



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 322 - Cosit

Data 27 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES EMPREGADOS.

Uma vez respeitadas as condições elencadas no art. 12, § 2º, “a”, e nos parágrafos 4º a 6º, da Lei nº 9.532, de 1997, é possível a remuneração de dirigentes das instituições a que se refere o caput do art. 15 da mesma Lei como empregado dessa entidade, sem prejuízo da isenção do IRPJ.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, art. 12 e 15.

LUCRO REAL. DEDUÇÕES DE DOAÇÃO. ENTIDADE CIVIL QUE ATUA EM BENEFÍCIO DE COMUNIDADE. CONDIÇÕES. ÁREA DE ATUAÇÃO.

A dedução de doações prevista no III do § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, tem como condição que os destinatários do serviço da entidade civil devem ser os empregados e dependentes da pessoa jurídica doadora ou a comunidade localizada na área de atuação da entidade civil conforme definido no seu estatuto.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 13.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES EMPREGADOS.

Uma vez respeitadas as condições elencadas no art. 12, § 2º, “a”, e nos parágrafos 4º a 6º, da Lei nº 9.532, de 1997, é possível a remuneração de dirigentes das instituições a que se refere o caput do art. 15 da mesma Lei como empregado dessa entidade, sem prejuízo da isenção da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, art. 12 e 15.

RESULTADO DO EXERCÍCIO. DEDUÇÕES DE DOAÇÃO. ENTIDADE CIVIL QUE ATUA EM BENEFÍCIO DE COMUNIDADE. CONDIÇÕES. ÁREA DE ATUAÇÃO.

A dedução de doações prevista no III do § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, tem como condição que os destinatários do serviço da entidade civil devem ser os empregados e dependentes da pessoa jurídica doadora ou a comunidade localizada na área de atuação da entidade civil conforme definido no seu estatuto.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 13.

Relatório

Em processo protocolizado em 22/03/2017, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu representante legal, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2. A consulente apresenta petição da qual se extraem dois questionamentos: (i) em relação à restrição da remuneração de dirigentes para fins de gozo da isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997; e (ii) sobre a dedutibilidade das doações efetuadas a entidades civis sem fins lucrativos, regulamentada pelo inciso III do §2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Fundamentos

3. 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.

4. Versar-se-á, portanto, da possibilidade de remuneração de dirigente de associação sem fins lucrativos, que tem por fundamento não a sua atuação na gestão da entidade, mas sim a prestação de serviços vinculados àquilo que constitui seu próprio objeto de atuação. Isso se trata, portanto, de remuneração cuja contrapartida é o trabalho na atividade-fim da associação, desempenhado por pessoa que, além disso, ocupa-se de cargo de direção. A questão de fundo são as restrições impostas pela legislação federal à remuneração de dirigentes para que determinadas instituições possam usufruir de benefícios tributários.

5. Também se examinará a abrangência específica do seguinte trecho do inciso III do § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995: “que prestem serviços gratuitos em benefício da comunidade onde atuem”.

6. Quanto à primeira questão, a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, dispõe em seu art. 15, sobre a isenção do IRPJ e da CSLL atribuída, entre outras, às associações civis, sem fins lucrativos, que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas. Assim dispõe tal norma:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais

houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º As instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro.

7. É expresso que as alíneas “a” a “e” do §2º do art. 12 dessa mesma lei aplicam-se às condições para o gozo da isenção prevista no art. 15 em função de seu §3º. Também é o caso dos §§ 4º, 5º e 6º, que expressamente regulam o sentido das normas assentadas no §2º do art. 12 em questão. Assim dispõem:

Art. 12. ...

(...)

§ 2º ...:

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;

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;

(...)

§ 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.

§ 4º A exigência a que se refere a alínea “a” do § 2º não impede:

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e

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.

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições:

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

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.

§ 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.

8. Importante destacar que até a edição da Lei nº 13.151, de 28 de julho de 2015, a alínea “a” do §2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, vedava absolutamente a remuneração de dirigentes, já que a redação “não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados” referia-se a serviços de qualquer natureza prestados em nome da instituição, quer seja de gestão ou qualquer outro. Contudo, o advento dos §§ 4º, 5º e 6º da Lei nº 9.532, de 1997, positivados pela Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013, relaxou tal condição para a isenção do imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido.

9. Segundo se depreende da leitura desses parágrafos, a vedação até então vigente foi substituída pela imposição de algumas condições à remuneração, especialmente no tocante a limites de valores. Como expressamente prevista nas normas, essa relativização também permitiu que o dirigente estatutário ou não estatutário possuísse, além do cargo diretivo, vínculo empregatício com a entidade. Importante destacar que, mesmo com essas permissões, a regra geral continua sendo a vedação da remuneração de dirigentes que é ressalvada pelos casos expressos em que a lei a permite.

10. Portanto, desde que respeitadas as condições elencadas no art. 12, § 2º, “a”, c/c §§ 4º a 6º, da Lei nº 9.532, de 1997, é possível a remuneração de dirigentes das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e das associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, no caso de vínculo empregatício no âmbito da instituição sem prejuízo da isenção de IRPJ e CSLL. Portanto, pelo §4º, o dirigente não estatutário e com vínculo empregatício não possui limite de remuneração, enquanto o estatutário deve receber remuneração total inferior a 70% do teto do Poder Executivo federal;

pelo §5º, o dirigente estatutário deve obedecer as limitações dos incisos I e II desse parágrafo para auferir remuneração; e, pelo §6º, quaisquer diretores estatutários podem possuir vínculo empregatício, observado o limite remuneratório do inciso II do §4º.

11. Em relação à segunda questão, o significado do trecho “que prestem serviços gratuitos em benefício da comunidade onde atuem” integrante do texto da alínea “c” do inciso III do § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, destacamos abaixo a parte relevante da sua fonte legal para o deslinde do questionamento:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

...

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

...

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

...

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade beneficiária deverá ser organização da sociedade civil, conforme a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, independentemente de certificação.

12. Tal norma claramente se aplica às pessoas jurídicas e equiparadas em geral que apuram o IRPJ na forma do lucro real e a CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. A regra geral é a vedação de qualquer doação que possa influir no aspecto quantitativo das incidências tributárias.

13. Regra essa excepcionada pelo próprio parágrafo 2º, que permite a redução da base de cálculo dos tributos no montante doado na forma dos seus incisos I a III. Este último

inciso cuja dedução é limitada a dois por cento do lucro operacional também restringe a forma pelas quais a atividade da entidade civil sem fins lucrativos pode ser prestada, bem como restringe os sujeitos destinatários dessas atividades.

14. A forma deve ser gratuita. Os sujeitos podem ser os empregados e dependentes da pessoa jurídica doadora ou a comunidade localizada na área de atuação da entidade civil. Essa área deve ser definida no estatuto da entidade.

15. Condição cumulativa à possibilidade de dedução das doações na forma do inciso III do §2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, são suas alíneas “a”, “b” e “c”, cujo descumprimento impedirá a doadora de deduzir os montantes destinados à beneficiária. Isso implica que tal destinatária dos recursos deve ser organização da sociedade civil nos termos da Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, e cumprir os arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999.

Conclusão

16. Decido:

- a. uma vez respeitadas as condições elencadas no art. 12, § 2º, “a”, e nos parágrafos 4º a 6º, da Lei nº 9.532, de 1997, é possível a remuneração de dirigentes das instituições a que se refere o *caput* do art. 15 da mesma Lei como empregado dessa entidade, sem prejuízo da isenção de IRPJ e CSLL.
- b. A dedução de doações prevista no III do § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, tem como condição que os destinatários do serviço da entidade civil devem ser os empregados e dependentes da pessoa jurídica doadora ou a comunidade localizada na área de atuação da entidade civil conforme definido no seu estatuto.

Ao Coordenador-Geral da Cosit – Coordenação-Geral de Tributação para aprovação.

assinado digitalmente

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. 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 ao interessado.

assinado digitalmente

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