



Solução de Consulta nº 3.009 - SRRF03/Disit

Data 05 de outubro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES.

Associação sem fins lucrativos, para ter direito à isenção do IRPJ prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, deve atender a todos os requisitos legais que condicionam o benefício, inclusive a limitação à remuneração dos dirigentes pelos serviços prestados, de que trata o art. 12, § 2º, “a”, da Lei nº 9.532, de 1997. Assim, para gozo do benefício, a entidade só pode remunerar seus dirigentes dentro dos limites estabelecidos nos §§ 4º a 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 50 - COSIT, DE 22 DE FEVEREIRO DE 2019 (Diário Oficial da União - DOU de 26 de fevereiro de 2019, seção 1, página 37).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12, § 2º, “a”, e §§ 4º a 6º, e art. 15 §§ 1º e 3º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES.

Associação sem fins lucrativos, para ter direito à isenção da CSLL prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, deve atender a todos os requisitos legais que condicionam o benefício, inclusive a limitação à remuneração dos dirigentes pelos serviços prestados, de que trata o art. 12, § 2º, “a”, da Lei nº 9.532, de 1997. Assim, para gozo do benefício, a entidade só pode remunerar seus dirigentes dentro dos limites estabelecidos nos §§ 4º a 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 50 - COSIT, DE 22 DE FEVEREIRO DE 2019 (Diário Oficial da União - DOU de 26 de fevereiro de 2019, seção 1, página 37).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, “a”, e §§ 4º a 6º, e art. 15 §§ 1º e 3º.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

Relatório

A pessoa jurídica, acima identificada, xxxxxxxxxxxxxxxx, protocolou a presente consulta nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, pondo para interpretação os dispositivos legais, abaixo discriminados, que tratam da isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativamente às associações e fundações sem fins lucrativos:

- artigo 15, § 3º, da Lei 9.532, de 1997;
- artigo 12, § 2º, alínea "a"; § 4º, incisos I e II; § 5º, incisos I e II, e § 6º, todos da Lei 9.532, de 1997;
- Solução de Consulta n.º 50, de 22 de fevereiro de 2019, da Cosit-Coordenação-Geral de Tributação.

2. No relatório dos fatos na consulta, a consulente vem afirmando:

2.1. que é uma associação civil, para fins não econômicos, conforme disposto no artigo 53 do Código Civil Brasileiro, constituída em Assembléia Geral, instituída por pessoas físicas e jurídicas idôneas;

2.2. que, conforme consta do xxxxxxxxxxxxxxxx, tem como objeto a operação de Planos Privados de Assistência à Saúde, através da garantia de cobertura de custos de assistência médica, hospitalar e ambulatorial;

2.3. que constituem fontes de recursos e receitas da associação o rendimento de seu patrimônio, as contribuições e doações de associados e a renda auferida nas diferentes instituições e departamentos da entidade;

2.4. que denota-se, ainda, a natureza não lucrativa da atividade desenvolvida;

2.5. que ainda existe previsão no Estatuto de não remuneração de dirigentes, conforme artigo 5º de seu Estatuto;

2.6. que, por atender a todos os requisitos legais, está isenta do pagamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Sobre o Lucro Líquido - CSLL, conforme o artigo 15, §1º da Lei nº 9.532, de 1997;

2.7. que, para usufruir desta isenção, exige-se o atendimento de alguns requisitos, idênticos aos para fruição da imunidade, dentre os quais critérios para remuneração de dirigentes, conforme o art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14 da Lei 9.532, de 1997;

2.8. que, tendo em vista a necessidade de profissionalização do corpo diretivo e da necessidade de otimização das atividades, está com intenção de submeter à Assembléia Geral uma proposta de alteração de seus Estatuto Social a fim de permitir a remuneração de diretores;

2.9. que, tem conhecimento da autorização contida na alínea “a” do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, com redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015, que prevê critérios para remuneração de dirigentes;

2.10. que teve conhecimento de que, recentemente, através da Solução de Consulta n.º 50, de 22 de fevereiro de 2019, a Coordenação-Geral de Tributação-Cosit solucionou dúvida similar de associação sem fins lucrativos que presta serviços de operadora de plano privado de assistência à saúde, conforme conclusão abaixo:

Conclusão

18. Pelo exposto, soluciono a consulta afirmando que a associação sem fins lucrativos, para ter direito à isenção do IRPJ e da CSLL prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, deve atender a todos os requisitos legais que condicionam o benefício, inclusive a limitação à remuneração dos dirigentes pelos serviços prestados, de que trata o art. 12 § 2º, “a”, da Lei nº 9.532, de 1997. Assim, para gozo do benefício, a entidade só pode remunerar seus dirigentes dentro dos limites estabelecidos nos §§ 4º a 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

2.11. que, considerando os termos da referida solução de consulta, constata-se que segundo entendimento da Receita Federal do Brasil, as associações sem fins lucrativos que atendam a todos os requisitos previstos no artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, não perdem o direito a isenção do IRPJ e CSLL se remunerarem seus dirigentes, desde que o façam nos termos do artigo 12, § 2º “a” da Lei nº 9.532, de 1997 e que respeitem os limites estabelecidos nos §§ 4º a 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;

2.12. que, assim como a associação que formulou o pedido de consulta que deu origem à Solução de Consulta n.º 50, é uma associação civil sem fins lucrativos e que presta serviços de operadora de plano privado de assistência à saúde;

2.13. que, no entanto, diferentemente da associação de que trata a consulta Cosit nº 50, não restringe a sua atuação a um grupo de pessoas, na medida em que disponibiliza que qualquer pessoa venha a aderir ao plano de assistência à saúde por ela disponibilizado, independentemente de ser associado ou não;

2.14. que, conforme cláusula primeira do contrato padrão/modelo da entidade, utilizado como base para todas as contratações e adesões, o objeto é a prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais na forma de plano privado de assistência à saúde a qualquer pessoa interessada;

2.15. que, além disso, cobra de seus tomadores de serviços mensalidades para usufruir do plano de saúde. E não ficou claro na Solução de Consulta n.º 50 da Cosit se a associação que formulou a consulta cobrava ou não pelos serviços de plano de saúde disponibilizados.

3. A consulente vem formulando dois questionamentos, que, abaixo, se transcrevem:

1. As associações sem fins lucrativos que atuam com operadoras de planos privados de assistência à saúde, para a qual foram instituídas, colocando seus serviços a um grupo indeterminado de pessoas, independentemente de qualquer vínculo de associação pré-existente, bem como cobrando mensalidades dos usuários de seus serviços, podem remunerar seus dirigentes?

2. Se remunerar seus dirigentes poderão continuar usufruindo da isenção de IRPJ e CSLL prevista no artigo 15º da Lei 9.532, de 1997, nos mesmos termos fixados na Solução de Consulta Fiscal n.º 50 da Cosit?

Fundamentos

4. Importa, inicialmente, esclarecer que o processo de consulta, regido pelos artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e pela Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

5. É necessário, ainda, ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete ao consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas do consulente (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

6. Os dois questionamentos da consulente estão relacionados à isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, nos termos do § 1º do art. 15 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, combinado com o § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º, do art. 12 da Lei 9.532, de 1997, e à situação jurídica de ser uma associação civil sem fins lucrativos, exercendo atividade de operação de Planos Privados de Assistência à Saúde, através da garantia de cobertura de custos de assistência médica, hospitalar e ambulatorial a associados e não associados, com cobrança de mensalidade para usufruto do plano de saúde de associados e de não associados, nos termos do Estatuto Social.

7. Nos termos da consulta, a consulente pretende alterar o seu Estatuto Social, para modificar a cláusula de proibição de recebimento de remuneração por parte dos associados, diretores, conselheiros, instituidores, benfeitores. A alteração tem por finalidade a permissão de recebimento de remuneração.

8. A consulente vem ressaltando o conteúdo da alínea “a” do § 2º do art. 12 e o § 3º do art. 15, ambos da Lei n.º 9.532, de 1997, que, abaixo, se transcrevem:

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)

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 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, 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) (grifou-se)

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; (Vide ADIN Nº 1802)

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) (grifou-se)

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 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)

§ 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 nº 12.868, de 2013)

(...)

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (grifou-se)

§ 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. (grifou-se)

§ 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 Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º e dos arts. 13 e 14 (grifou-se)

9. A interpretação do conteúdo da alínea “a” passa necessariamente por uma análise histórica da redação original de 1997, quando da publicação até a alteração feita pela Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015.

10. Vejamos o conteúdo da alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, na forma original, quando da sua publicação:

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)

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 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) (grifou-se)

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; (Vide ADIN Nº 1802)

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 ao incremento de seu ativo imobilizado. (grifou-se)

11. A primeira alteração deu-se através da Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013, que acrescentou os §§ 4º, 5º e 6º, ao art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, nos termos, que, abaixo, se transcrevem:

LEI Nº 12.868, DE 15 DE OUTUBRO DE 2013.

Art. 18. A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 12.

.....

§ 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 (grifou-se)

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. (grifou-se)

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

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 (grifou-se)

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. (grifou-se)

§ 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.” (NR) (grifou-se)

12. Os §§ 4º, 5º e 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, acrescidos pela Lei nº 12.868, de 2013, esclareceram que a proibição de não remuneração não impedia remuneração de diretores não estatutários desde que houvesse vínculo empregatício, e, também, não impedia remuneração de dirigentes estatutários, inclusive com vínculo empregatício, desde que recebessem remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

13. O disposto nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, aplica-se às instituições de educação ou de assistência social, mencionadas no art. 12, que são imunes dos impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, e, também, se aplica às entidades mencionadas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, que são isentas do IRPJ e da CSLL, por conta do disposto no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º e dos arts. 13 e 14), uma vez que o §§ 4º, 5º e 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, referem-se ao disposto na alínea “a” do § 2º.

14. Entendia-se, então, que as associações civis sem fins lucrativos no gozo da isenção do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, não estavam proibidas de remunerar diretores não estatutários desde que com vínculo empregatícios, e, também, os dirigentes estatutários, com ou sem vínculo empregatício, desde que recebessem remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

15. Posteriormente à alteração feita pela Lei nº 12.868, de 2013, o conteúdo da alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, foi alterado pela Lei nº 13.151, de 28 de julho de 2015, ficando com a seguinte redação:

LEI Nº 13.151, DE 28 DE JULHO DE 2015

Art. 4º - A alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 12.....

.....

§ 2º

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;

.....” (NR) (grifou-se)

16. Pela redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015, as associações assistenciais ou as fundações, sem fins lucrativos, poderiam remunerar dirigentes desde que atuassem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação.

17. Vê-se que as entidades mencionadas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (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), não poderiam se enquadrar na exceção disposta na alínea “a”, uma vez que a exceção aplicava-se ao caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos. Entretanto, aquelas entidades, mencionadas no art. 15, continuavam a poder remunerar seus diretores não estatutários com vínculos empregatícios e dirigentes estatutários, com ou sem vínculo empregatícios, nos termos dos §§ 4º, 5º a 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, incluídos pela Lei nº 12.868, de 2013.

18. Ainda em 2015, através da Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015, o conteúdo da alínea “a” passou a ter a redação, atualmente em vigor, nos seguintes termos.

LEI Nº 13.204, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2015

Art. 4º A alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:

“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; (grifou-se)

.....” (NR)

19. A partir da redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015, passou-se a entender que a exceção da proibição de remuneração de dirigentes aplicava-se às associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, desde que os dirigentes atuassem efetivamente na gestão executiva e que a entidade cumprisse com os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. Ou seja, a associação, fundação ou organização da sociedade civil se qualificasse como uma organização da sociedade civil de interesse público, nos termos da Lei nº 9.790, de 1999.

