



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	136 – COSIT
DATA	4 de julho de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

ASSOCIAÇÃO CIVIL. ISENÇÃO. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES.

Não é isenta de IRPJ a entidade que remunera dirigentes pela prestação, a si própria, de serviços técnicos específicos sem amparo em vínculo estatutário (de gestão executiva em sentido lato) ou empregatício.

A qualificação da entidade como OSC ou Oscip não modifica os requisitos legais previstos nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, para fins da isenção.

ASSOCIAÇÃO CIVIL. IMUNIDADE. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES.

Não é imune ao IRPJ a entidade que remunera dirigentes pela prestação, a si própria, de serviços técnicos específicos sem amparo em vínculo estatutário (de gestão executiva em sentido lato) ou empregatício.

A qualificação da entidade como OSC ou Oscip não modifica o disposto no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, para fins da imunidade.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150, VI, “c”; Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 12, § 2º, “a”, §§ 4º, 5º, 6º, art. 15, § 3º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

ASSOCIAÇÃO CIVIL. ISENÇÃO. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES.

Não é isenta de CSLL a entidade que remunera dirigentes pela prestação, a si própria, de serviços técnicos específicos sem amparo em vínculo estatutário (de gestão executiva em sentido lato) ou empregatício.

A qualificação da entidade como OSC ou Oscip não modifica os requisitos legais previstos nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 12, § 2º, “a”, §§ 4º, 5º, 6º, art. 15, § 3º.

RELATÓRIO

A interessada formula consulta sobre isenção de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Afirma ser uma associação civil sem fins lucrativos, que atua no ramo de defesa dos direitos sociais. Cita legislação que será a seguir analisada para perguntar se pode remunerar dirigentes que a ela prestam serviços técnicos específicos, que não sejam de gestão da associação, sem que isso afete: (i) a isenção do art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, em que entende enquadrar-se; e (ii) uma eventual imunidade do art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal (CF). E caso venha a se qualificar como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), pergunta se a citada remuneração afetaria essa isenção e essa imunidade. O questionamento se dá nos seguintes termos:

1) Sendo ISENTA, é possível a associação remunerar membros de seu quadro diretivo pela prestação de um serviço específico (que não seja de gestão estatutária previsto no art. 12, § 2º, "a", da Lei 9.532/97) **sem perder a isenção fiscal prevista no art. 15 da Lei 9.532/97?**

2) Sendo IMUNE, é possível a associação remunerar membros de seu quadro diretivo pela prestação de um serviço específico (que não seja de gestão estatutária previsto no art. 12, § 2º, "a", da Lei 9.532/97) **sem perder a imunidade fiscal prevista no art. 150, VI, “c” da CF/88?**

3) Considerando que a consulente atualmente busca a qualificação como OSCIP (Lei 9.790/1999), **questiona se, a partir da qualificação como Oscip, é possível que venha a remunerar membros de seu quadro diretivo pela prestação de um serviço específico sem perder a imunidade ou a isenção fiscal previstas no art. 150, VI, “c”, da CF/88 e no art. 15 da Lei 9.532/1997?**

FUNDAMENTOS

3. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído 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. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria, à época da consulta era normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, hoje sucedida pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

4. Inicialmente, cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como finalidade a obtenção de esclarecimentos a respeito da interpretação da legislação tributária, nas hipóteses admitidas pelas normas de regência do instituto. Não constitui meio para manifestação por parte da Administração Tributária, no que diz respeito à procedência das informações fáticas noticiadas, nem

convalidação ou invalidação de atos praticados ou a serem praticados pelo consulente. Portanto, os esclarecimentos apresentados têm natureza exclusivamente interpretativa da legislação tributária.

DA ISENÇÃO

5. O art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, em que a consulente entende enquadrar-se, trata da isenção de IRPJ e CSLL para “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, sem fins lucrativos” (*caput*).

6. A consulente entende enquadrar-se nessa isenção e não apresenta dúvidas sobre esse enquadramento. Desse modo, a presente Solução de Consulta partirá do pressuposto hipotético de seu enquadramento, apenas para poder discutir o mérito da matéria que foi consultada.

7. Pois bem, ocorre que o § 3º determina que as entidades isentas desse art. 15 devem observar, entre outros requisitos, o art. 12, § 2º, alínea “a”, que assim dispõe:

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)

8. Na parte que interessa à consulta em tela, observe-se que os dirigentes não podem ser remunerados por serviços prestados, salvo se atuarem “efetivamente” na gestão executiva da entidade. A consulente pergunta se remunerar dirigentes que a ela prestam serviços técnicos específicos, que não sejam de gestão da associação, infringe esse requisito da isenção em tela.

9. Note-se que esse dispositivo específico exige que os dirigentes remunerados “atuem efetivamente na gestão executiva”, não que a remuneração permitida seja necessariamente pela prestação de serviços de gestão executiva. Vale dizer, o critério, neste ponto, ainda não é objetivo (espécie de serviço prestado) mas subjetivo: a qualidade de dirigente. Que atue efetivamente na gestão executiva em sentido lato, ou seja, não somente na presidência, mas também em áreas específicas da entidade, tais como a direção financeira, jurídica, técnica etc. Nesse sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 275, de 26 de setembro de 2019:

11. (...) 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.

10. No entanto, essa não é a única norma de regência dessa isenção. Embora não sejam expressamente citados pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, também são aplicáveis à remuneração dos dirigentes das referidas entidades isentas os §§ 4º a 6º do art. 12, porque eles fixam os contornos dessas remunerações. Nesse sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 50, de 22 de fevereiro de 2019:

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.

11. Vejamos, então, quais são esses contornos legais, ou seja, os §§ 4º a 6º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997:

Lei nº 9.532, de 1997.

Art. 12.

.....

§ 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)

12. Como se vê, os dispositivos acima permitem – com várias ressalvas e limitações que não são discutidas na consulta – a remuneração:

12.1. aos dirigentes não estatutários que tenham vínculo empregatício com a entidade (§ 4º, inciso I);

12.2. aos dirigentes estatutários “pelo exercício das atribuições estatutárias” (§ 4º, inciso II, e § 5º, inciso II); e

12.3. aos dirigentes que tenham com a entidade, cumulativamente, vínculo estatutário e empregatício (§ 6º).

13. Em síntese apertada, os dirigentes podem ser remunerados:

13.1. em razão de vínculo estatutário, “pelo exercício das atribuições estatutárias” (§ 5º, inciso II), ou seja, pela “gestão executiva” (§ 2º, alínea “a”);

13.2. em razão de vínculo empregatício (§ 4º, inciso I).

14. A falta de restrição legal neste sentido mas, sobretudo, a possibilidade de cumulação (§ 6º) permitem deduzir que o vínculo empregatício não precisa ser apenas para a “gestão executiva” da entidade. Pode ser também para trabalhar, p.ex., na atividade-fim – nesse sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 322, de 27 de dezembro de 2018.

15. A consulta nestes autos trata de uma terceira hipótese de remuneração do dirigente. Não pela gestão executiva da entidade (amparada pelo vínculo estatutário; p.ex., um diretor financeiro), nem pela execução de outra atividade da entidade (amparada pelo vínculo empregatício), mas pela prestação de serviços técnicos específicos à entidade (amparada por contrato civil ou comercial, por meio de sociedade limitada unipessoal ou na condição de empresário individual, microempreendedor individual ou profissional “autônomo”; p.ex., para atuar como consultor da entidade em determinada tarefa).

16. Fato é que as normas que delineiam a isenção em tela não preveem essa hipótese. E convém lembrar que todas as ressalvas legais acima mencionadas são apenas exceções à regra geral da vedação (item 9 da Solução de Consulta Cosit nº 322, de 2018). Ou seja, toda e qualquer situação não expressamente prevista nessas normas tributárias não autoriza a remuneração do dirigente sem prejuízo da isenção, uma vez que sua interpretação precisa ser literal, cf. art. 111, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

17. Com isso, já é possível responder à primeira questão da consulente: **não é isenta de IRPJ e CSLL a entidade que remunera dirigentes pela prestação, a si própria, de serviços técnicos específicos sem amparo em vínculo estatutário (de gestão executiva em sentido lato) ou empregatício.**

DA IMUNIDADE

18. A própria consulente não se considera imune ao IRPJ, nos termos do art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF. Mesmo assim, pergunta se, caso fosse imune, a citada remuneração afetaria essa imunidade.

19. Nesse sentido, é possível recordar que a citada imunidade é regulamentada justamente pelo já analisado art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, de sorte que a ela se aplica a mesma fundamentação (itens 3 a 14, acima) e, *mutatis mutandis*, a mesma conclusão (item 15). Ou seja: **não é imune ao IRPJ a entidade que remunera dirigentes pela prestação, a si própria, de serviços técnicos específicos sem amparo em vínculo estatutário (de gestão executiva em sentido lato) ou empregatício.**

DA OSCIP

20. A consulente chama atenção para o fato de que o já transcrito art. 12, § 2º, alínea “a”, da Lei nº 9.532, de 1997, também diz que os dirigentes podem ser remunerados “desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999”. Devido a essa remissão legal, a consulente pergunta sobre a aplicabilidade, ao caso, do art. 4º, inciso VI, da Lei nº 9.790, de 1999, que assim dispõe:

Art. 4º Atendido o disposto no art. 3º, exige-se ainda, para qualificarem-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, que as pessoas jurídicas interessadas sejam regidas por estatutos cujas normas expressamente disponham sobre:...

VI - a possibilidade de se instituir remuneração para os dirigentes da entidade que atuem efetivamente na gestão executiva **e para aqueles que a ela prestam serviços específicos**, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação;

...

21. São vários os aspectos a considerar. Começando pelo fato de que a Lei nº 9.790, de 1999, não é uma norma definidora de isenção *tributária*. Ela fixa o regime jurídico das Oscip, mais em termos de *direito administrativo*: como as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos se qualificam como Oscip e como são regidas as relações entre elas e o Poder Público na execução de atividades de interesse público. E não há remissão legal a seu art. 4º (acima transcrito) na lei que define os requisitos da isenção (nº 9.532, de 1997).

22. É verdade que, para ser uma Oscip, a entidade precisa ser isenta de IRPJ (art. 5º, inciso IV, da Lei nº 9.790, de 1999). Então, à primeira vista, soa estranho a lei da Oscip permitir uma remuneração de dirigentes de entidade que ela exige ser isenta enquanto a lei da isenção veda essa remuneração.

23. Todavia, é necessário observar que a lei que permite essa remuneração para dirigentes de Oscip é de 1999, quando a lei da isenção vedava toda e qualquer remuneração de dirigentes de entidades isentas, sem exceção (“remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados”). Eram duas normas antitéticas.

24. Ocorre que, pouco depois, o art. 34 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, mitigou a amplitude de ambas, ao determinar que a vedação à remuneração de dirigentes (na lei da isenção) não atingia a remuneração de dirigente de Oscip (e de organização social – Lei nº 9.637, de 15

de maio de 1998), desde que decorrente de vínculo empregatício. Ou seja, esse dispositivo não autorizava remuneração de dirigentes pela prestação de “serviços específicos”.

25. Posteriormente, novas exceções foram abertas na própria norma de isenção, pelas alterações do art. 12, § 2º, alínea “a”, da Lei nº 9.532, de 1997, promovidas pelas Leis nº 13.151, de 28 de julho de 2015, e nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015. Considerando que são normas tributárias posteriores e que a regra é a vedação (item 14, acima), o “silêncio eloquente” delas quanto à prestação de “serviços específicos” pelos dirigentes eliminou qualquer possibilidade de sua remuneração a esse título.

26. Com isso, pode-se responder à consulente que não há conflito entre o art. 12, § 2º, alínea “a”, da Lei nº 9.532, de 1997, e o art. 4º, inciso VI, da Lei nº 9.790, de 1999. Vale dizer, **essa regra das Oscip não altera os citados requisitos para a configuração da isenção e da imunidade, de sorte que também não afeta as conclusões a que chegamos nos itens 17 e 19, acima.**

27. A consulente informa que não é uma Oscip, mas busca qualificar-se como tal, junto ao Ministério da Justiça. Por isso, pergunta se, caso venha a obtê-la, a citada remuneração de dirigentes afetaria as já analisadas isenção e imunidade.

28. Considerando o que foi exposto nos itens 20 a 25, acima, **uma eventual qualificação da consulente como Oscip não teria o condão de tornar a citada remuneração de dirigentes compatível com as já analisadas isenção e imunidade.**

OSC

29. A consulente também invoca o art. 46, inciso I, da Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, que trata da remuneração da equipe encarregada da execução do plano de trabalho, inclusive de pessoal próprio, das Organizações da Sociedade Civil (OSC). Considerando que a equipe de trabalho da OSC pode incluir os dirigentes, desde que exerçam ação prevista no plano de trabalho aprovado (art. 41 do Decreto nº 8.726, de 27 de abril de 2016), a consulente deduz que seria possível remunerá-los pela execução da parceria.

30. Só que as objeções à utilização dessas normas para flexibilizar as regras da isenção são ainda maiores que as apontadas à Oscip. Em primeiro lugar, a Lei nº 13.019, de 2014, também não é norma de isenção *tributária*, mas de direito administrativo, pois limita-se a definir o regime jurídico das parcerias entre as OSC e o Poder Público. Em segundo lugar, ao contrário do que ocorre com as Oscip, as OSC não são conceitual nem necessariamente isentas de IRPJ e CSLL. Em terceiro lugar, o aludido art. 46 dessa lei não dispõe sobre isenção, mas sobre a possibilidade de pagamento com recursos vinculados à parceria.

31. Em resumo, se, hipoteticamente, uma OSC pode usar os recursos vinculados à parceria para remunerar dirigentes que participam da execução do plano de trabalho (o que não será avaliado, pois não é matéria tributária), isso não significa que, ao fazê-lo, será necessariamente isenta de IRPJ e CSLL. Na realidade, para aplicação da isenção fiscal em tela, seria necessário averiguar se essa remuneração está ou não de acordo com as já citadas regras da Lei nº 9.532, de 1997, abstraindo qualquer discussão – que aqui não cabe – sobre eventual licitude dessa remuneração em termos de direito administrativo.

32. Sendo assim, ficam mantidas as conclusões a que chegamos nos itens 17 e 19, acima.

CONCLUSÃO

33. À vista do exposto, conclui-se que:

33.1. não é isenta de IRPJ e CSLL nem imune ao IRPJ a entidade que remunera dirigentes pela prestação, a si própria, de serviços técnicos específicos sem amparo em vínculo estatutário (de gestão executiva em sentido lato) ou empregatício; e

33.2. A qualificação da entidade como OSC ou Oscip não modifica os requisitos legais previstos nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997, para fins da isenção, ou o disposto no art. 12 dessa mesma Lei, para fins da imunidade.

Assinado digitalmente
LAÉRCIO ALEXANDRE BECKER
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotir e à Copen.

Assinado digitalmente
MARCO ANTONIO F. POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit09

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Assinado digitalmente
ANDRÉ ROCHA NARDELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Copen

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da RFB

Coordenador-Geral da Cosit