



---

## Solução de Consulta nº 275 - Cosit

**Data** 26 de setembro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. FUNDAÇÃO BENEFICENTE. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. 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. Dentre as condições estabelecidas pela referida lei, está o fato de que os diretores que forem remunerados deverão efetivamente atuar na gestão executiva da entidade beneficente, ou seja, terão que realmente exercer um cargo de liderança, investidos de poderes para conduzir, dirigir e administrar a instituição.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 509 DE 19 DE OUTUBRO DE 2017.**

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, art. 195, § 7º; Lei nº. 12.101, de 2009, art. 29.

## **Relatório**

A interessada, supramencionada, informando tratar-se de uma fundação beneficente que exerce atividade de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências, por meio de seu representante legal, formula consulta, através do processo em referência, com o seguinte teor:

“Trata-se de consulta quanto ao entendimento deste órgão fiscal no que concerne as alterações trazidas pela Lei nº. 13.151/2015, que alterou o inciso I do artigo 29 da Lei nº. 12.101/2009.

Referida alteração permite que presidentes de fundações sem fins lucrativos percebam remuneração, 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.

(...)

Foi realizada consulta junto ao Ministério da Saúde onde constatou-se que eventual alteração no estatuto não ensejará nenhuma obstrução quanto a renovação da certificação CEBAS. Porém, por cautela, fomos orientados a consultar o posicionamento da Receita Federal em razão do benefício fiscal concedido tendo em vista a certificação.

## II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Lei nº. 13.151/2015; artigo 29, inciso I da Lei nº. 12.101/2009; artigo 195, § 7º da Constituição Federal."

### 2. Por fim, faz os seguintes questionamentos:

"Caso haja uma alteração no estatuto da (...), entidade sem fins lucrativos, para que o cargo de presidente da entidade passe a ser remunerado, nos termos da legislação vigente, haveria alguma implicação negativa ou algum tipo de obstrução quanto ao recebimento do benefício fiscal previsto no artigo 195, § 7º da Constituição Federal concedido às entidades possuidoras da certificação CEBAS?

Como cautela, gostaríamos de verificar também qual é o entendimento da Receita Federal no que concerne a compreensão do que é função executiva. Por exemplo, somente dirigir administrativamente a entidade é suficiente ou deveria efetivamente participar do projeto com atribuições executivas específicas?"

## Fundamentos

3. As normas básicas que regem o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal estão consubstanciadas 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. Tais disposições foram consolidadas em Regulamento, baixado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e disciplinadas na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

4. Inicialmente, há que se assinalar que, o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicável a fatos concretos e determinados, relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória.

5. Sob esse enfoque, a solução de consulta não se presta à função de instrumento declaratório da condição da consulente quanto a determinado enquadramento legal ou para

reconhecimento de direitos ou obrigações, como por exemplo, de se confirmar se a "consulente na qualidade de entidade beneficente, (possuidora de Certificação CEBAS) faz jus ao benefício previsto no § 7º, do artigo 195 da Constituição Federal".

6. A finalidade do instituto da consulta é, portanto, fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da legislação tributária, cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão. Dessa forma, a análise a ser realizada, no presente processo de consulta, não implica reconhecimento, ratificação ou confirmação, de qualquer gênero, da condição da consulente como entidade imune, uma vez que a tarefa de verificação e de atendimento aos requisitos legais, no caso concreto, cabe à própria pessoa jurídica interessada, à vista dos atos normativos que regem a matéria.

7. Feitas essas ressalvas, considerando que os requisitos formais da consulta estão em conformidade com o disposto na Instrução Normativa RFB nº. 1.396, de 16 de setembro de 2013, passa-se a análise da presente consulta.

8. A dúvida da consulente diz respeito à possibilidade de promover alteração estatutária permitindo a remuneração do presidente da entidade, sem que haja prejuízo da fruição do benefício previsto no artigo 195, § 7º da Constituição Federal. Além disso, pretende saber qual é o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil quanto à compreensão do que vem a ser uma "função executiva", a que se refere a Lei nº. 13.151, de 28 de julho de 2015, que alterou o inciso I do artigo 29 da Lei nº. 12.101, de 27 de novembro de 2009.

9. Relativamente ao primeiro questionamento, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº. 509, de 19 de outubro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 16 de novembro de 2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil - RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>), que, nos termos do art. 9.º da Instrução RFB nº. 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

*"Fundamentos*

*(...)*

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

*(...)*

**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

constituente remeteu à legislação infraconstitucional o papel de prever os requisitos viabilizadores desse tratamento específico.

(...)

10. Quanto à contribuição para a seguridade social, a consulta se refere às regras disciplinadas pela Lei nº 12.101, de 2009, 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 nº 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 nº 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 no 123, de 14 de dezembro de 2006.*

*§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do **caput** não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)*

*I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; (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)*

*§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 12.101, de 2009, 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.

(...)

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

(...)

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. (...)"

10. Quanto à segunda dúvida, em que a consulente indaga qual é o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil no que concerne ao significado de "gestão executiva", a que se refere a Lei nº 12.101, de 2009, convém colacionar a definição constante do "Vocabulário Jurídico - De Plácido e Silva" (Editora Forense - 27ª Edição) dos referidos termos:

*"Gestão. Derivado do latim gestio, gestionis, de gerere (dirigir, administrar), em sentido amplo, significa a administração ou gerência de alguma coisa, que seja de outrem.*

*Neste sentido, então, o vocábulo implica necessariamente na indicação de uma administração a bens ou interesses alheios, em virtude de mandato convencional, de mandato legal ou por mero ofício do gestor.*

*(...)"*

*"Execução. Derivado do latim exsecutio, de exsequi (seguir até o fim, proceder judicialmente, perseguir), possui, na terminologia jurídica, uma variedade de acepções, todas elas tendentes a mostrar a intenção ou o desejo de levar a cabo alguma coisa, ou de realizar um plano ou projeto, concebido anteriormente, ou concluir o que fora iniciado.*

*Significa assim o ato ou a ação, que não vem isolada. Surge como complemento, cumprimento ou conclusão de coisa ou de fato já existentes anteriormente.*

*Pela execução, assim, completa-se, conclui-se ou cumpre-se o que anteriormente estava determinado, decidido ou projetado.*

*Em qualquer aspecto, pois, quer significar o ato que vem para cumprir ou completar alguma coisa ou para compelir alguém a cumprir ou completar o que era de seu dever.*

*(...)"*

*"Executivo - Derivado do verbo executar, aplica-se o vocábulo para designar tudo que respeita ou se refere à execução.*

*(...)*

*Executivo. Designa-se também o diretor ou alto funcionário que exerce sua atividade na área financeira, administrativa ou técnica das empresas.*

*(...)"*

11. Dessa forma, entende-se como "dirigentes que efetivamente atuem na gestão executiva" aqueles profissionais, estatutários ou celetistas, que realmente exerçam um cargo de liderança, investidos de poderes para conduzir, dirigir e administrar a instituição, fixando metas, analisando as dificuldades a enfrentar, solucionando problemas, organizando recursos financeiros e tecnológicos, tomando decisões e fazendo cumprir as diretrizes estabelecidas.

## **Conclusão**

12. Diante do exposto, proponho que a presente consulta seja solucionada informando-se à consulente que:

a) a remuneração de diretores, estatutários e não estatutários que tenham vínculo empregatício, 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.

b) dentre as condições estabelecidas pela referida lei, está o fato de que os diretores que forem remunerados deverão efetivamente atuar na gestão executiva da entidade beneficente, ou seja, terão que realmente exercer um cargo de liderança, investidos de poderes para conduzir, dirigir e administrar a instituição.

À consideração do Chefe da Divisão de Tributação da SRRF/07.

(assinado digitalmente)  
AGUEDA CAROLO QUINTAS ALVES  
Matrícula nº 00018130

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

(assinado digitalmente)  
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – mat. 20.241  
Chefe da Disit07

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

(assinado digitalmente)  
MIRZA MENDES REIS  
Auditora- Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 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