



Solução de Consulta nº 187 - Cosit

Data 17 de outubro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

SINDICATO DOS TRABALHADORES. IMPOSTOS. IMUNIDADE. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTE.

As entidades sindicais dos trabalhadores não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, e portanto, não podem remunerar sob qualquer forma seus dirigentes, excetuado o pagamento de gratificação estabelecida em conformidade com o art. 521, parágrafo único da CLT.

Os reembolsos de despesas do sindicato pagas pelo dirigente sindical e que pertenciam ao sindicato não afronta o disposto no inciso I do art. 14 do CTN.

O disposto na alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, não se aplica às entidades sindicais dos trabalhadores.

Fica reformada a Solução de Consulta nº 104, de 22 de agosto de 2018.

Dispositivos Legais: CF 1988, 150, VI, “c”; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943 (CLT), art. 521; Lei nº 5.172, de 1966, art. 9º, IV, “c”, art. 14, I; LC nº 104, de 2001; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, “a”.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Reputa-se ineficaz a consulta que versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária. Não produz efeitos a consulta que não identifique o dispositivo da legislação tributária de que se tem dúvida de sua aplicação.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos II e VIII.

Relatório

A interessada afirmou que possui como ramo de atividade “*ENTIDADE SINDICAL/ASSOCIAÇÃO PRIVADA*” e formulou consulta de interpretação à legislação tributária de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. No campo I do Anexo II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, apresentou a seguinte “*DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO*”:

“O Sindicato supra qualificado, ora consulente, para exercícios de suas atribuições, elege periodicamente presidente e diretoria para a tomada de decisões e administração.

Na última eleição, sindicalizado aposentado fora eleito na qualidade de presidente, com a condição de ser remunerado pela prestação de seus serviços. Antes da implantação da referida remuneração, deseja esclarecer sobre a possibilidade jurídica de tal remuneração, bem como, se seria possível, caso não se opte pela remuneração, pactuar um reembolso de despesas tidas em decorrência do exercício de seu cargo (concedendo-lhes refeições, vale-combustíveis e vale-compras), sem que isso prejudique sua imunidade tributária constitucionalmente exigida. Sua dúvida surge a partir do cotejo entre as legislações infra mencionadas, bem como da vedação constitucional à interferência do poder público nos sindicatos, conforme definido pela constituição, no artigo 8º, I.”

3. No campo II do Anexo II da referida Instrução Normativa RFB destinado à “FUNDAMENTAÇÃO LEGAL”, reproduziu os seguintes dispositivos: art. 8º, inciso I, e art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF 1988); art. 169, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; e art. 12, § 2º, alínea “a”, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

4. Por fim, fez os seguintes questionamentos:

“1) Sob vosso entendimento, os Sindicatos estão obrigados a observar tais normas, ou seu funcionamento não pode sofrer interferência legislativa do poder público, de forma que seria possível remunerar o Presidente do Sindicato pelos serviços prestados em tal cargo (cotejo entre o artigo 8º, I da CF/88 com os demais artigos citados acima)?”

“2) É possível enquadrar o sindicato na hipótese permissiva de pagamentos trazida pela Lei 9.532/97, em seu artigo 12, § 2º, “a”, equiparando-o (o sindicato) a uma associação sem fins lucrativos?”

“3) Para efeitos tributários, o que se considera como “remuneração”?”

“4) O reembolso de despesas com alimentação e combustível, ou a concessão de assistência médica (plano de saúde) ou auxílio alimentação, seriam consideradas espécie de remuneração? Teria, tal reembolso de despesa ou concessão de benefícios, o condão de afastar a imunidade trazida pelo artigo 150, VI, “c” da CF/88?”

“5) A Ajuda de Custos e o fornecimento de Vale-compras em supermercado, pagas com habitualidade são consideradas “remuneração?”

“6) Seu pagamento teria o condão de afastar a imunidade tributária trazida pelo artigo 150, VI, “c” da CF/88?”

Fundamentos

5. O objetivo da consulta, de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias.

6. A 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 conferida a estes. Nesse sentido, a Solução de Consulta não convalida nem invalida

quaisquer informações, procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito, caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos não foram descritos adequadamente.

7. Ressalte-se que o instituto da consulta não se constitui instrumento de reconhecimento da condição de entidade imune e que o direito ao gozo de imunidade tributária está sujeito ao atendimento dos requisitos constitucionais/legais.

8. Infere-se da petição que a consulente na condição de trabalhadores¹ entende estar enquadrada na imunidade de impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF 1988. Assim, na hipótese de essas premissas não serem verdadeiras, a presente Solução de Consulta não surtirá seus efeitos.

9. No que diz respeito ao questionamento nº 1 “1) *Sob vosso entendimento, os Sindicatos estão obrigados a observar tais normas, ou seu funcionamento não pode sofrer interferência legislativa do poder público, de forma que seria possível remunerar o Presidente do Sindicato pelos serviços prestados em tal cargo (cotejo entre o artigo 8º, I da CF/88 com os demais artigos citados acima)*”, nota-se que o próprio dispositivo constitucional do art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF 1998, observa que para se fazer jus à imunidade em pauta devem ser atendidos os requisitos da lei. Ademais, esclareça-se que se reputa ineficaz a consulta que versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária.

10. Assim, com base no disposto no art. 18, inciso VIII, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, reputa-se ineficaz, nessa parte, a consulta formulada:

Art. 18 Não produz efeitos a consulta formulada:

...

VIII - quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária e aduaneira;

...

11. Passa-se à análise dos demais questionamentos da interessada.

12. O art. 150, inciso VI, alínea “c” da CF 1988, dispõe:

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

...

*VI – instituir **impostos** sobre:*

...

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

...

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

(negritou-se)

13. O trecho final da alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF 1988, determina, para o implemento da referida imunidade, que sejam atendidos os requisitos estabelecidos em lei, os

¹ É o que se pode depreender com base na razão social da consulente.

quais constam na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 9º, inciso IV, alínea “c” em conjunto com o art. 14:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

IV - cobrar imposto sobre:

...

~~*c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;*~~

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

...

Art. 14 – O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

~~*I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;*~~

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

...

§2º - os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

(negritou-se)

14. A Lei Complementar (LC) nº 104, de 10 de janeiro de 2001, deu nova redação à alínea “c” do inciso IV do art. 9º e ao inciso I do art. 14 do CTN. Enquanto a alteração promovida na alínea “c” do inciso IV do art. 9º teve por objetivo tão somente adaptá-la ao que consta na alínea “c” do inciso VI da CF 1988, o inciso I do art. 14 trouxe nova redação, a qual passou a conter vedação mais rígida e mais ampla (“a qualquer título”) que a redação anterior.

15. Evidentemente tal dispositivo não possui o condão de impedir que a entidade sindical possa usar da imunidade assumindo custos e despesas relacionados com a persecução das suas finalidades, visto que o exercício regular dos atos da vida civil da entidade – pagar empregados, contas - não constitui, por si só, “distribuição de patrimônio ou renda”. Além disso, essa norma deve ser interpretada sistematicamente com o art. 521 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), que assim dispõe:

Art. 521 - São condições para o funcionamento do Sindicato:

a) proibição de qualquer propaganda de doutrinas incompatíveis com as instituições e os interesses da Nação, bem como de candidaturas a cargos eletivos estranhos ao sindicato.

b) proibição de exercício de cargo eletivo cumulativamente com o de emprego remunerado pelo sindicato ou por entidade sindical de grau superior;

c) gratuidade do exercício dos cargos eletivos.

d) proibição de quaisquer atividades não compreendidas nas finalidades mencionadas no art. 511, inclusive as de caráter político-partidário;

e) proibição de cessão gratuita ou remunerada da respectiva sede a entidade de índole político-partidária.

Parágrafo único. Quando, para o exercício de mandato, tiver o associado de sindicato de empregados, de trabalhadores autônomos ou de profissionais liberais de se afastar do seu trabalho, poderá ser-lhe arbitrada pela assembléia geral uma gratificação nunca excedente da importância de sua remuneração na profissão respectiva.

(negritou-se)

16. As entidades sindicais, regra geral, não podem estabelecer quaisquer gratificações a seus dirigentes por força do disposto na alínea ‘c’ do art. 521 da CLT e do inciso I do art. 14 do CTN com redação dada pela Lei Complementar (LC) nº 104, de 2001. Exceção a isso é o disposto no parágrafo único: caso em que o empregado, autônomo ou profissional liberal afasta-se da sua atividade e perde sua remuneração ordinária e a assembleia geral lhe outorga gratificação para que possa manter as condições de vida, nunca excedente da importância de sua remuneração na profissão respectiva.

17. Naturalmente o pagamento dessa gratificação, se regularmente constituída não configura desvirtuamento capaz de afrontar o disposto no inciso I do art. 14 do CTN.

18. Tal interpretação vai ao encontro do disposto no Dossiê do Projeto de Lei nº 77, de 1999, o qual foi transformado na LC nº 104, de 2001, que aponta como objetivo da alteração legal promovida no inciso I do art. 14 do CTN a necessidade de “coibir abusos e enriquecimentos favorecidos por imunidade tributária”:

Dossiê do Projeto de Lei nº 77, de 1999

pp. 72 e 73 de 218:

...

3. Nesse sentido, a redação proposta para a alínea “c” do inciso I do art. 9º do CTN visa, tão somente adaptá-la ao que consta na alínea “c” do inciso VI da Constituição Federal, que dispõe sobre as limitações do poder de tributar, relativamente ao patrimônio, à renda e aos serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, haja vista as alterações sugeridas par o art. 14, conforme se esclarece no item seguinte.

4. Quanto ao art. 14, as alterações buscam estabelecer as condições a serem atendidas pelas instituições referidas no item precedente, para fins de gozo da imunidade tributária, dando-lhe formatação mais consentânea com os princípios indutores dessa prerrogativa constitucional

...

pp. 136 e 137 de 218

...

O inciso I do art. 14 (“não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou de participação no seu resultado”) passaria a: “ não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”.

A nova redação torna mais rígida e geral a proibição de distribuição do patrimônio ou rendas: “a qualquer título”. A redação é mais fiscalista, e proíbe a entidade beneficente ou educacional de, por exemplo, remunerar os seus dirigentes pelos serviços prestados. O novo texto atende à necessidade prática de coibir abusos e enriquecimentos favorecidos por imunidade tributária. Entre outros, o requisito de “não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados” já consta no art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (grifos nossos)

19. De outra parte, a alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, referida pela interessada, teve sua redação alterada pela Lei nº 13.151, de 28 de julho de 2015, e, posteriormente, pela Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015:

*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) (Vide ADI 1802)*

...

§ 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; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)~~

~~a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, 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 nº 13.151, de 2015)~~

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)

(negritou-se)

20. A análise do caput do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, e da alínea “a” de seu §2º, conduz ao entendimento de que, para efeito da **imunidade de impostos** de que trata o art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF 1988, esses dispositivos dizem respeito exclusivamente à 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; ou seja, esses dispositivos não se aplicam, relativamente à imunidade em pauta, às entidades sindicais dos trabalhadores. Com efeito, o direito excepcional deve ser interpretado literalmente e a não admissão da analogia, no caso, não implica negativa de vigência do comando constitucional da imunidade ao sindicato dos trabalhadores, que a usufruirá desde que observado o inciso I do art. 14 do CTN.

21. Com base no exposto, responde-se ao questionamento nº 2 da interessada, concluindo-se que, para fins de fazer jus à **imunidade de impostos** de que trata o art. 150, inciso VI, alínea "c", da CF 1988, o disposto na alínea "a" do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, não se aplica aos sindicatos, que não estão elencados entre as instituições às quais se aplica a Lei nº 9.532, de 1997. Além disso, a eles é aplicável a regra prevista no art. 521 da CLT – gratuidade no exercício dos cargos eletivos, excetuado a outorga de gratificação de que trata o parágrafo único.

22. Quantos aos questionamentos “3) Para efeitos tributários, o que se considera como “remuneração”?; “4) O reembolso de despesas com alimentação e combustível, ou a concessão de assistência médica (plano de saúde) ou auxílio alimentação, seriam consideradas espécie de remuneração? ...; “5) A Ajuda de Custos e o fornecimento de Vale-compras em supermercado, pagas com habitualidade são consideradas “remuneração?”, nessa parte, constata-se que a interessada limitou-se a formular seus questionamentos sem indicar os dispositivos da legislação tributária relacionados às suas dúvidas de interpretação, não expôs com detalhes as circunstâncias e não examinou suas questões face aos preceitos legais que lhes são pertinentes. Por oportuno, convém esclarecer que, ao vedar a distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, “a qualquer título”, o inciso I do art. 14 do CTN não faz distinção se os valores distribuídos estão ou não enquadrados no conceito de rendimento tributável para fins do imposto de renda (art. 37 a 72 do Decreto nº 3.000, de 1999), se integram ou não o salário-de-contribuição da seguridade social (art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991), ou mesmo no próprio conceito trabalhista de remuneração (arts. 457 a 467 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 – consolidação das leis do Trabalho (CLT)).

23. Assim sendo, com base no disposto no art. 18, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, reputa-se, nessa parte, a ineficácia da consulta formulada:

Art. 18 Não produz efeitos a consulta formulada:

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

...

24. Quanto ao último questionamento, ... *teria*, [tal reembolso de despesa ou concessão de benefícios], *o condão de afastar a imunidade trazida pelo artigo 150, VI, “c” da CF/88?*”, releva notar que, conforme explicitado anteriormente, a redação dada pela LC nº 104, de 2001, ao inciso I do art. 14 do CTN não deixa margem para que sejam concedidos benefícios ou vantagens pessoais. Isto posto, a instituição de vantagens pessoais a mandatário, implica afronta ao disposto no inciso I do art. 14 do CTN.

25. Mesma sorte não se aplica ao reembolso de despesas em que o dirigente efetivamente dispense de seu patrimônio pessoal para custear verdadeira despesa do sindicato. Nesse caso, se regularmente realizados o reembolso de despesas pagas pelo dirigente e que pertenciam ao sindicato não constitui desvirtuamento capaz de afrontar o disposto no inciso I do art. 14 do CTN.

Conclusão

26. Pelo exposto:

- i) Com base no disposto no art. 18, incisos II e VIII, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, declara-se a ineficácia da consulta formulada na parte que versa sobre

constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária, bem como na parte em que a interessada não identifica os dispositivos da legislação tributária de que tem dúvida de sua aplicação.

ii) Soluciona-se a presente consulta, na parte considerada eficaz, respondendo à consulente que, para fins da imunidade de impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea "c", da CF 1988:

- O disposto na alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, não se aplica às entidades sindicais dos trabalhadores;
- Com base no disposto no inciso I do art. 14 do CTN com redação dada pela LC nº 104, de 2001, e no art. 521 da CLT, regra geral, as entidades sindicais dos trabalhadores não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, e, portanto, não podem remunerar sob qualquer forma seus dirigentes;
- Não se enquadra no disposto no inciso I do art. 14 do CTN o pagamento de gratificação estabelecida em conformidade com a lei para o exercício de mandato: art. 521, parágrafo único da CLT;
- A redação dada pela LC nº 104, de 2001, ao inciso I do art. 14 do CTN não deixa margem para que sejam concedidos benefícios ou vantagens pessoais a dirigentes de sindicatos de trabalhadores;
- Não se enquadram no disposto no inciso I do art. 14 do CTN, desde que realizados em conformidade com a legislação, os reembolsos de despesas pagas pelo dirigente sindical e que pertenciam ao sindicato;
- Fica reformada a Solução de Consulta nº 104, de 22 de agosto de 2018.

Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
AUDITOR-Fiscal da RFB
Chefe da DIRPJ

Assinado digitalmente
EDGAR RODRIGUES VERAS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da DINO - Substituto

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

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

Ordem de Intimação

De acordo.

No uso da competência prevista no inciso III do art. 24, e com base no disposto no art. 18, incisos VII e IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, declaro, em parte a ineficácia da consulta.

De acordo com o art. 48, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c o art. 7º, § 2º, da IN RFB nº 1.396, de 2013, os processos administrativos de consulta são apreciados em instância única, pelo que desta decisão não cabe recurso de ofício ou voluntário, tampouco pedido de reconsideração.

Aprovo a Solução de Consulta e fica reformada a Solução de Consulta nº 104, de 22 de agosto de 2018. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit