



---

## Solução de Consulta nº 50 - Cosit

**Data** 22 de fevereiro de 2019

**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.

**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 n.º 3.000, de 26 de março de 1999, e da CSLL.

9 Trata-se, portanto, do art. 15 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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.

*assinado digitalmente*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpj

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

*assinado digitalmente*

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

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*assinado digitalmente*

**FERNANDO MOMBELLI**

**Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil**

**Coordenador-Geral da Cosit**