20. Nesse ponto, vejamos os dispositivos da Lei nº 9.790, de 1999, que interessam à interpretação do conteúdo da alínea “a” do § 2º da Lei nº 9.532, de 1997:

LEI Nº 9.790, DE 23 DE MARÇO DE 1999

Art. 1º Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que tenham sido constituídas e se encontrem em funcionamento regular há, no mínimo, 3 (três) anos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 13.019, de 2014) (Vigência)

(...)

Art. 2º Não são passíveis de qualificação como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, ainda que se dediquem de qualquer forma às atividades descritas no art. 3º desta Lei: (grifou-se)

(...)

VI - as entidades e empresas que comercializam planos de saúde e assemelhados;
(grifou-se)

(...)

Art. 3º A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades: (grifou-se)

I - promoção da assistência social;

II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III - promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

IV - promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei; (grifou-se)

V - promoção da segurança alimentar e nutricional;

VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

VII - promoção do voluntariado;

VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;

IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;

X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;

XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

XIII - estudos e pesquisas para o desenvolvimento, a disponibilização e a implementação de tecnologias voltadas à mobilidade de pessoas, por qualquer meio de transporte. (Incluído pela Lei n.º 13.019, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Para os fins deste artigo, a dedicação às atividades nele previstas configura-se mediante a execução direta de projetos, programas, planos de ações correlatas, por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros, ou ainda pela prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins.

21. Vê-se que a consulente, sendo uma associação civil, sem fins lucrativos, conforme disposto no artigo 53 do Código Civil Brasileiro, tendo como objeto operação de Planos Privados de Assistência à Saúde, através da garantia de cobertura de custos de assistência médica, hospitalar e ambulatorial, tendo como fonte de arrecadação a contribuição dos associados, os recursos advindo do próprio patrimônio, os pagamentos dos não associados pela adesão ao plano de saúde, não pode se qualificar como uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, e, ademais, não cumpre com os requisitos do art. 3º da Lei nº 9.790, de 1999 (universalização dos serviços e finalidades).

22. Tens-se, assim, que a consulente continua não se enquadrando na exceção de proibição de remuneração dos dirigentes, prevista na alínea "a" do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

23. Entretanto, isso não quer dizer que não possa remunerar seus diretores não estatutários com vínculos empregatícios e dirigentes estatutários. Tal possibilidade decorre da ressalva contida no § 4º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, acrescido pela Lei nº 12.868, de 2013, pela qual, *a exigência estabelecida na alínea "a" do § 2º do art. 12 da Lei nº 9532, de 1997, vale dizer: a necessidade de cumprimento da condição de Organização Social de Interesse Público (arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 1999), não impede a remuneração de diretores não estatutários com vínculo empregatício e dirigentes estatutários, desde que atendidas as critérios e limites estabelecidos nos §§ 5º e 6º do dispositivo em comento.*

24. Importante esclarecer que a matéria disposta na alínea "a" do § 2º e dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, encontra-se, atualmente, regulamentada nos arts.

10 e 13 da Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017, e nos arts. 181 e 184 do Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018, atual Regulamento do Imposto de Renda, nos termos, abaixo, transcritos:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.700, DE 14 DE MARÇO DE 2017

Subseção III

Das Instituições de Educação e de Assistência Social

Art. 10. Não estão sujeitas ao IRPJ as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos.

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que presta os serviços para os quais foi instituída e os coloca à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 2º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresenta superavit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (grifou-se)

§ 3º Para o gozo da imunidade as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

I - 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 pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019). (grifou-se)

(...)

