



Solução de Consulta nº 184 - Cosit

Data 27 de julho de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

IMUNIDADE. IMPOSTOS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. FINALIDADE LUCRATIVA. AUSÊNCIA. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ABONO SALARIAL. DISTRIBUIÇÃO DE RENDAS.

Para efeitos da imunidade facultada às instituições educacionais e às entidades beneficentes de assistência social sem fins lucrativos, o pagamento de parcela remuneratória, a título de abono especial, regularmente estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho, é ato compatível com os requisitos de fruição do regime imunitário, desde que tal dispêndio não se vincule a critérios de distribuição de lucros e resultados de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, e que se observem as condições específicas para remuneração de ocupantes de cargo de gestão, direção ou gerência da instituição pagadora.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, arts. 150, VI, “c”, e 195, § 7º; Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 14, I; Decreto-lei nº 5.452, de 1943 (CLT), art. 611; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12; Lei nº 10.101, de 2000, arts. 1º e 2º; e Lei nº 12.101, de 2009, art. 29.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, estabelecida em São Paulo – SP, formula consulta sobre certas questões concernentes ao regime de imunidade tributária a que faz jus na condição de instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Cuida-se, pois, do regime de imunidade de que tratam os arts. 9º e 14 do Código Tributário Nacional (CTN), positivado na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

2. No relato que instrui as questões, declara ter por finalidade principal a prestação de serviços de educação superior, razão pela qual submete-se às normas emitidas pelas

Convenções Coletivas de Trabalho dos Auxiliares da Administração Escolar (Saaesp) e do Sindicato dos Professores de São Paulo (Sinpro).

3. Aduz que as Convenções Coletivas de Trabalho 2013/2015, da Saaesp e do Sinpro, estipulam que as instituições de ensino superior devem pagar a seus professores e auxiliares a parcela de 24% (vinte e quatro por cento) do salário mensal bruto destes, no prazo e condições ali indicados.

4. Conforme explica, e ao que se lê da cláusula 14 do instrumento normativo anexo à consulta, embora as instituições de ensino sujeitem-se ao mesmo percentual e base de cálculo da parcela fixada, os pagamentos serão efetuados como forma de “participação nos lucros ou resultados”, ou “a título de abono especial”.

5. No primeiro caso estão os estabelecimentos particulares de ensino que, revestidos da qualidade de empresa para os fins da Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, obrigam-se por este diploma a conceder participação nos lucros ou resultados. Assim, pagarão a parcela a esse título as empresas que tenham atingido os índices e indicadores de desempenho previstos no § 1º da cláusula 14 em questão.

6. No segundo caso, regulado no § 3º da mesma cláusula, alinham-se, entre outros, os estabelecimentos sem fins lucrativos que não se ajustam ao conceito de empresa, nos termos da Lei n.º 10.101, de 2000. Tais estabelecimentos sem fins lucrativos – entre os quais se inclui a entidade ora consulente - não podem distribuir os lucros e resultados, sob pena de suspensão do regime de imunidade a que têm direito, mas ficam obrigados a pagar igual parcela do salário bruto, a título de abono especial.

7. As dúvidas situam-se nesse último parágrafo. A consulente observa que o pagamento do abono especial ali fixado tem por fundamento a Lei n.º 10.101, de 2000, só aplicável a entidades de ensino compreendidas no conceito de empresa. Acrescenta que a exigência do abono está veiculada na mesma Cláusula 14. “*O que denota que possui a mesma natureza jurídica, sendo irrelevante a adoção de nomenclatura distinta*”.

8. Com esses informes, e para resguardo de sua condição de entidade imune a impostos e contribuições sociais, indaga:

1. Eventual distribuição da PLR/abono salarial previstos na cláusula 14 das Convenções Coletivas (...) a seus professores e funcionários (inclusive aos gestores, diretores e gerentes com vínculo empregatício) configuraria descumprimento do disposto no art. 14, I, do CTN, bem como do art. 12 da Lei n.º 9.532/1997 e do art. 29, V, da Lei n.º 12.101/2009?

