previdenciárias e retenção do Imposto de Renda no pagamento de bolsas vinculadas a projetos de pesquisas operacionalizados pela Fundação de Apoio.

É o breve relatório, passamos a análise jurídica.

2. FUNDAMENTAÇÃO

A FUNAEPE, inscrita no CNPJ sob o n. 10.482.039/0001-46, é pessoa jurídica de direito privado, de natureza fundacional e sem fins lucrativos, constituída

como Fundação de Apoio nos termos do artigo 62, do Código Civil, e credenciada junto ao Ministério da Educação e do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, pela Portaria Conjunta n. 1, de 26 de março de 2021.

Enquanto Fundação de Apoio criada com a finalidade de apoiar projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação de Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e Instituições Científicas Tecnológicas (ICT), deve observar a Lei n. 8.958/94, o Decreto n. 7.423/10, bem como observar as disposições da Lei de Inovação Tecnológica n. 10.973/04, e Decreto n. 9.283/18.

2.1 Das bolsas

As relações entre a Fundação de Apoio e a instituição apoiada para execução de projetos institucionais devem ser formalizadas mediante celebração de contratos, convênios, acordos ou ajustes (art. 1º, Lei 8.958/94).

O projeto objeto do contrato poderá prever, em seu plano de trabalho, a concessão de bolsas de ensino, pesquisa, extensão e estímulo à inovação pela Fundação de Apoio (art. 4º-B, Lei 8.958/94 *c.c* art. 7º, Decreto n. 7.423/2010).

A concessão das referidas bolsas pela Fundação de Apoio poderá ocorrer tanto em projetos realizados sob o escopo da Lei n. 8.958/94 (Lei das Fundações de Apoio), quanto da Lei n. 10.973/2004 (Lei da Inovação Tecnológica), senão vejamos:

Lei n. 8.958/94:

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.

Lei n. 10.973/2004:

Art. 9º É facultado à ICT celebrar acordos de parceria com instituições públicas e privadas para realização de atividades conjuntas de pesquisa científica e tecnológica e de desenvolvimento de tecnologia, produto, serviço ou processo.

§ 1º O servidor, o militar, o empregado da ICT pública e o aluno de curso técnico, de graduação ou de pós-graduação envolvidos na execução das atividades previstas no caput poderão receber bolsa de estímulo à inovação diretamente da ICT a que estejam vinculados, de fundação de apoio ou de agência de fomento.

Decreto Federal n. 7.423, de 31 de dezembro de 2010:

Art. 7º Os projetos realizados nos termos do § 1º do art. 6º¹ 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 2004²**, observadas as condições deste Decreto.

¹ 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.

² Art. 9º É facultado à ICT celebrar acordos de parceria com instituições públicas e privadas para realização de atividades conjuntas de pesquisa científica e tecnológica e de desenvolvimento de tecnologia, produto, serviço ou processo. (Redação pela Lei nº 13.243, de 2016)

2.2 Da incidência do imposto de renda sob as bolsas de estudo

Acerca da incidência do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, a ser retido na fonte pela FUNAEPPE sob as bolsas pagas nos Projetos, insta consignar, em primeira análise, que o legislador condicionou a isenção desses valores quando as bolsas de estudo e pesquisa são percebidas na forma de **doação civil**, ou seja, que seu recebimento seja exclusivo para proceder ao estudo ou à pesquisa, e **desde que** os resultados dessas atividades não se revertam ao doador, nem importem em contraprestação de serviços, conforme dispõe a Lei n. 9.250/95:

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**.

Parágrafo único. Não caracterizam contraprestação de serviços nem vantagem para o doador, para efeito da isenção referida no *caput*, as bolsas de estudo recebidas pelos médicos residentes, nem as bolsas recebidas pelos servidores das redes públicas de educação profissional, científica e tecnológica que participem das atividades do Pronatec, nos termos do § 1º do art. 9º da Lei no 12.513, de 26 de outubro de 2011.

Na mesma esteira, o Decreto Federal n. 9.580/18, que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, prevê que:

Art. 35. São isentos ou não tributáveis:

§ 1º O servidor, o militar, o empregado da ICT pública e o aluno de curso técnico, de graduação ou de pós-graduação envolvidos na execução das atividades previstas no caput poderão receber bolsa de estímulo à inovação diretamente da ICT a que estejam vinculados, de fundação de apoio ou de agência de fomento. (Redação pela Lei nº 13.243, de 2016)

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);

A Lei da Inovação Tecnológica (Lei n. 10.973/2004) prevê que, para efeitos da isenção de que trata o art. 26 da Lei n. 9.250/95, as bolsas concedidas sob as disposições desta Lei são caracterizadas como doação civil:

Art. 9º É facultado à ICT celebrar acordos de parceria com instituições públicas e privadas para realização de atividades conjuntas de pesquisa científica e tecnológica e de desenvolvimento de tecnologia, produto, serviço ou processo. (Redação pela Lei nº 13.243, de 2016)

§ 4º A bolsa concedida nos termos **deste artigo** caracteriza-se **como doação**, não configura vínculo empregatício, não caracteriza contraprestação de serviços nem vantagem para o doador, **para efeitos do disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**, e não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, aplicando-se o disposto neste parágrafo a fato pretérito, como previsto no inciso I do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

No entanto, destaca-se que, quando não preenchidos os requisitos de sua isenção, incidirá Imposto de Renda sob as respectivas bolsas, conforme dispõe o Decreto Federal n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, *in verbis*:

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:

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

Pelo exposto, para garantir a isenção do Imposto de Renda sob as bolsas de ensino, pesquisa, extensão e estímulo à inovação, estas deverão destinar-se única e exclusivamente a subsidiar estudos e pesquisas, assumindo a natureza jurídica de doação civil, ou seja, quando os resultados provenientes do estudo ou pesquisa não forem revertidos em benefício do contratante e quando o pagamento da respectiva bolsa não caracterizar contraprestação de serviços.

2.3 Das contribuições previdenciárias

No que tange às Contribuições Previdenciárias, verifica-se que há tratamento isolado para as bolsas originadas de projetos sob as diretrizes da Lei n. 8.958/94 e sob os parâmetros da Lei n. 10.973/2004.

A Lei da Inovação Tecnológica (Lei n. 10.973/2004) traz expressa previsão ao determinar que as bolsas concedidas nos termos dessa lei não integram base de cálculo da contribuição previdenciária, nem mesmo imposto de renda:

Art. 9º É facultado à ICT celebrar acordos de parceria com instituições públicas e privadas para realização de atividades conjuntas de pesquisa científica e tecnológica e de desenvolvimento de tecnologia, produto, serviço ou processo. (Redação pela Lei nº 13.243, de 2016)

§ 4º **A bolsa concedida** nos termos **deste artigo** caracteriza-se como doação, não configura vínculo empregatício, não caracteriza contraprestação de serviços nem vantagem para o doador, para efeitos do disposto no art. 26 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e **não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária**, aplicando-se o disposto neste parágrafo a fato pretérito, como previsto no inciso I do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

No mesmo sentido é o Decreto Federal n. 9.283/2018 ao fazer remissão ao §4º do art. 9º da Lei n. 10.973/2004:

Art. 35. O acordo de parceria para pesquisa, desenvolvimento e inovação é o instrumento jurídico celebrado por ICT com instituições públicas ou privadas para realização de atividades conjuntas de pesquisa científica e tecnológica e de desenvolvimento de tecnologia, produto, serviço ou processo, sem transferência de recursos financeiros públicos para o parceiro privado, observado o disposto no art. 9º da Lei nº 10.973, de 2004.

§ 4º O servidor, o militar, o empregado da ICT pública e o estudante de curso técnico, de graduação ou de pós-graduação, envolvidos na execução das atividades previstas no caput poderão receber bolsa de estímulo à inovação diretamente da ICT a que estiverem vinculados, de fundação de apoio ou de agência de fomento, **observado o disposto no § 4º do art. 9º da Lei nº 10.973, de 2004.**

No entanto, os regulamentos específicos vigentes são silentes quanto a incidência do tributo previdenciário nas bolsas concedidas sob a ótica da Lei n. 8.958/94. Isto porque, a Lei n. 8.958/94 não trouxe em seu texto previsão expressa quanto ao tributo previdenciário, ficando a cargo da legislação complementar o fazer³.

Diante desta lacuna normativa e reverenciando a natureza jurídica das bolsas concedidas sob o escopo da Lei n. 8.958/94, a Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa RFB n. 2.110, de 17 de outubro de 2022, dispondo que:

Art. 34. Não integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias:

³ O revogado Decreto Federal n. 5.205/2004 (que regulamentava a Lei das Fundações de Apoio) fazia expressa previsão de não incidência de contribuições previdenciárias sob as bolsas concedidas na forma da Lei n. 8.958/94. Todavia, o Decreto Federal n. 5.205/2004 foi revogado pelo Decreto Federal n. 7.423/2010, omitindo-se em tal disposição.

XXVI - as importâncias referentes a bolsa de ensino, pesquisa, extensão e de incentivo à inovação pagas pelas instituições federais de ensino superior, de pesquisa científica e tecnológica e pelas fundações de apoio, concedidas nos termos:

a) da Lei nº 8.958, de 20 de dezembro de 1994, desde que constituam doação civil, cujos resultados dos projetos não revertam economicamente em benefício do doador e não importem contraprestação de serviços; ou

b) do art. 9º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004;

Portanto, verifica-se idêntica condicionante da isenção do Imposto de Renda aplicável às contribuições previdenciárias ao subordinar as bolsas de estudo e pesquisa a natureza de doação civil, *“cujos resultados dos projetos não revertam economicamente em benefício do doador e não importem contraprestação de serviços”*.

2.4 Doação civil e contraprestação de serviços

A controvérsia finca no que vem a ser contraprestação de serviços, uma vez não esgotada tal definição pelos textos normativos.

Isto posto, buscando interpretar o dispositivo legal, a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil emitiu a Solução de Consulta Interna Cosit n. 229, de 16 de outubro de 2023, definindo o que vem a ser considerado contraprestação de serviços e doação civil a que se refere as bolsas aqui discutidas:

Solução de Consulta Interna Cosit n. 229, de 16 de outubro de 2023:

15.2. A legislação não inova em definição do que seja contraprestação a serviços, razão por que é evidente a necessidade de se apreender a situação como retribuição aos modelos triviais de ajuste cujo objeto é a prestação de serviços. Em regra, **a contratação de serviços se dá ou por meio de estabelecimento de relação empregatícia, ou por meio de contrato consensual, bilateral, oneroso (há vantagens e ônus para ambas as partes), comutativo, e de forma livre cujo objeto é a**

realização de atividade pelo prestador, em favor dos interesses do tomador, o qual o remunera em contrapartida. Dessa maneira, por constituir ajuste de vontades, há, *v.g.*, **padrões de qualidade exigíveis, causas justas de rescisão, e possibilidade de deduzir pretensões remuneratórias em juízo etc.**

15.3. Em contraste, sabe-se que a doação “pura” (*vera et absoluta*) é um “contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”. Em regra, o ato constitui uma liberalidade plena: negócio jurídico unilateral e gratuito em que o doador não impõe qualquer restrição ou encargo ao beneficiário, nem subordina a eficácia a qualquer condição. Todavia, sabe-se que o ordenamento suporta as modalidades de doação condicional, modal (com encargo) e mesmo a remuneratória; esta, contemplada no art. 540 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil de 2002 (CC/2002), cf. abaixo: Art. 540. A doação feita em contemplação do merecimento do donatário não perde o caráter de liberalidade, como não o perde a doação remuneratória, ou a gravada, no excedente ao valor dos serviços remunerados ou ao encargo imposto.

15.4. Portanto, vê-se que a doação remuneratória - que é claramente a forma de doação a que se adequam as bolsas concedidas no contexto em vista, de financiamento de atividades de pesquisa - é retribuição a serviços prestados cujo pagamento não pode ser exigido pelo donatário. O instituto conjuga liberalidade e remuneração por serviços prestados pelo donatário ao doador. Em tese, não há dever jurídico exigível pelo donatário, mas o doador assume dever moral de remunerá-lo. Ademais, é cediço que manterá o caráter de liberalidade no excedente ao valor dos serviços remunerados; logo, a parte que corresponde à retribuição do serviço prestado é pagamento (contraprestação a serviços) e só será doação quanto à parte que exceder o valor desse serviço, *i.e.*, perde o caráter de liberalidade, se não exceder o valor do serviço prestado.

15.5. Tendo isso em consideração - para que se tenha razoabilidade na doação remuneratória que constitui a “bolsa de pesquisa”, no que diz respeito a não conter parcela prestacional (pois esta restaria tributável), mas apenas liberalidade -, pode-se afirmar que as normas que concedem trato fiscal beneficiado claramente pretendem que a relação entre bolsista e concedente não se amoldem à relação trabalhista convencional, empregatícia, ou à contratação de serviços de segurado contribuinte individual, em que, de um lado, há a prestação de serviços e, do outro, uma remuneração desses serviços ajustada entre as partes, e dimensionada em razão de vários fatores como complexidade, tempo de disposição, volume de entregas etc., de modo que se possa admitir com clareza que a bolsa é verdadeira liberalidade, que embora retribua o pesquisador pela dedicação ao projeto (nisso sendo elemento de incentivo para que este adira), esteja desvinculada de condições de performance baseada em resultados por parte do bolsista, ou de volume de dedicação imposto a ele. Pois só assim não se teria relação direta contraprestacional entre o serviço e o exercício da liberalidade.

