



Solução de Consulta nº 509 - Cosit

Data 19 de outubro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

IMUNIDADE. IMPOSTOS. INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DIRIGENTES. REMUNERAÇÃO. REQUISITOS.

A remuneração de diretores, estatutários e celetistas, com observância dos termos, condições e limites estabelecidos na Lei nº 9.532, de 1997, não impede o aproveitamento da imunidade relativa aos impostos prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 150, VI, c; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, §§ 2º, a, e 4º.

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DIRIGENTES. REMUNERAÇÃO. REQUISITOS.

A remuneração de diretores, estatutários e celetistas, com observância dos termos, condições e limites previstos na Lei nº 12.101, de 2009, não impede o aproveitamento da imunidade relativa às contribuições para a seguridade social prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 195, § 7º; Lei nº 12.101, de 2014, art. 29.

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a parte da consulta apresentada, que tratar de matéria estranha à legislação tributária e aduaneira.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, XIII.

Relatório

Trata-se de consulta a respeito da interpretação da legislação tributária federal, relativamente à imunidade e isenção de tributos e contribuições.

2. A consulente informa tratar-se de associação sem fins lucrativos, que exerce atividade beneficente de assistência social na área de saúde, fazendo jus às imunidades pertinentes aos impostos e contribuições sociais, como previsto na Constituição Federal.
3. Apresenta como questão da consulta a possibilidade de remunerar seus diretores, sem prejudicar o direito à referida imunidade. Nesse contexto, faz referência especialmente à Constituição Federal, à Lei nº 9.532, de 1997, Lei nº 12.101, de 2009, Lei nº 8.242, de 2014 e regulamentações.
4. A partir do que expõe, pergunta:
- 4.1. Se a remuneração de diretores, estatutários e celetistas, com observância dos termos, condições e limites estabelecidos na Lei nº 9.532, de 1997, impede o aproveitamento da imunidade relativa aos impostos prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal
- 4.2. Se a remuneração de diretores, estatutários e celetistas, com observância dos termos, condições e limites estabelecidos na Lei nº 12.101, de 2009, impede o aproveitamento da imunidade relativa às contribuições para a seguridade social prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal
- 4.3. Se a remuneração de diretores, estatutários e celetistas, com observância dos termos, condições e limites estabelecidos pelo Decreto nº 8.214, de 2014, impede a obtenção de certificação de entidades beneficentes de assistência social.
- 4.4. Se a remuneração de diretores, estatutários e celetistas, com observância dos termos, condições e limites estabelecidos na Lei nº 9.532, de 1997, e pela Lei nº 12.101, de 2009, impede a obtenção de declaração de utilidade pública federal prevista na Lei nº 91, de 1935, e regulamentada pelo Decreto nº 50.517, de 1961.
- 4.5. Se a ausência de declaração de utilidade pública federal, prevista na Lei nº 91, de 1935, regulamentada pelo Decreto nº 50.517, de 1961, impede o aproveitamento da imunidade relativa aos impostos e contribuições, objeto da consulta.
- 4.6. Se a expressão "dirigente", empregada nos textos legais citados, abrange os cargos de diretor presidente, diretor administrativo, diretor financeiro e diretor comercial.
- 4.7. Se a remuneração de diretores, celetistas, recrutados no mercado de trabalho, não pertencentes aos quadros estatutários, impede o aproveitamento da imunidade relativa aos impostos e contribuições, objeto da consulta.
- 4.8. Se, no caso de os cargos de conselheiro e diretor forem ocupados pela mesma pessoa, a respectiva remuneração provocaria desatendimento dos requisitos previstos no art. 29, § 2º, I, da Lei nº 12.101, de 2009, e no art. 12, § 5º, I, da Lei nº 9.532, de 1997.

Fundamentos

5. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de

setembro de 2011. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

6. Inicialmente, cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como finalidade a obtenção de esclarecimentos a respeito da interpretação da legislação tributária, nas hipóteses admitidas pelas normas de regência do instituto. Não constitui meio para manifestação por parte da Administração Tributária, no que diz respeito à procedência das informações fáticas noticiadas, nem convalidação ou invalidação de atos praticados ou a serem praticados pelo consulente. Portanto, os esclarecimentos apresentados têm natureza exclusivamente interpretativa da legislação tributária.

7. A matéria consultada situa-se no campo da imunidade tributária, prevista na Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

Art. 195. (...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (grifou-se)

8. Os dispositivos constitucionais citados preveem imunidade relativa ao imposto sobre a renda, e à contribuição para a seguridade social, em favor das entidades que atendam aos requisitos estabelecidos em lei. Desse modo, o constituinte remeteu à legislação infraconstitucional o papel de prever os requisitos viabilizadores desse tratamento específico.

9. Relativamente ao imposto sobre a renda, a imunidade em questão foi regulada pelo art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que passou por segundas alterações, estando em vigor atualmente a seguinte redação:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

§ 4º A exigência a que se refere a alínea “a” do § 2º não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

10. Quanto à contribuição para a seguridade social, a consulta se refere às regras disciplinadas pela Lei n.º 12.101, de 2014, que em sua redação vigente prevê:

Art. 29. *A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:*

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei n.º 13.151, de 2015)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do **caput** não impede: (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013) (grifou-se)

11. Nos termos previstos pelas normas expostas, as leis citadas constituem os legítimos veículos dos requisitos viabilizadores da imunidade prevista pela Carta Magna. Com isso, atendidas na integralidade as exigências legais, o benefício aplica-se às entidades assim contempladas.

12. A respeito da certificação prevista no **caput** de seu art. 29, a Lei n.º 12.101, de 2014, prevê, em seu art. 21, que a análise e concessão respectivas competem aos órgãos responsáveis pelas áreas pertinentes - saúde, educação e assistência social -. Dessarte, essa matéria não constitui objeto da legislação tributária, sendo estranha à apreciação no presente processo de consulta.

13. Para fins fiscais, portanto, presentes as condições previstas na Lei n.º 9.532, de 1997, a entidade beneficiária fará jus à imunidade relativa ao imposto sobre a renda, bem assim à contribuição para a seguridade social.

14. Em razão dos elementos explanados, pode-se responder aos questionamentos apresentados, conforme a seguir.

14.1. Relativamente ao primeiro questionamento apresentado pela consulente, verifica-se que a remuneração de diretores, estatutários e celetistas, com observância dos termos, condições e limites estabelecidos na Lei nº 9.532, de 1997, não impede o aproveitamento da imunidade relativa aos impostos prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal.

14.2. Quanto ao segundo questionamento, conclui-se que a remuneração de diretores, estatutários e celetistas, com observância dos termos, condições e limites estabelecidos na Lei nº 12.101, de 2009, não impede o aproveitamento da imunidade relativa às contribuições para a seguridade social prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal

14.3. No terceiro questionamento, o interessado indaga se a remuneração de diretores, estatutários e celetistas, com observância dos termos, condições e limites estabelecidos pelo Decreto nº 8.214, de 2014, impede a **obtenção de certificação de entidades beneficentes de assistência social**. No quarto questionamento, indaga se a remuneração de diretores, estatutários e celetistas, com observância dos termos, condições e limites estabelecidos na Lei nº 9.532, de 1997, e pela Lei nº 12.101, de 2009, impede a **obtenção de declaração de utilidade pública federal** prevista na Lei nº 91, de 1935, e regulamentada pelo Decreto nº 50.517, de 1961.

14.3.1 Essas duas questões tratam de requisitos para a obtenção de **certificação e declaração** conferidas por órgãos alheios a essa administração tributária. Ademais, dizem respeito a procedimentos, por si, estranhos ao campo de regras de incidência de tributos.

14.4. Em razão da situação exposta, nessa parte, a consulta deve ser declarada ineficaz, por força do disposto no art. 18 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XIII - sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira; e

(...)

14.5. Em relação ao quinto questionamento, a consulente indaga se a ausência de declaração de utilidade pública federal, prevista na Lei nº 91, de 1935, regulamentada pelo Decreto nº 50.517, de 1961, impede o aproveitamento da imunidade relativa aos impostos e contribuições, objeto da consulta. Essa questão deve remeter à anterior exposição dos dispositivos infraconstitucionais que contêm os requisitos para enquadramento na hipótese de imunidade questionada. Dessa verificação, resulta que a declaração de utilidade pública federal não consta do rol de requisitos à imunidade tratada.

14.5.1 Sobre essa questão, cumpre observar que a Lei nº 91, de 1935, foi revogada pela Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015. Já o Decreto nº 50.517, de 2 de maio de 1961, foi revogado pelo Decreto nº 8.726, de 27 de abril de 2016.

14.6. Com o sexto questionamento, indaga se a expressão "dirigente", empregada nos textos legais citados, abrange os cargos de diretor presidente, diretor administrativo, diretor financeiro e diretor comercial. Em uma organização, os dirigentes são as pessoas investidas em funções que conferem poderes para conduzir, dirigir a atividade da entidade. Conforme o

estatuto juntado pela consulente, os cargos de diretor presidente, diretor administrativo e diretor financeiro encontram-se igualmente situados num primeiro nível de poder no âmbito da administração da instituição, de modo que condizem com o termo dirigente, empregado pela legislação ora analisada.

14.7. No sétimo questionamento, pergunta se a remuneração de diretores, celetistas, recrutados no mercado de trabalho, não pertencentes aos quadros estatutários, impede o aproveitamento da imunidade relativa aos impostos e contribuições, objeto da consulta. Na mesma linha de questões anteriores, a legislação citada não prevê impedimento para a referida situação, de modo que não há prejuízo para imunidade tratada.

14.8. Por fim, no oitavo questionamento, indaga se, no caso de os cargos de conselheiro e diretor forem ocupados pela mesma pessoa, a respectiva remuneração provocaria desatendimento dos requisitos previstos no art. 29, § 2º, I, da Lei nº 12.101, de 2009, e no art. 12, § 5º, I, da Lei nº 9.532, de 1997. Também essa situação, não figura como impedimento ao enquadramento na hipótese de imunidade referida.

Conclusão

15. Em face do exposto, conclui-se que:

- a) A remuneração de diretores, estatutários e celetistas, com observância dos termos, condições e limites estabelecidos na Lei nº 9.532, de 1997, não impede o aproveitamento da imunidade relativa aos impostos prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal; e
- b) Do mesmo modo, a remuneração aos referidos diretores, com observância dos termos, condições e limites previstos na Lei nº 12.101, de 2009, não impede o aproveitamento da imunidade relativa às contribuições para a seguridade social prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal;
- c) A declaração de utilidade pública federal, não constitui requisito para o enquadramento na hipótese de imunidade prevista no art. 150, VI, c, bem assim, na hipótese do art. 195, § 7º, todos da Constituição Federal.
- d) A expressão "dirigente", empregada nos textos legais citados, abrange os cargos de diretor presidente, diretor administrativo, diretor financeiro e diretor comercial, da consulente.
- e) Se os cargos de conselheiro e diretor forem ocupados pela mesma pessoa, sua respectiva remuneração não figura como impedimento ao enquadramento na hipótese de imunidade referida, pois não provocaria desatendimento dos requisitos previstos no art. 29, § 2º, I, da Lei nº 12.101, de 2009, e no art. 12, § 5º, I, da Lei nº 9.532, de 1997.

16. É ineficaz a parte da consulta no que diz respeito a requisitos para a obtenção de certificação como entidade beneficente, bem como para a declaração de utilidade pública federal, tendo em vista constituir matéria estranha à legislação tributária e aduaneira, nos termos do art. 18, XIII, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Assinado digitalmente
JANSEN DE LIMA BRITO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit02

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

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora 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 RFB - Coordenador-Geral da Cosit