2. Por conseguinte, essa conduta afetaria a imunidade impositiva e contributiva de que goza esta Instituição?

3. Supondo que a resposta desse órgão seja pelo cabimento do pagamento do benefício trabalhista em questão, quais os requisitos deverão ser observados para sua realização e a que título/natureza jurídica deve ser efetuado?

Fundamentos

Preliminares

9. Preenchidos que estão os requisitos de admissibilidade previstos na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a consulta deve ser conhecida.

10. Infere-se da petição que a consulente, na condição de entidade sem fins lucrativos, goza da imunidade de impostos assegurada no art. 150, VI, “c”, da vigente Constituição, e que também faz jus à imunidade da contribuição para a seguridade social outorgada no § 7º do art. 195 às entidades beneficentes de assistência social.¹

11. A análise que se segue assentará nessas premissas de enquadramento à imunidade trazidas na inicial, sabido que o instituto da consulta não se presta ao exame probatório de fatos e documentos atinentes à matéria consultada.

Os requisitos de fruição da imunidade

12. Nos termos da alínea “c” do inciso IV do art. 9º do CTN, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar impostos sobre “*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*” (Grifou-se).

13. Os requisitos a que alude a transcrição estão fixados no art. 14, da Seção e Capítulo ali mencionados. No caso da consulta, o fulcro das questões está no requisito do inciso I, cuja redação em vigor, dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro 2001, reza assim²:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 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 qualquer título;

(...).

14. Coerente com a terminante vedação ali contida, a Lei nº 10.101, de 2000, ao disciplinar o direito do trabalhador à participação nos lucros ou resultados da empresa, cuidou de excluir de tal conceito as entidades consideradas sem fins lucrativos, na conformidade do inciso II do § 3º de seu art. 2º.

15. De sorte que a concessão de participação em lucros ou resultados da entidade sem fins lucrativos, além de não contar com o suporte da Lei nº 10.101, de 2000, encontra expressa vedação no art. 14, I, do CTN, o que equivale a dizer que configura distribuição de patrimônio ou rendas.

¹ O Supremo Tribunal Federal (STF) firmou jurisprudência no sentido de que a “isenção” a que se refere o § 7º do art. 195 da Constituição representa, em verdade, “uma típica garantia de imunidade” (STF, 1ª Turma, ROMS nº 22.192-9, Min. Celso de Mello, unânime DJ 19/12/1996).

² Interessante notar que a primeira redação do inciso I trazia a mesma vedação a que a entidade beneficiária distribuisse “qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas”. Isso, porém, quando “a título de lucro ou participação no seu resultado”. Mais restritivo, o texto em vigor veio proibir a distribuição a “a qualquer título”

16. Com a tal distribuição, porém, não se pode confundir a remuneração de serviços necessários à realização dos fins institucionais da entidade sem fins lucrativos. Evidente que o requisito em questão não proíbe tais pagamentos; proíbe, isto sim, os gastos incorridos sem contrapartida que os justifique, gastos que só nominalmente representem remuneração de serviços.

17. É como ensina Roque Antônio Carrazza. Em comentário ao requisito legal em estudo, escreve o autor que (...) *“a remuneração dos funcionários, dirigentes, administradores e gestores, desde que efetuada de acordo com as leis de mercado e que seja equivalente aos serviços laborais por eles prestados, não afasta a imunidade em tela. O que afasta é a remuneração exorbitante ou sem causa, que mal consegue esconder a distribuição do patrimônio ou das rendas da entidade”*³

18. Desnecessário enfatizar aqui o pouco ou nenhum alcance da designação dada pelas partes ao gasto incorrido, na hora de se avaliar sua compatibilidade com os requisitos da imunidade tributária. Se a lei impõe que não se distribua renda ou patrimônio, o que interessa perquirir em cada caso ocorrente é se houve ou não houve tal distribuição.

19. Coube à Lei n.º 9.532, de 1997, definir em seu art. 12 as condições para a remuneração de dirigentes estatutários e diretores não estatutários das entidades, com vistas à imunidade de impostos facultada no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição.

20. Disciplina análoga consta do art. 29 da Lei n.º 12.101, de 2009, para a remuneração de dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores das entidades de assistência social sem fins lucrativos contempladas na imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição.

21. O que indaga a consulta, todavia, é se o abono especial, tal como estabelecido na Convenção Coletiva de Trabalho, satisfaz ou não os requisitos de fruição da imunidade. Convém então identificar os contornos normativos do instituto trabalhista, no que interessa ao caso.

A Convenção Coletiva de Trabalho

22. Inscrita entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais assegurados no art. 7º da Constituição, a Convenção Coletiva de Trabalho vem regulada no Título VI da Consolidação das Lei do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1944, na redação dada pelos Decretos-Leis n.º 229, de 28 fevereiro de 1967, e n.º 424, de 21 de janeiro de 1969.

23. Convenção Coletiva de Trabalho, na definição ministrada no art. 611 da CLT, *“é o acordo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho.”*

24. Sua força normativa vem consagrada no art. 619, a preceituar que *“Nenhuma disposição de contrato individual de trabalho que contrarie normas de Convenção ou Acordo Coletivo de Trabalho poderá prevalecer na execução do mesmo, sendo considerada nula de*

³ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28. ed. São Paulo, Malheiros, 2012, pp. 869.

pleno direito”. Resulta claro, à vista do exposto, o caráter compromissivo e cogente das deliberações firmadas em Convenção.

25. Não menos claro, porém, é que o exercício de sua competência negocial encontra limites no princípio da reserva legal. Desde que não ostenta *status* de lei em sentido estrito, é defeso à norma coletiva estipular cláusula *contra legem*. A invocação da autonomia negocial decerto não dá suporte a tanto.

26. Em outras palavras, e descendo ao caso dos autos, tem-se como certo que não é dado aos protagonistas da Convenção Coletiva promover ajustes incompatíveis com os requisitos legais de imunidade tributária estatuídos no art. 14 do CTN.

27. Feitas essas observações, pode-se passar ao exame de compatibilidade do questionado *abono especial* perante os requisitos de fruição da imunidade.

A cláusula convencional questionada

28. Eis o teor da cláusula 14 da Convenção Coletiva de Trabalho 2013/2015, aplicável à categoria dos auxiliares de administração escolar de ensino superior (Saaesp):

14. Participação nos lucros ou resultados ou abono especial

Na vigência da presente Convenção Coletiva de Trabalho, obriga-se a MANTENEDORA [estabelecimento particular de ensino superior, conforme cláusula 2 das CCT] a pagar aos seus AUXILIARES a parcela correspondente a 24% (vinte e quatro por cento) do seu salário mensal bruto, até o dia 15 de outubro de 2014. Tal pagamento poderá ser feito a título de participação nos lucros ou resultados (PLR) ou como abono especial, segundo os critérios e normas especificadas nos parágrafos seguintes:

Parágrafo primeiro – A MANTENEDORA pagará a seus AUXILIARES a parcela correspondente a 24% (vinte e quatro por cento) do seu salário mensal bruto, a título de participação nos lucros e resultados (PLR), nos termos da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, com as alterações da Lei nº 12.832, de 20 de junho de 2013, caso a Instituição de Ensino Superior mantida tenha alcançado pelo menos dois dos requisitos abaixo nominados:

Redução de índice de inadimplência no ano de 2013, em relação ao ano anterior;

Pelo menos 70% (setenta por cento) positivos nos indicadores de avaliação publicados pelo Ministério da Educação;

Redução da evasão no ano de 2013, em relação ao anterior;

Índice satisfatório na maioria dos indicadores dos relatórios de auto avaliação produzidos pela CPA.

Parágrafo terceiro – A MANTENEDORA que não conceder a participação nos lucros ou resultados (PLR) estabelecida no caput, seja em razão do não atendimento dos requisitos e condições definidas nesta cláusula, ou em razão de se considerar enquadrada no inciso II do parágrafo 3º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 com alterações da Lei nº 12.832, de 20 de junho de 2013 ou, ainda, em razão de outro motivo qualquer, deverá pagar a seus AUXILIARES, no prazo

acima definido, a parcela correspondente a 24% (vinte e quatro por cento) do seu salário mensal bruto, a título de abono salarial. (Grifos da transcrição).

29. Não consta dos autos a Convenção Coletiva de Trabalho 2013/2015 atinente ao Sindicato dos Professores de São Paulo (Sinpro). Todavia, pelo que aduz a inicial, a cláusula 14 desse convenção equivale à cláusula de mesmo número da Convenção Coletiva de Trabalho 2013/2015 do Saaesp, acima reproduzida.

30. Na compreensão da consulente, o abono especial previsto nesse último parágrafo, por se achar fundamentado na Lei nº 1.101, de 2000, que regula a participação dos empregados nos lucros e resultados das empresas, não se concilia com o requisito de fruição da imunidade disposto no inciso I do art. 14 do CTN, que expressamente veda a distribuição de patrimônio ou rendas. Mas não parece ser assim.

31. Da leitura do § 3º da cláusula 14, o que se nota é que a remissão que ali se faz ao inciso II do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, produz efeito inverso ao reportado na consulta: serve apenas para ressaltar que a estipulação do abono especial não se opera a título de participação nos lucros e resultado.

32. Ressalva, aliás, dispensável, porquanto a primeira parte do § 3º já enuncia que o pagamento do abono especial destina-se à “*Mantenedora que não conceder a participação nos lucros ou resultados (PLR)*”. Logo, somente as Mantenedoras de que trata o § 1º é que, na qualidade de empresa para os fins do art. 2º da Lei 10.101, de 2000, obrigam-se ao pagamento da parcela a título de participação nos lucros e resultados.

33. Pode-se assim concluir, em resposta à primeira questão, que o pagamento do abono especial, em cumprimento ao disposto no § 3º de sua cláusula 14 da Convenção Coletiva, não apresenta a incorreção suscitada na consulta como possível causa de incompatibilidade com o requisitos da imunidade previstos no art. 14, I, do CTN, no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997 e no art. 29, V, da Lei nº 12.101, de 2009.

34. A segunda questão, de saber se o pagamento do abono especial “*afetaria a imunidade impositiva e contributiva de que goza esta Instituição*”, resta prejudicada, em face da resposta negativa ao 1º item.

35. Na terceira e última questão, indaga-se se, admitindo-se como possível a coexistência do abono especial com o regime de imunidade, a que título/natureza jurídica, e mediante quais requisitos, deve a consulente dar cumprimento ao encargo trabalhista.

36. Quanto à natureza jurídica do abono, ficou visto que o seu pagamento não se destina à concessão de participação nos lucros e resultados de que trata a Lei nº 10.101, de 2000. Sabe-se, no entanto, que a desvinculação a tais fins é condição indispensável, mas não suficiente para tornar o encargo compatível com o requisito do art. 14, I, do CTN. Isso, pela óbvia razão de que a vedação à distribuição de recurso abrange tanto as rendas quanto o patrimônio da instituição beneficiária da imunidade.

37. Distribuir, à luz do léxico, significa dar, entregar, repartir, dividir. Já remunerar implica a ideia de recompensar, retribuir, pagar. O traço distintivo a separa um e outro verbo reside, assim, nesse caráter comutativo, contraprestacional, presente no primeiro e inexistente no segundo.

38. Conforme dispõe o § 3º da cláusula 14, as entidades sem fins lucrativos deverão pagar a parcela não à guisa de participação nos lucros e resultados, mas “a título de abono salarial”. Cuida-se, então, de encargo a ostentar natureza jurídica de remuneração trabalhista, pactuada com esteio na autonomia da Convenção Coletiva de Trabalho para entabular transações e concessões recíprocas, reconhecida e firmada arts. 611 a 625 da CLT.

39. Em outras palavras, não se entrevê ali a figura de uma simples e unilateral distribuição de verba, mas antes uma remuneração de serviços avençada entre empregadores e empregados, na via negocial instituída para tanto. Razão pela qual o seu pagamento se mostra compatível com o requisito disposto no art. 14, I, do CTN.

40. Pode-se objetar que não, que a Convenção Coletiva de Trabalho, ao pactuar a fixação de abono redutor do patrimônio ou rendas da entidade sem fins lucrativos empregadora, vai contra a norma expressa do citado art. 14, I, do CTN. Por essa visão, se à própria entidade é vedado abrir mão de parcela de seu patrimônio ou rendas sem a necessária contrapartida do beneficiário, não menos defeso o será à Convenção Coletiva de Trabalho, que não pode ir contra a letra expressa da Lei Complementar.

41. A objeção colheria se tais entidades, ao contratar serviços necessários ao desempenho de suas funções institucionais, não se sujeitassem, como se sujeitam, às leis do mercado que ordenam a atividade laboral em questão – leis essas cujo fórum adequado de discussão vem a ser precisamente a Convenção Coletiva de Trabalho.

42. Se, ao deliberar sobre a remuneração aplicável à categoria, a Convenção Coletiva acordou em fixar o abono especial, em linha de princípio não há que falar em pagamento sem causa: a causa deriva das forças de mercado que encontram expressão normativa no texto convencional.

43. A propósito, vale destacar que todas as entidades de ensino compreendidas no âmbito da Convenção Coletiva – busquem ou não fins lucrativos, tenham ou não atingido os indicadores de desempenho alinhados no § 1º de sua cláusula 14 – estão adstritas ao pagamento da mesma parcela de 24% do salário mensal bruto.

44. Essa forma linear com que o acréscimo remuneratório restou acordado já sinaliza a presença reguladora das leis de mercado, a incidir indistintamente sobre a categoria profissional representada na Convenção Coletiva de Trabalho, sem consideração ao fato de a entidade empregadora revestir natureza jurídica de empresa ou atuar como instituição sem fins lucrativos.

45. Seja, porém, como for, o fato objetivo é que milita em prol da Convenção Coletiva de Trabalho a presunção de que o abono especial nela previsto constitui parcela remuneratória pactuada entre os sindicatos patronais e laborais, o que equivale a dizer remuneração calcada nas leis de mercado vigentes - característica que distancia tais verbas da pura e simples distribuição de patrimônio ou rendas.

46. Assim entendido, cabe anotar, em resposta à terceira questão, que, para satisfazer o requisito do I do art. 14 do CTN, o abono especial de que trata a consulta deve revestir a natureza jurídica de remuneração, estipulada dentro das leis de mercado e desvinculada da participação nos lucros e resultados de que trata a Lei nº 10.101, de 2000. No pagamento a ocupantes de cargo de gestão, direção ou gerência, devem ainda ser observadas as

condições estabelecidas no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, e no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

47. É o que se pode avançar sobre o tema, visto que os termos genéricos em que está formulada a questão não permitem melhor conhecimento da dificuldade interpretativa que a suscitou.

48. Por último, não é demais insistir que a tarefa de avaliar, *in concreto*, se uma dada Convenção Coletiva de Trabalho cumpriu ou deixou de cumprir os requisitos formais próprios do instituto é uma tarefa para a qual não se presta o processo de consulta, unicamente voltado a dirimir questões de cunho interpretativo.

49. Veja-se, por exemplo, que as importâncias recebidas a título abono, consoante dispõe o art. 28, § 9º, item 7, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, somente deixam de integrar o salário de contribuição do trabalhador – base de cálculo da contribuição previdenciária ali prevista – quando constituem parcelas de natureza eventual, expressamente desvinculadas do salário. Condições essas que têm seu momento de exame fiscal próprio, pela via procedimental adequada a tal fim.

Conclusão

50 Pelos fundamentos expostos, propõe-se solucionar a consulta respondendo nestes termos às questões formuladas:

1. O pagamento do abono especial, em cumprimento ao disposto no § 3º de sua cláusula 14 da Convenção Coletiva, não apresenta a incompatibilidade com a Lei 10.101, de 2000, aventada na consulta como possível causa de descumprimento de requisitos legais da imunidade a que declara fazer jus.
2. Prejudicada a questão, em face da resposta negativa ao item precedente.
3. Para que satisfaça o requisito do inciso I do art. 14 do CTN, o abono especial de que trata a consulta deve revestir a natureza jurídica de remuneração, regularmente estipulada dentro das leis de mercado e desvinculada da participação nos lucros e resultados de que trata a Lei nº 10.101, de 2000. No pagamento a ocupantes de cargo de gestão, direção ou gerência, devem ainda ser observadas as condições estabelecidas no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, e no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
EZEQUIEL BATISTA DE PAULA
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