§ 4º A vedação estabelecida no inciso I do § 3º não alcança a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998, desde que a referida remuneração não seja superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal. (grifou-se)

§ 5º A vedação a que se refere o inciso I do § 3º não impede: (grifou-se)

I - a remuneração de diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício com a entidade; e (grifou-se)

II - a remuneração de dirigentes estatutários, desde que o valor bruto da remuneração seja inferior a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal. (grifou-se)

§ 6º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 5º deverá obedecer às seguintes condições: (grifou-se)

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 (grifou-se)

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 no inciso II do §5º.(grifou-se)

§ 7º O disposto nos §§ 5º e 6º não impede a remuneração do dirigente estatutário ou do diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício com a entidade, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (grifou-se)

Seção IV

Das Isenções

Subseção I

Das Associações e Fundações

Art. 13. São isentas do IRPJ e da CSLL as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestam os serviços para os quais foram constituídas e os colocam à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (grifou-se)

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

§ 2º Será definitivo o imposto sobre a renda retido na fonte de instituição isenta, sobre rendimento de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos mensais.

§ 3º Às entidades isentas aplicam-se as disposições do § 2º e dos incisos I a V do § 3º, ambos do art. 10, ressalvado o disposto no § 4º desse mesmo artigo. (grifou-se)

DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018

Instituições de educação e de assistência social

Art. 181. Não ficam sujeitas ao imposto sobre a renda as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (Constituição, art. 150, caput, inciso VI, alínea “c” ; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 9º, caput, inciso IV, alínea “c”).

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido constituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, caput).

§ 2º Considera-se entidade sem fins lucrativos aquela que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine

o referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 12, § 3º). (grifou-se)

§ 3º Para o gozo da imunidade de que trata o caput , as instituições a que se refere este artigo ficam obrigadas a atender aos seguintes requisitos (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 12, § 2º):

I - não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
(grifou-se)

(...)

§ 4º A vedação de que trata o inciso I do § 3º não se aplica à hipótese de remuneração de dirigente 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 art. 3º e art. 16 da Lei n.º 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, e o seu valor deverá ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, quando se tratar de fundações (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 12, § 2º)

§ 5º A exigência a que se refere § 4º não impede (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 12, § 4º):

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 setenta por cento do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

§ 6º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 5º deverá obedecer às seguintes condições (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 12, § 5º):

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 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, deverá ser inferior a cinco vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.

§ 7º O disposto nos § 5º e § 6º 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 (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 12, § 6º).

Seção IV

Das isenções

Subseção I

Das associações e das fundações

Art. 184. Ficam isentas do imposto sobre a renda 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15 e art. 18). (grifou-se)

§ 1º Não estão abrangidos pela isenção do imposto sobre a renda os rendimentos e os ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 2º).

§ 2º Às instituições isentas aplica-se o disposto nos § 2º e § 3º, inciso I ao inciso V, do art. 181 , ressalvado o disposto no § 4º do referido artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 3º). (grifou-se)

25. Pelo que se pode extrair da leitura de todos os dispositivos legais, acima transcritos, infere-se que a consulente, sendo uma associação civil sem fins lucrativos que tem por objeto a prestação de Planos Privados de Assistência à Saúde, através da garantia de cobertura de custos de assistência médica, hospitalar e ambulatorial, e que tem por fontes de recursos e receitas financeiras da associação: o rendimento de seu patrimônio, as contribuições e doações de associados, a renda auferida nas diferentes instituições e departamentos da entidade e os pagamentos de não associados pela adesão ao plano de saúde, poderá por conta do disposto no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, remunerar os diretores não estatutários com vínculo empregatício ou os dirigentes estatutários, observado as regras constantes nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, sem perder a isenção do IRPJ e da CSLL, prevista no § 1º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, atendidos os demais requisitos previstos nos alíneas “b”, “c”, “d” e “e” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, fundamento legal dos incisos II, III, IV, V, VI e VII do § 3º do art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, e dos incisos II, III, IV, V, VI e VII do § 3º do art. 181 do Decreto nº 9.580, de 2018.

26. O entendimento acima esboçado encontra-se, atualmente, consagrado na Solução de Consulta nº 50 - Cosit, de 22 de fevereiro de 2019, publicada no DOU de 26 de fevereiro de 2019, Seção 1, Página 37.

26.1. No âmbito da RFB, existindo sobre determinada matéria Solução de Consulta ou Solução de Divergência emitida pela Coordenação Geral de Tributação, a consulta com o mesmo objeto será solucionada por meio de Solução de Consulta Vinculada, entendendo-se esta como sendo a que reproduz o entendimento da Solução de Consulta ou Solução de Divergência, que têm efeito vinculante, conforme artigo 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013 (na redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.434, de 30 de novembro de 2013).

26.2. Assim sendo, no que diz respeito à isenção do IRPJ e da CSLL e a possibilidade de remuneração de dirigentes, resolve-se a presente consulta vinculando-a à Solução de Consulta nº 50 - Cosit, de 2019, nos termos do art. 22 da IN RFB n.º 1.396, de 2013.

26.3. Neste sentido, a fim de melhor explicitar os efeitos da interpretação da matéria ora sob consulta, alinham-se, aqui, excertos da Solução de Consulta – Cosit nº 50, de 2019, publicada na página da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - Sistema Normas, "in verbis":

EMENTA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO.
REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES.

Associação sem fins lucrativos, para ter direito à isenção do IRPJ prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, deve atender a todos os requisitos legais que condicionam o benefício, inclusive a limitação à remuneração dos dirigentes pelos serviços prestados, de que trata o art. 12, § 2º, “a”, da Lei nº 9.532, de 1997. Assim, para gozo do benefício, a entidade só pode remunerar seus dirigentes dentro dos limites estabelecidos nos §§ 4º a 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12, § 2º, “a”, e §§ 4º a 6º, e art. 15 §§ 1º e 3º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO.
REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES.

Associação sem fins lucrativos, para ter direito à isenção da CSLL prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, deve atender a todos os requisitos legais que condicionam o benefício, inclusive a limitação à remuneração dos dirigentes pelos serviços prestados, de que trata o art. 12, § 2º, “a”, da Lei nº 9.532, de 1997. Assim, para gozo do benefício, a entidade só pode remunerar seus dirigentes dentro dos limites estabelecidos nos §§ 4º a 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, “a”, e §§ 4º a 6º, e art. 15 §§ 1º e 3º.

RELATÓRIO

Em processo protocolizado em 22 de setembro de 2017, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 53 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 O consulente informa tratar-se de “associação civil que presta serviços de operadora de plano privado de assistência à saúde, sob a modalidade de autogestão, para os quais foi instituída e os coloca à disposição de grupo específico de pessoas (produtores rurais) que são membros de suas entidades associadas, sem fins lucrativos”.

3 Acrescenta que atualmente não remunera seus diretores, mas que, em face da necessária profissionalização e do volume de serviço e responsabilidades que lhes são atribuídos, “intenciona submeter à aprovação das associadas alteração estatutária permitindo a remuneração dos dirigentes estatutários que efetivamente participem de sua gestão executiva”.

4 Em vista disso, indaga acerca da manutenção da “isenção do IRPJ, prevista no art. 174 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, e da CSLL, tendo em vista o disposto na IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017”.

5 Ao fim, formula os seguintes questionamentos:

1) Associação civil que presta serviços exclusivamente aos seus associados e/ou representados destes, sem finalidade lucrativa, pode remunerar os seus dirigentes estatutários, se prevista aludida forma de remuneração no seu estatuto social?

- 2) Se remunerar os dirigentes, a consulente perde os benefícios fiscais (isenção) aplicados às associações civis sem fins lucrativos, principalmente com referência ao IRPJ e à CSLL?
- 3) Qual o limite da remuneração dos dirigentes estatutários permitida pela RFB?

FUNDAMENTOS.

6 Preliminarmente, convém salientar que o processo de consulta regido pelos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 - regulamentados pela IN RFB nº 1.396, de 2013 – tem por finalidade a obtenção de esclarecimentos sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária, não se prestando a convalidar informações apresentadas pelo consulente.