[...]

15.8. Na teoria econômica, em suma, vantagem econômica representa a satisfação de utilidade perseguida por agente econômico, em vista da intenção incremental de bem-estar em face dos interesses próprios, quaisquer que sejam. Isso claramente inclui no rol teórico elementos de racionalidade subjetiva, como a satisfação de preferências pessoais (ou da entidade), que são de difícil tratamento pela legislação tributária, porquanto esta se adstringe às formas objetivas de verificação de vantagem econômica.

15.9. Dessa forma, para fins de tributação das bolsas em vista, é razoável considerar que se caracteriza como vantagem econômica qualquer retorno mensurável em expressão econômica, que possa decorrer da concessão de bolsa em razão da realização de atividades no contexto de execução de projeto de pesquisa. O conceito é aberto,

para que se possa perquirir a existência ou não de obtenção de proveito pela parte concedente, pois há várias formas de se obter retorno: desde as vantagens negociais mais óbvias, que no geral são representadas por ganhos diretos decorrentes ou redução dos custos de transação, tais como ganhos pecuniários, deságios, ativos mobiliários e imobiliários, redução de custos de mão de obra etc., até as mais tênues conexas a intangíveis, como reflexos de valorização de *goodwill*; dessa maneira, se dessa relação há ganho de *goodwill* referente, *v.g.*, ao enriquecimento de capital intelectual, fortalecimento de marca, consolidação da imagem da concedente, atração mensurável de clientela etc., resta configurada a obtenção de vantagem econômica e o dever de recolhimento dos tributos.

[...]

15.13. Dessas premissas, reitera-se que a bolsa de pesquisa concedida dentro dos critérios e condições fixados para aquela concedida segundo a Lei nº 8.958, de 1994, e na Lei nº 10.973, de 2004, não se adequa à hipótese de incidência de contribuições previdenciárias; logo, não configura remuneração de serviços. A verificação de obtenção de vantagem econômica, por seu turno, pela complexidade que pode assumir, certamente carece de análise minudente de termos de ajuste específicos e de reflexos sobre o patrimônio (inclusive o intangível) e os resultados da entidade, o que reclama com maior veemência a verificação *in casu*. Contudo, as linhas gerais discutidas neste expediente analítico certamente servem de guias à consulente para que se mantenha o mais aderente possível à finalidade das normas.

O Parecer PGFN/CAJE/Nº 593/90 pronuncia-se da seguinte forma:

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. (...) “(g.n.)**

Em julgamento de recurso administrativo⁴, com fundamento no art. 26 da Lei 9.250/95, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) teceu a seguinte análise:

Parece plausível deduzir então que uma das razões de o legislador ter estabelecido expressamente as condições aqui apontadas para que as “bolsas” sejam contempladas pela isenção foi a de afastar possíveis situações que não visem a finalidade buscada pelo benefício

⁴ Processo n. 13706.000615/2007-15

concedido, de apoio e incentivo ao estudo e à pesquisa de interesse público e à disseminação do conhecimento obtido. Em casos onde contratantes interessados nos ganhos (lucros) privativos e patentes obtidas a partir do trabalho de pesquisa encomendado e direcionado repassam valores, direta ou indiretamente, ao pesquisador pratica-se de fato remuneração por serviços contratados, ainda que sob o formato de bolsas de estudo e pesquisa. Isentos os beneficiários dos pagamentos, por certo mais barato o custo do trabalho intelectual para o contratante.

Noutro julgamento, o CARF emitiu a seguinte decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)
Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 RENDIMENTOS
TRIBUTÁVEIS. BOLSAS DE PESQUISA. VANTAGEM AO DOADOR.
Somente são isentas do imposto sobre a renda, as bolsas de pesquisa e de extensão caracterizadas como doação, 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. **No caso das bolsas de pesquisa analisadas pela Fiscalização, ficou caracterizada a obtenção de vantagem por parte dos doadores, tendo em vista as disposições contratuais garantindo a exploração econômica dos projetos. Portanto, tais pagamentos estão sujeitos à retenção do imposto sobre a renda.** (CARF 11080722436200973 1301-006.477, Relator: IAGARO JUNG MARTINS, Data de Julgamento: 15/08/2023, Data de Publicação: 12/09/2023)

Revisando a jurisprudência sobre o assunto, constata-se posição consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça ao determinar o afastamento da incidência de tributos sob as bolsas de pesquisas, **desde que estas assumam a natureza de doação, ou seja, sem contraprestação, de modo que os resultados da pesquisa não importem em benefício econômico ao doador:**

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. BOLSA DE ESTUDO E DE PESQUISA. ART. 26 DA LEI N. 9250/95. ISENÇÃO NÃO CARACTERIZADA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. [...]. 2. Nos termos da jurisprudência do STJ e do artigo 26 da Lei n. 9250/95, **a incidência de imposto de renda somente será afastada nos casos em que as bolsas de estudo e/ou pesquisa caracterizem-se como doações, ou seja, sem contraprestação de serviços ou que o resultado dos estudos e das pesquisas represente alguma vantagem para o doador.** 3. O Tribunal de origem expressamente consignou que o resultado das pesquisas reverteu-se para o doador dos recurso, logo há incidência de imposto de renda. Desconstituir tal premissa requer, necessariamente, o reexame de fatos e provas, o que é vedado STJ, por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg no REsp: 1401068 RS 2013/0290344-0, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 16/12/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/12/2014)

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA. BOLSA DE PESQUISA DO CNPQ. ISENÇÃO. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. **São isentas do Imposto de Renda as bolsas de estudo e pesquisa recebidas do CNPq, exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas, visto que os resultados dessas atividades não representam vantagem para o doador, e por não importarem contraprestação de serviços.** Inteligência dos arts. 26, da Lei 9.250/95, e 39, VII, do Decreto 3.000/99 (RIR/99). 2. Recurso especial desprovido. (STJ - REsp: 410500 RS 2002/0014442-5, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, Data de Julgamento: 01/06/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 22/06/2006 p. 177RT vol. 853 p. 168)

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - BOLSA DE ESTUDOS DO BANCO CENTRAL DO BRASIL - ISENÇÃO - DOAÇÃO NÃO CARACTERIZADA - CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS -

RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. **A isenção do imposto de renda prevista no art. 26 da Lei 9.250/95 exige que a bolsa de estudos seja espécie de doação, sem vantagens para o doador.** 2. Hipótese em que o recorrente continuou recebendo salário a título de bolsa de estudos para desenvolver atividades acadêmicas no exterior, assumindo por escrito a obrigação de reverter ao empregador os resultados dos estudos e pesquisas por este financiados. 3. A manutenção da natureza salarial da verba paga para cobrir os custos da oportunidade dada pelo Banco Central do Brasil ao seu servidor descaracteriza a doação. 4. Recurso especial improvido (STJ - REsp: 959195 MG 2007/0131521-4, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 25/11/2008, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 17/02/2009)

Destaca-se, ainda, importante julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região nos autos 5000914-97.2019.4.04.7102/RS, que identificou, pela análise de contratos celebrados entre a Fundação de Apoio e a IFES, que os objetivos dos projetos de pesquisa delinearão com clareza o conceito de inovação tecnológica da Lei n. 10.973/2004, afastando, pois, o caráter remuneratório e de contraprestação.

Dispõe o voto do relator:

“O julgador "a quo" entendeu que nos "contratos/convênio celebrados entre UFSM e FATEC, vislumbra-se claramente que os valores pagos à autora, pela FATEC, a título de bolsa pela atuação nos referidos projetos, não podem ser caracterizadas como doação, o que afasta, portanto, a isenção tributária vindicada”.

Todavia, ao contrário do juiz de primeiro grau, a partir da análise dos objetivos propostos pelos projetos de pesquisa dos quais a autora recebeu bolsa, resta possível afirmar que se enquadram no conceito de inovação tecnológica da Lei nº 10.973/2004. Vejam-se:

I) Contrato UFSM x FATEC nº 014/2005 - Projeto SIE na IFES - Transferência de Tecnologia e Plano de Trabalho (9.59.25: evento 9,

PROCADM2, pg. 57 e seguintes): Tem como objeto contratual a efetivação, pela FATEC, do referido projeto, o qual, por sua vez, tem como objetivos gerais "**a disponibilização, a instalação e implantação do SIE** em Instituições Federais de Ensino Superior e a transferência da tecnologia desenvolvida e utilizada pela equipe técnica do projeto nestas instituições". (grifei)

Recursos destinados à FATEC pela execução do projeto: R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais).

II) Contrato nº 190/2005 UFSM X FATEC - Projeto Expansão do ensino superior no interior do Estado do Rio Grande do Sul (9.59.34: evento 9, PROCADM3, pg. 2 e seguintes): O objeto contratual é a execução, pela FATEC, do referido projeto, o qual tem o objetivo de "Impulsionar o desenvolvimento do Estado do Rio Grande do Sul, com a **instalação de cursos superiores da Universidade Federal de Santa Maria** nos municípios de São Borja, São Gabriel, Alegrete, Uruguaiiana e Itaqui por **meio da instalação do Centro de Ciências Sociais de São Borja, Centro de Ciências Rurais de São Gabriel, Centro de Tecnologia de Alegrete, Centro de Ciências da Saúde de Uruguaiiana e Centro de Ciências Agrárias de Itaqui, visando à expansão da educação pública superior**". (grifei)

Recursos destinados à FATEC pela execução do projeto: R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais).

III) Convênio UFSM X FATEC - Projeto SIE - UNIPAMPA (9.59.55: evento 9, PROCADM3, pg. 19 e seguintes): O objeto do convênio é a execução do aludido projeto, pela FATEC, que tem o propósito de "**Implantar** nos dez Campi da Universidade Federal do Pampa-UNIPAMPA, coordenados pela UFSM e pela UFPel, o **Sistema de Informações para o Ensino - SIE**. Para atingir o objetivo proposto **serão desenvolvidas funcionalidades e facilidades** que permitam a essas instituições aderirem ao SIE". (grifei)

Recursos destinados à FATEC pela execução do projeto: R\$ 600.000,00
(seiscentos mil reais).

Assim, enquadrando-se a bolsa de estudos em projeto de pesquisa como estímulo à inovação, caracteriza-se como doação, não configurando o vínculo empregatício, e não caracterizada a contraprestação de serviço ou a vantagem para o doador (§§ 1º e 4º do art. 9º da Lei nº 10.973/2004).

De outro modo, o mesmo TRF4, nos autos da apelação n. 5010901-36.2014.404.7102, consignou que no caso sob julgamento insurgia natureza remuneratória, carecendo, naquele caso, o elemento de liberalidade da verba, subordinando-se aos interesses da contratante que, por sua vez, se beneficiava da prestação do serviço:

Com efeito, o autor não teve liberdade para desenvolver qualquer pesquisa dentro de sua área de atuação, atendendo à sua pessoal curiosidade científica, **mas se sujeitou às injunções e interesses dos contratantes fornecedores dos recursos, os quais aproveitariam os resultados das pesquisas.** É de se ressaltar que, ainda que o alcance de tais resultados possa ocorrer em função de realização prévia de estudos, bem assim da aplicação de conhecimento científico consolidado, as atividades desenvolvidas configuram efetiva contraprestação de serviços.

Em caso assim, não incide a hipótese de isenção do imposto de renda, prevista na legislação tributária [...].

A guisa de conclusão, verifica-se que a finalidade da verba destinada ao pagamento de bolsas e a forma de aproveitamento dos resultados obtidos pela atividade do bolsista pela contratante são determinantes para definir a natureza jurídica da verba paga a título de bolsa, cindindo o que é ou não passível de tributação.

3. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, entendemos que não haverá a incidência de Contribuições Previdenciárias e Imposto de Renda sobre os valores pagos pela FUNAEPE a título de bolsas de ensino, pesquisa, extensão e estímulo à inovação, para a execução de projetos de que trata a Lei n. 8.958/94 e a Lei n. 10.973/2004, desde que:

- i) os pagamentos das bolsas sejam feitos na forma de **doação civil**, ou seja, desprovidos de relação empregatícia que possa importar em contraprestação de serviços; E
- ii) os resultados obtidos a partir dos estudos e pesquisas realizados **não se revertam em benefício econômico do doador.**

Ainda, a aferição da natureza jurídica das bolsas de estudo a fim de determinar a incidência ou não de tributos, se dá mediante análise do caso concreto, **sobretudo a partir das definições estatuídas nos projetos**, especialmente em relação a sua finalidade, às atividades a serem desenvolvidas pelos participantes e a destinação dos resultados destes estudos.

S. M. J, é o parecer.

Dourados/MS, 18 de abril de 2024.

CAMILA LALUCCI BRAGA
OAB/MS 26.418

FELIPE PEREIRA MATOSO
OAB/MS 21.575