7 Sendo assim, a presente solução de consulta não tem o condão de ratificar o direito à isenção de IRPJ e CSLL a que a consulente alega fazer jus na qualidade de associação civil, sem fins lucrativos. Para tanto, seria necessário analisar o enquadramento de sua situação fática aos requisitos legais impostos para fruição do benefício fiscal, procedimento esse que é incompatível com o instituto da consulta. Ao contrário, será conferida interpretação ao dispositivo legal que cuida da possibilidade de remuneração de dirigentes das referidas entidades, sem prejuízo da manutenção da isenção de IRPJ e CSLL, uma vez observadas as demais condições impostas.

8 A consulente informa tratar-se de “associação civil que presta serviços de operadora de plano privado de assistência à saúde, sob a modalidade de autogestão, para os quais foi instituída e os coloca à disposição de grupo específico de pessoas (produtores rurais) que são membros de suas entidades associadas, sem fins lucrativos”. Aduz que “intenciona submeter à aprovação das associadas alteração estatutária permitindo a remuneração dos dirigentes estatutários que efetivamente participem de sua gestão executiva”. Ademais, intenta exercer tal prerrogativa sem prejuízo da fruição da isenção do IRPJ, prevista no art. 174 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, e da CSLL.

9 Trata-se, portanto, do art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, o qual deve ser abordado de forma conjugada com o art. 12 do mesmo diploma legal, que regulamenta a imunidade conferida pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal às instituições de educação e assistência social. De forma desvinculada do comando constitucional mencionado, a legislação ordinária contempla outras entidades com o benefício fiscal de isenção em relação ao IRPJ e à CSLL. Tais dispositivos encontram-se devidamente espelhados nos arts. 10 e 13 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

10 Como alguns dos requisitos exigidos para fruição da isenção também o são para o gozo da imunidade, o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, faz referência expressa a eles, entre os quais o que diz respeito à possibilidade de remuneração dos dirigentes das entidades:

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.

(...)

§ 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;

(...)

§ 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 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)

§ 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 nº 12.868, de 2013)

(...)

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.

(...)

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

11 O caput do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, qualifica como isentas as associações civis, sem fins lucrativos, que prestem os serviços para os quais tenham sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam. O § 1º do dispositivo em comento delimita o alcance da isenção referida no caput ao IRPJ e à CSLL. Já o § 3º é aquele que estabelece os requisitos para que as entidades elencadas possam usufruir do favor fiscal, sendo claros os seus termos: observância do disposto no art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º, além dos arts. 13 e 14.

12 No que tange especificamente ao objeto desta consulta, é relevante destacar a alínea “a” do § 2º do art. 12, que inicialmente veda qualquer forma de remuneração a dirigentes. Entretanto, prevê como exceção, no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, a possibilidade de remuneração, desde que esses dirigentes atuem efetivamente na gestão executiva da entidade, cumpridos ainda os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 1999.

13 Impende assinalar que a exceção positiva da vedação da alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, não é aplicável à consulente, ex vi do art. 3º da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, in verbis:

Art. 3º A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:

IV - promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

14 Observa-se, portanto, que a autoqualificação da consulente, que assinala “associação civil que presta serviços de operadora de plano privado de assistência à saúde”, com prestação dos serviços a grupo fechado de pessoas, a coloca em desconexão com a exigência de universalização dos serviços do art. 3º da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999.

15 Isso, no entanto, não significa que uma “associação civil que presta serviços de operadora de plano privado de assistência à saúde, sem fins lucrativos” não possa remunerar seus dirigentes estatutários. A condição de não remunerar os dirigentes, sem a qual não é possível a isenção do IRPJ, da CSLL, da Cofins, nem o recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de salários, foi abrandada pelos §§ 4º a 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, incluídos pela Lei nº 12.868, de 2013. Confira-se:

§ 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 nº 12.868, de 2013) DF COSIT RFB Fl.

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)

§ 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 nº 12.868, de 2013)

16 O art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, não se refere expressamente aos §§ 4º a 6º do art. 12, mas eles se aplicam também às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e às associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinem, sem fins lucrativos. Isso porque não é possível aplicar o requisito constante do art. 12, § 2º, a, da Lei nº 9.532, de 1997, sem considerar os §§ 4º a 6º, que são os dispositivos legais que estabelecem os contornos daquele dispositivo.

17 Assim, 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 destinem, sem fins lucrativos, previstas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, para usufruir a isenção do IRPJ, e da CSLL, deve satisfazer a todos os requisitos legais vigentes para as demais associações civis sem fins lucrativos, entre os quais se encontra o requisito relacionado à remuneração dos dirigentes de que trata o art. 12, § 2º, a, e §§ 4º a 6º, da Lei nº 9.532, de 1997.

CONCLUSÃO

18 Pelo exposto, soluciono a consulta afirmando que a associação sem fins lucrativos, para ter direito à isenção do IRPJ e da CSLL prevista no art. 15 da Lei nº

9.532, de 1997, deve atender a todos os requisitos legais que condicionam o benefício, inclusive a limitação à remuneração dos dirigentes pelos serviços prestados, de que trata o art. 12, § 2º, “a”, da Lei nº 9.532, de 1997. Assim, para gozo do benefício, a entidade só pode remunerar seus dirigentes dentro dos limites estabelecidos nos §§ 4º a 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997

27. Quanto à observação da consulente de que a conclusão da Solução de Consulta nº 50, de 2019, da Cosit, acima transcrita, foi dirigida a uma associação civil sem fins lucrativos que presta serviços de operadora de plano privado de assistência à saúde para grupo específico de pessoas (produtores rurais) que são membros associados daquela associação, e o fato da consulente, nesse processo, permitir a prestação de serviço de plano de saúde privado a associados e a não associados, com cobrança de mensalidade, tem-se a dar os seguintes esclarecimentos:

27.1. Um dos requisitos para usufruto da imunidade dos impostos, nos termos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, a que fazem direito as instituições de educação ou de assistência social, e, também, para usufruto da isenção do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, a que fazem direito as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, é que sejam sem fins lucrativos.

27.2. Nesse ponto, é de se ressaltar a definição de uma entidade sem fins lucrativos disposta no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, fundamento legal do § 2º do art.10 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, e do § 2º do art. 181 do Decreto nº 9.580, de 2018: *considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinando exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.*

27.3. Nesses termos, para gozo da imunidade ou da isenção não há exigência de que a prestação de serviço seja exclusivamente para os associados. Ademais, não há exigência de que não haja cobrança de mensalidade pelos tomadores dos serviços. Embora a Solução de Consulta nº 50, de 2019, da Cosit não tenha externado a matéria, tem-se que os serviços das associações civis podem ser destinados a associados ou a não associados, desde que previsto em estatuto. Ademais, os serviços podem ser prestados mediante cobrança de mensalidades de associados e de não associados.

27.4. A exigência é a de que a associação civil seja sem fins lucrativos, nos termos definido no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, e que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam.

Conclusão

28. Diante de todo o exposto, proponho que seja adotado o entendimento da Solução de Consulta COSIT nº 50, de 2019, de onde se conclui que a associação sem fins lucrativos, para ter direito à isenção do IRPJ e da CSLL prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, deve atender a todos os requisitos legais que condicionam o benefício, inclusive a limitação à remuneração dos dirigentes pelos serviços prestados, dentro dos limites estabelecidos nos §§ 4º a 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

29. À consideração do Chefe da Divisão de Tributação – Disit/SRRF03

(Assinado digitalmente)

FRANCISCO IVALDO RODRIGUES MORAIS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

30. De acordo. Declaro a vinculação da presente Solução de Consulta à Solução de Consulta nº 50 - Cosit, de 22 de fevereiro de 2019 (DOU de 26 de fevereiro de 2019, seção 1, página 37), com base na competência estabelecida pelos artigos 9º, 22 e 24, inciso IV, da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

31. Publique-se nos termos do artigo 27, inciso I e parágrafo 2º da referida Instrução Normativa e dê-se ciência ao consulente, adotando as medidas adequadas à observância da presente Solução de Consulta Vinculada, nos termos do artigo 23, inciso V, da mesma Norma.

(Assinado digitalmente)

LUIZ MARCELLOS COSTA DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit03