



# REMUNERAÇÃO DOS DIRIGENTES E A MANUTENÇÃO DAS IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS NO TERCEIRO SETOR

*Ari Carrion Frandoling\**  
*José Eduardo Sabo Paes\**

## Resumo

A proibição de remuneração dos dirigentes, por qualquer forma, está prevista como exigência legal para a manutenção das imunidades ou isenções, aplicáveis às entidades sem fins lucrativos desde a década de 1940. Esse cenário de total proibição à remuneração dos dirigentes “não empregados” iniciou um louvável processo de alteração com a edição da Lei nº 12.868/2013, alterada pelas Leis nºs 13.151/2015 e 13.204/2015. A possibilidade de remunerar os dirigentes das organizações da sociedade civil, justifica-se pela adequação e aperfeiçoamento do ordenamento jurídico brasileiro à realidade dessas organizações, no intuito de evitar a precarização das relações de trabalho no Terceiro Setor. Nesse contexto, o presente artigo teve como objetivo fazer uma revisão analítica das recentes alterações legais relacionadas às regras de remuneração dos dirigentes das instituições do Terceiro Setor, cuja inobservância poderá implicar na suspensão das imunidades ou isenções tributárias.

## Palavras-chave

Remuneração de dirigentes. Imunidade e isenções. Terceiro Setor.

## REMUNERATION OF OFFICERS AND MAINTENANCE OF IMMUNITIES AND TAX EXEMPTIONS IN THE THIRD SECTOR

## Abstract

The prohibition on the remuneration of directors, in any way, is provided as a legal requirement for the maintenance of immunities or exemptions for non-profit entities since the 1940s. This scenario of total prohibition of directors' remuneration "not employees" began a commendable process of amendment with the Law 12,868/2013, as amended by Laws 13,151/2015 and 13,204/2015. The possibility of remunerating the directors of civil society

---

\*Mestre em Direito - Universidade Católica de Brasília-DF (DF-2016); Pós-graduado (lato sensu) em Educação a Distância - Universidade Gama Filho (RI-2011); MBA Executivo em Finanças e Negócios - Escola Superior Aberta do Brasil - ESAB (SP-2007); pós-graduado (lato sensu) em Direito do Trabalho - Universidade Nove de Julho (SP-1999); bacharel em Direito pela Universidade de Mogi das Cruzes (SP-1994); Bacharel em ciências contábeis - Universidade Paulista (DF-2016); técnico em contabilidade com registro no CRC-SP desde 1995; ex-diretor da PricewaterhouseCoopers - PwC; professor em cursos de pós-graduação lato sensu (MBA Controladoria e Gestão Tributária, MBA Finanças e LL.M. Direito) nas áreas de: Planejamento.

\*Graduação em Direito pela Universidade de Brasília (1985). Mestrado em Magister en Derecho Comparado - Universidad Complutense de Madrid (1996). Doutorado em Direito Constitucional - Universidad Complutense de Madrid (1997) reconhecido pela UFPE. Atualmente é professor da Universidade Católica de Brasília e procurador de justiça do MPDFT. Tem experiência na área de Direito Constitucional, com ênfase em Direito, atuando principalmente nos seguintes temas: terceiro setor, fundações, direitos, código civil e ministério público.

organizations is justified by the adequacy and improvement of the legal system Brazilian law to the reality of organizations, with intention to avoid the precariousness of labor relations on the Third Sector. In this context, the purpose of this article was to make an analytical review of the recent legal changes related to the remuneration rules of the directors of the institutions of the Third Sector, whose noncompliance may implicate in the suspension of tax immunities or exemptions.

#### Keywords

Remuneration of directors. Immunity and exemptions. Third sector.

## INTRODUÇÃO

Semelhante às empresas familiares do Segundo Setor da economia, onde a gestão administrativa, financeira e estratégica se confundem com a figura dos sócios fundadores, as entidades do Terceiro Setor também costumam ser geridas por seus idealizadores/fundadores. No entanto, após um período de maturação e crescimento, tanto as empresas familiares, quanto as entidades do Terceiro Setor, precisam iniciar um processo de profissionalização de suas estruturas operacionais e administrativas.

Nesse contexto, a possibilidade de a entidade sem fins lucrativos remunerar seus dirigentes lhe permite contratar no mercado de trabalho, profissionais com as qualificações requeridas pela instituição. Da mesma forma, permite que os associados fundadores, geralmente os idealizadores de um projeto que se tornou realidade por meio da instituição, se dediquem à causa com exclusividade ou, no mínimo, com mais afinco, haja vista não terem a preocupação de buscar seu sustento financeiro fora da entidade.

Se por um lado é verdade que não existe proibição legal à remuneração dos dirigentes das entidades do Terceiro Setor, por outro, não há como ignorar o fato de que a legislação tributária de regência, aplicável à obtenção e manutenção de imunidades ou isenções tributárias, estabelece requisitos e exigências a serem observados pelas instituições, dentre os quais se destacam as limitações à remuneração dos dirigentes. Assim, há que se ponderar sobre a relação “custo x benefício” entre as hipóteses de remunerar os dirigentes livremente e não usufruir das imunidades ou isenções tributárias, ou então, usufruir delas em detrimento à remuneração plena dos dirigentes da entidade.<sup>1</sup>

Face ao exposto, o presente artigo teve como objetivo fazer uma revisão analítica da legislação tributária relacionada às regras de remuneração dos dirigentes das instituições do Terceiro Setor, cuja inobservância poderá implicar na suspensão das imunidades ou isenções do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e contribuição à seguridade social (INSS cota patronal).

---

<sup>1</sup> PAES. José Eduardo Sabo. Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários / José Eduardo Sabo Paes - 8. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 508-511.

## 1 SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS JURÍDICAS SEM FINS LUCRATIVOS

As pessoas jurídicas sem fins lucrativos, em relação a cobrança de tributos federais, estaduais e municipais, podem ser imunes ou isentas. A imunidade tributária é de natureza constitucional (arts. 150 e 195, CF/88),<sup>2</sup> enquanto que a isenção tributária pode ser concedida por leis ordinárias, leis complementares, por tratados internacionais, e por decretos legislativos estaduais em matérias de ICMS.<sup>3</sup>

### 1.1 Imunidades tributárias constitucionais

As entidades imunes a impostos são aquelas previstas no artigo 150, VI, alínea “c”, da CF/88, dentre as quais destacam-se as instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Referida imunidade alcança somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades (§ 4º do art. 150 da CF/88).

Por sua vez, a imunidade às contribuições sociais está prevista no artigo 195, § 7º, da CF/88, aplicável exclusivamente às entidades qualificadas como beneficentes de assistência social:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Cumpra destacar que os questionamentos relacionados à expressão “isentas” acima descrita, já foram pacificados pelo Supremo Tribunal Federal em relação ao uso inadequado da palavra “isentas” à época da elaboração do texto da Carta Magna de 1988, haja vista, estarmos diante de uma previsão constitucional de “imunidade”.<sup>4</sup>

Lembrando que para fins de fruição das imunidades em questão, tanto o art. 150, VI, alínea “c”, quanto o art. 195, § 7º da CF/88, impõem a observância de requisi-

<sup>2</sup> CARRAZZA. Antonio Roque. Curso de direito constitucional tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 695.

<sup>3</sup> *Ibidem*. p. 843.

<sup>4</sup> Mandado de inibição - MI nº 232/RJ, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 27.03.1992; e RTJ 137/965, Rel. Min. Moreira Alves.

tos e exigências a serem estabelecidos em legislação infraconstitucional, adiante analisados.

## 1.2 Imunidades e isenções de IRPJ e CSLL

A Lei nº 9.532/1997, oriunda da Medida Provisória nº 1.602/1997, especificou os requisitos e exigências constitucionais, a serem observados pelas instituições de educação ou de assistência social, para a obtenção e manutenção de imunidade ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a partir de janeiro de 1998.

Nos termos da Exposição de Motivos nº 644/1997, as disposições contidas na Medida Provisória nº 1.602/1997 visavam estabelecer definições que tornassem possível diferenciar uma entidade imune de outra isenta, bem como disciplinar, de forma clara e objetiva, os procedimentos a serem observados por essas diferentes entidades.

Isso porque, o art. 30 da Lei 4.506/1964, revogado pelo art. 18 da Lei nº 9.532/1997, dispunha sobre a isenção de IRPJ para as sociedades, associações e fundações descritas nas alíneas "a" e "b" do art. 28 do Decreto-lei nº 5.844/1943 de forma simples e concisa, além de não dispor sobre a CSLL, uma vez que essa contribuição social só foi criada em 15 de dezembro de 1988, pela Lei nº 7.689, ou seja, após a promulgação da Carta Magna, datada de 05 de outubro de 1988.<sup>5</sup>

Nesse contexto, a redação original do art. 12, da Lei nº 9.532, datada de 10 de dezembro de 1997, dispunha:

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;**
- 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;

<sup>5</sup> BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 - "Art. 18. Fica revogada a isenção concedida em virtude do art. 30 da Lei nº 4.506, de 1964, e alterações posteriores, às entidades que se dedicarem às seguintes atividades: I - educacionais; II - de assistência à saúde; III - de administração de planos de saúde; IV - de prática desportiva, de caráter profissional; V - de administração do desporto. Parágrafo único. O disposto neste artigo não elide a fruição, conforme o caso, de imunidade ou isenção por entidade que se enquadrar nas condições do art. 12 ou do art. 15."

- 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;
- 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.

Quanto às demais entidades sem fins lucrativos, não alcançadas pela imunidade constitucional, o art. 15 da Lei nº 9.532/1997 apresentou o rol de instituições consideradas isentas de IRPJ e CSLL, bem como disciplinou sobre os respectivos requisitos e exigências a serem observados:

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.

Mediante a leitura minuciosa do parágrafo 3º acima transcrito, pode-se verificar que grande parte das regras aplicáveis às entidades imunes se estende às isentas, dentre elas as limitações de remuneração aos dirigentes da instituição, conforme previsto no art. 12, § 2º, alínea "a".

Em termos práticos, dentre os requisitos previstos no art. 12 da Lei nº 9.532/1997, não restam dúvidas que o mais sensível e de difícil observância pelas instituições seria o de "não remunerar" seus dirigentes. Cumpre destacar que a remuneração dos dirigentes era condição para perda da isenção de IRPJ desde a edição do Decreto-Lei nº 5.844/1943 (art. 28, § único),<sup>6</sup> reafirmada pela Lei nº 4.506/1964 (art. 30, inciso I).<sup>7</sup>

### 1.3 Imunidades e isenções de PIS/PASEP e COFINS

A Lei nº 9.718/1998, oriunda da Medida Provisória nº 1.724/1998, dispôs que a partir de 1º de fevereiro de 1999, as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição

<sup>6</sup> BRASIL. Decreto-lei nº 5.844. de 23 de setembro de 1943 - "Art. 28 [...] Parágrafo único. Cessará a isenção: a) quando as fundações, sociedades e associações referidas nas alíneas 'a' e 'b' deste artigo remunerarem suas diretorias ou distribuírem lucros sob qualquer forma: [...]!"

<sup>7</sup> BRASIL. Lei nº 4.506. de 30 de novembro de 1964 - "Art. 30. As sociedades, associações e fundações referidas nas letras 'a' e 'b' do art. 28 do Decreto-lei nº 5.844. de 23 de setembro de 1943. gozarão de isenção do imposto de renda, desde que: I - Não remunerem os seus dirigentes e não distribuam lucros, a qualquer título; [...]"

para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, passariam a ser calculadas sobre a receita bruta das pessoas jurídicas em geral, à razão de 0,65% e 3%, respectivamente.

Nos termos da Exposição de Motivos nº 671-A/1998, as disposições contidas na Medida Provisória nº 1.724/1998 tinham a pretensão de consolidar a normatização contida na Lei Complementar nº 7/70 (PIS/PASEP) e Lei Complementar 70/91 (COFINS), bem como eliminar os tratamentos diferenciados conferidos às empresas integrantes do Sistema Financeiro Nacional.

Em relação às entidades sem fins lucrativos, verificou-se posteriormente a necessidade de normatização específica, razão pela qual, por meio da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, reeditada inúmeras vezes até chegar à Medida Provisória nº 2.158-35/2001,<sup>8</sup> o PIS/PASEP e a COFINS devidos pelas entidades sem fins lucrativos passaram a ter tratamento diferenciado, com efeito retroativo a 1º de fevereiro de 1999.

Assim, nos termos dos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, as instituições imunes e isentas, a que se referem os arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532/1997, deverão calcular o PIS/PASEP com base na sua folha de salários, à alíquota de 1% e a COFINS com base nas receitas não relacionadas às atividades próprias da entidade, à alíquota de 3%:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

[...]

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

[...]

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

[...]

Entenda-se por receitas “não relativas” às atividades próprias da entidade aquelas decorrentes de atividades comuns às dos agentes econômicos com fins lucrativos, notadamente as de caráter contraprestacional, como a venda de mercadorias e prestação de serviços, ainda que efetuadas exclusivamente a seus associados e sem a finalidade de obtenção de lucro.<sup>9</sup>

<sup>8</sup> Anteriormente à EC nº 32/2001, era comum a reedição sistemática (mensalmente) das medidas provisórias que perdiam eficácia em razão de sua não conversão em lei no prazo de trinta dias após sua edição. Dentre as inúmeras alterações introduzidas no Art. 62 da CF/88 pela EC nº 32/2001, destaca-se o parágrafo 10, que veda a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido reeditada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

<sup>9</sup> Decisão nº 332 de 28/12/2000, SRRF/Disit - 8ª Região Fiscal: “São isentas da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS as receitas das associações sem fins lucrativos a que se refe-

Lembrando que a exigência legal de “não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados”, prevista na redação original da Lei nº 9.532/1997, art. 12, § 2º, alínea “a” impactava diretamente as apurações de PIS/PASEP e COFINS, haja vista que as formas diferenciadas de apuração das respectivas bases de cálculo e alíquotas aplicáveis, acima descritas, serão automaticamente suspensas nos casos em que a instituição tenha suas imunidades ou isenções de IRPJ e CSLL suspensos pelas autoridades fiscais em razão do não cumprimento das exigências e requisitos previstos no art. 12 da Lei nº 9.532/1997, dentre as quais, destacamos as limitações à remuneração dos dirigentes (art. 13 da Lei nº 9.532/1997 e art. 32 da Lei nº 9.430/1996).

#### 1.4 Imunidade previdenciária – INSS cota patronal

O art. 55 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu o plano de custeio da seguridade social nos termos do art. 195 da CF/88, estabeleceu os requisitos e exigências constitucionais, a serem observados pelas entidades beneficentes de assistência social, para a obtenção e manutenção da “isenção” às contribuições de que tratam os seus arts. 22 e 23.

Oportunamente, cumpre destacar que referido art. 22 dispõe sobre a contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, qual seja: INSS “cota patronal”, calculado sobre a folha de salários. Por sua vez, o art. 23 dispõe sobre as contribuições sociais para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL (substituída pela COFINS)<sup>10</sup> e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL,<sup>11</sup> as quais, para fins de manutenção da imunidade tributária prevista para as entidades do Terceiro Setor, deverão observar as exigências estabelecidas nas respectivas normas específicas, quais sejam: Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (COFINS) e Lei nº 9.532/1997 (CSLL).

Nesse contexto, a redação original do art. 55, da Lei nº 8.212, datada de 24 de julho de 1991, dispunha:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

[...]

---

re o art. 15 da Lei nº 9.532/1997, relativas a suas atividades próprias, assim entendidas suas receitas típicas, como as contribuições, doações e anuidades ou mensalidades de seus associados e mantenedores, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução de seus objetivos estatutários, mas que não tenham cunho contraprestacional. O benefício em questão não se aplica a receitas que auferam, as quais não atendam a tal critério, decorrentes de atividades que desempenhem comuns às dos agentes econômicos, notadamente as de caráter contraprestacional, como a venda de mercadorias e prestação de serviços, ainda que efetuadas exclusivamente a seus associados e sem a finalidade de obtenção de lucro, bem assim os rendimentos de aplicações financeiras.” No mesmo sentido, Decisão nº 289 de 30/11/2000, SRRF/Disit - 8ª Região Fiscal.

<sup>10</sup> A Lei Complementar nº 70/91 instituiu a COFINS em substituição ao FINSOCIAL, o qual foi expressamente extinto pelo art. 9º da LC nº 70/91. “Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída.” Dessa forma, a partir de 1º de fevereiro de 1999, para fins de obtenção e manutenção da imunidade ou isenção as instituições do Terceiro Setor devem observar os requisitos e exigências legais previstos na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, conforme descrito no item 2.3.

<sup>11</sup> A partir de 1º de janeiro de 1998, para fins de obtenção e manutenção da imunidade ou isenção as instituições do terceiro setor devem observar os requisitos e exigências legais previstos nos arts. 12 a 15, da Lei nº 9.532/1997, conforme descrito no item 2.2.

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título.

Em 2009, o art. 55 da Lei nº 8.212/1991 foi expressamente revogado pelo art. 44, inciso I, da Lei nº 12.101/2009, considerada à época como o “novo marco legal da filantropia”, no intuito de colocar termo às discussões relacionadas à ADIn nº 2.028-5/DF.<sup>12</sup> Nesse contexto, o art. 29 da Lei nº 12.101/2009 ampliou ou restabeleceu o rol de entidades beneficentes alcançadas pela “isenção” em questão, bem como estabeleceu os requisitos a serem observados, a partir de então, pelas instituições do Terceiro Setor para fins de “isenção” à cota patronal do INSS,<sup>13</sup> dentre os quais destacam-se aqueles relacionados à remuneração dos dirigentes:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; [...]

Assim, semelhante aos demais tributos analisados nos itens anteriores, verifica-se que não remunerar os dirigentes seria requisito legal expresso para uma instituição beneficente fazer jus à “isenção” ao pagamento da contribuição devida à seguridade social, prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/1991 (INSS cota patronal).

## 2 REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES DO TERCEIRO SETOR – EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Com base na legislação relativa aos tributos analisados nos itens anteriores, verifica-se que desde a década de 1940 (Decreto-Lei nº 5.844/1943, art. 28, § único) a não remuneração dos dirigentes por qualquer forma, compõe do rol de requisitos/exigências legais para a manutenção das respectivas imunidades e/ou isenções, aplicáveis às entidades sem fins lucrativos.

Esse cenário de total proibição à remuneração dos dirigentes “não empregados” iniciou um processo de alteração com a edição da Lei nº 12.868/2013.

<sup>12</sup> HABLE, José. A imunidade tributária das entidades de interesse social com ênfase na remuneração dos dirigentes. Terceiro setor e tributação v.3. Brasília: Fortium, 2010. p. 80-81. BRASIL. STF. ADIn nº 2.028-5 DF. “EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998.”

<sup>13</sup> O rol de entidades beneficentes previstas no caput do art. 29 da lei nº 12.101/2009 (entidades certificadas na forma do seu Capítulo II), que correspondem às entidades dedicadas às áreas da saúde, educação e assistência social; diferentemente do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212/1991 (alterado pela Lei nº 9.732/1998), o qual previa como requisito para a isenção de INSS cota patronal a promoção, gratuita e em caráter exclusivo, de assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência.

## 2.1 Organizações Sociais (OS) – Lei nº 9.637/1998

A Lei nº 9.637/1998, oriunda da Medida Provisória nº 1.591, de 09 de outubro de 1997 (e reedições), estabeleceu os requisitos específicos para que entidades privadas, sem fins lucrativos, se qualifiquem como Organizações Sociais (OS), cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde.

Nos termos da Exposição de Motivos nº 35/1997, as disposições contidas na Medida Provisória nº 1.591/1997 estabeleciam as condições de qualificação de entidades de direito privado como Organizações Sociais, às quais poderiam ser atribuídas a realização de atividades sociais, com apoio do Estado, nas áreas por ela especificadas.

Dentre os requisitos de qualificação das Organizações Sociais contidos na Lei nº 9.637/1998, destacam-se aqueles relacionados à remuneração dos dirigentes:

Art. 4º Para os fins de atendimento dos requisitos de qualificação, devem ser atribuições privativas do Conselho de Administração, dentre outras:

[...]

V - fixar a remuneração dos membros da diretoria;

[...]

Art. 7º Na elaboração do contrato de gestão, devem ser observados os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e, também, os seguintes preceitos:

[...]

II - a estipulação dos limites e critérios para despesa com remuneração e vantagens de qualquer natureza a serem percebidas pelos dirigentes e empregados das organizações sociais, no exercício de suas funções.

À época da publicação da Lei nº 9.637/1998, com base nas disposições legais acima transcritas, surgiram dúvidas quanto a manutenção das imunidades e/ou isenções tributárias relacionadas a essas entidades sem fins lucrativos, denominadas Organizações Sociais, mesmo havendo remuneração dos dirigentes. Dúvidas essas que serão esclarecidas no item 2.3, a seguir.

## 2.2 Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) – Lei nº 9.790/1999

A Lei nº 9.790/1999, oriunda do Projeto de Lei nº 4.690/1998, estabeleceu os requisitos específicos para que entidades privadas, sem fins lucrativos, se qualifiquem como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das finalidades previstas no art. 3º da referida lei, quais sejam:

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;
- 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.

Nos termos da Exposição de Motivos nº 20/1998, as disposições contidas no Projeto de Lei nº 4.690/1998 constituíram parâmetros para a elaboração das propostas de mudança no marco legal do Terceiro Setor, estabelecido em julho de 1997, cuja reformulação resultaria no fortalecimento e expansão do Terceiro Setor. Segundo o item 14 da Exposição de Motivos, os principais objetivos da lei proposta seriam:

- a) classificar e qualificar as organizações do Terceiro Setor por meio de critérios simplificados e transparentes, possibilitando uma base de informações confiável e objetiva que oriente a definição de parceiros e concessão de incentivos governamentais;
- b) implementar mecanismos adequados de responsabilização da organização visando garantir que os recursos de origem estatal administrados pelas entidades do Terceiro Setor de fato sejam destinados a fins públicos;
- c) criar o Termo de Parceria que é um instrumento de fomento que permite a negociação de objetivos e metas entre as partes e também o monitoramento e a avaliação dos projetos.

Face ao exposto, dentre os requisitos de qualificação das OSCIP's contidos na Lei nº 9.790/1999, destacam-se aqueles relacionados à remuneração dos dirigentes:

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;

Semelhante à Lei nº 9.637/1998 que dispôs sobre a qualificação das entidades como OS's, a Lei nº 9.790/1999 também gerou dúvidas quanto a manutenção das imunidades e/ou isenções tributárias relacionadas a essas entidades sem fins lucrativos, denominadas OSCIP's, mesmo havendo remuneração dos dirigentes. Dúvidas essas que serão esclarecidas no item 2.3, a seguir.

### 2.3 Remuneração dos dirigentes das OS's e OSCIP's – Lei nº 10.637/2002

Apesar de o item 26 da Exposição de Motivos nº 211/2002 mencionar que o fato de permitir a remuneração dos dirigentes de OSCIP's, sem que houvesse prejuízo em relação ao tratamento tributário vigente, contribuiria para o desenvolvimento dessas entidades, cuja importância social é inequívoca, verificou-se, no entanto, que o respectivo texto constante na Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, deixava claro que tal possibilidade de remuneração, limitava-se aos dirigentes com vínculo empregatício.

Assim, o art. 34 da Lei nº 10.637/2002 não inovou sobre a matéria ao estabelecer a possibilidade de manutenção das imunidades tributárias pertinentes às entidades do Terceiro Setor qualificadas como OS's ou OSCIP's,<sup>14</sup> mesmo remunerando seus dirigentes, desde que esses tivessem vínculo empregatício com a instituição e tais remunerações não fossem superiores ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.<sup>15</sup>

Em termos práticos, o fato de permitir exclusivamente a remuneração dos dirigentes empregados, significa dizer que a Lei nº 10.637/2002 apenas incorporou à norma o entendimento das autoridades fiscais constante nos artigos 129 a 131 da Instrução Normativa nº 02/1969, expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, responsável pela fiscalização e eventual aplicação da suspensão de imunidade ou isenção, em caso de não cumprimento dos requisitos previstos na legislação:

Instrução Normativa SRF nº 2 de 12/09/1969

129. Os Delegados da Receita Federal, ao comunicarem ao interessado o reconhecimento de isenção do Imposto de Renda, esclarecerão, tendo em vista o disposto nos arts. 30, 31 e 33, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964,

a) o benefício cessará se:

a.1. as entidades beneficiadas remunerarem os seus dirigentes;

[...]

<sup>14</sup> No texto original da Medida Provisória nº 66/2002 constavam apenas a possibilidade de remunerar dirigentes de OSCIP's. No entanto, as OS's foram incluídas no texto final da MP, oportunamente convertida na Lei nº 10.637/2002.

<sup>15</sup> Art. 34. A condição e a vedação estabelecidas, respectivamente, no art. 13, § 2º, III, b, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 12, § 2º, a, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não alcançam 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. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se somente à remuneração não superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

130. O administrador, a que se referem os arts. 64, letra i, e 177 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966, é a pessoa que pratica, com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o faz por delegação ou designação de assembleia, de diretoria ou de diretor.

131. São excluídos da conceituação do inciso anterior, os empregados que trabalham com exclusividade, permanente, para uma empresa, subordinados hierárquica ou juridicamente e, como meros prepostos ou procuradores, mediante outorga de instrumento de mandato, exerçam essa função cumulativamente com as de seus cargos efetivos e percebam remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, provado com a Carteira Profissional.

Face ao exposto, verifica-se que “não remunerar” os dirigentes estatutários, sem vínculo empregatício, continuou sendo requisito legal expresso para que as instituições do Terceiro Setor tivessem direito às imunidades ou isenções previstas na legislação de regência, não havendo quaisquer exceções ou privilégios para as OS’s e OSCIP’s.

#### 2.4 Remuneração dos dirigentes de entidades imunes – Leis nºs 12.868/2013 e 13.151/2015

Com a edição da Lei nº 12.868/2013, finalmente, surge a possibilidade de as instituições do Terceiro Setor, classificadas como imunes, remunerarem seus dirigentes “não empregados”, sem a perda das respectivas imunidades tributárias (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e INSS cota patronal).

Foram inseridos no art. 12, da Lei nº 9.532/1997, os parágrafos 4º a 6º estabelecendo os limites e condições para a remuneração dos dirigentes com vínculo empregatício (não estatutários) e sem vínculo empregatício (estatutários)<sup>16</sup>, a saber:

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

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

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

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

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.

<sup>16</sup> Os parágrafos 4º a 6º foram inseridos por meio do art. 18, da Lei nº 12.868/2013, a saber: “Art. 18. A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, passa a vigorar com as seguintes alterações: [...]”

§ 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.

Para fins de “isenção” da contribuição ao INSS cota patronal (art. 22 da Lei nº 8.212/1991), a Lei nº 12.868/2013 também inseriu no art. 29, da Lei nº 12.101/2009, os parágrafos 1º a 3º,<sup>17</sup> cuja redação corresponde à literalidade dos parágrafos 4º a 6º inseridos na Lei nº 9.532/1997, acima transcritos, os quais estabelecem os limites e condições para a remuneração dos dirigentes com vínculo empregatício (não estatutários) e sem vínculo empregatício (estatutários).

A partir de então, as entidades sem fins lucrativos enquadradas como imunes poderiam remunerar seus dirigentes “não empregados” e concomitantemente manter os benefícios de imunidade tributária para fins de IRPJ e CSLL (Lei nº 9.532/1997, art.12); PIS e COFINS (Medida Provisória nº 2.158-35/2001, arts. 13 e 14); e INSS cota patronal (Lei 12.101/2009, art. 29).

Com a edição da Lei nº 13.151/2015, “atecnias” contidas na Lei nº 12.868/2013 foram sanadas, tanto as do art. 12, § 2º, alínea “a”, da Lei nº 9.532/1997, quanto as do art. 29, inciso I, da Lei nº 12.101/2009. Assim, as respectivas novas redações passaram a prever claramente, em caráter de exceção, a possibilidade de remunerar os dirigentes de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, observadas as condições e limites impostos:

Lei nº 9.532/1997 - Nova redação dada pela Lei nº 13.151/2015:

“Art. 12. ....

§ 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 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;

[...]

Lei nº 12.101/2009 - Nova redação dada pela Lei nº 13.151/2015:

“Art. 29. ....

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou beneficiários remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão

<sup>17</sup> Os parágrafos 1º a 3º foram inseridos por meio do art. 6º, da Lei nº 12.868/2013, a saber: “Art. 6º A Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, passa a vigorar com as seguintes alterações: [...]”

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;

[...]

Naquela oportunidade, a Lei nº 13.151/2015 especificou a abrangência da exceção remuneratória dos dirigentes, possibilitando que apenas determinadas instituições do Terceiro Setor - associações assistenciais ou fundações - remunerem seus dirigentes “não empregados” que atuem efetivamente na gestão executiva da instituição, sem que haja perda das respectivas imunidades tributárias (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e INSS cota patronal).

De forma simplificada, inferia-se que associações assistenciais seriam as entidades beneficentes dedicadas às áreas da saúde, educação e assistência social (*caput* do art. 12 da Lei nº 9.532/1997 combinado com o *caput* do art. 29 da Lei nº 12.101/2009). Quanto às fundações, cumpre destacar que a própria Lei nº 13.151/2015 que instituiu, em caráter de exceção, a possibilidade de remunerar os dirigentes de associações assistenciais ou fundações, também alterou o parágrafo único do art. 62 da Lei nº 10.406/2002 - Código Civil, ampliando o rol de finalidades das fundações:

“Art. 62. ....

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins de:

I – assistência social;

II – cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III – educação;

IV – saúde;

V – segurança alimentar e nutricional;

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

VII – pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos;

VIII – promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos;

IX – atividades religiosas”

Assim, caberia às instituições do Terceiro Setor a árdua tarefa de analisarem seus objetivos estatutários para fins de enquadramento nos conceitos de “associações assistenciais” ou “fundações”. Caso não fosse possível, continuariam impedidas de remunerar seus dirigentes “não empregados”.

## 2.5 Remuneração dos dirigentes de entidades imunes e isentas – Lei nº 13.204/2015

Com a edição da Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015,<sup>18</sup> oriunda da Medida Provisória nº 684/2015, finalmente, surge a possibilidade de instituições do Terceiro Setor, classificadas como isentas, também remunerarem seus dirigentes “não empregados” sem a perda das respectivas isenções tributárias (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). Isso porque, o art. 12, § 2º, alínea “a”, da Lei nº 9.532/1997 sofreu nova alteração:

Lei nº 9.532/1997 - Nova redação dada pela Lei nº 13.204/2015:

“Art. 12. ....

§ 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;

[...]

Segundo a Justificação da Emenda nº 124 à Medida Provisória nº 684/2015, a extensão dos benefícios de remuneração dos dirigentes das organizações da sociedade civil, incluindo as “não assistenciais”, visa adequar e aperfeiçoar o ordenamento jurídico brasileiro à realidade dessas organizações, bem como evitar a precarização das relações de trabalho no âmbito do Terceiro Setor.<sup>19</sup>

Assim, a nova redação do art. 12, § 2º, alínea “a”, da Lei nº 9.532/1997, dada pela Lei nº 13.204/2015, amplia o rol das instituições do Terceiro Setor que poderão, em caráter de exceção, remunerar seus dirigentes “não empregados” que atuem efetivamente na gestão executiva da instituição, sem a perda das respectivas imunidades ou isenções tributárias.

Segundo o novo texto legal, desde que os objetivos sociais da instituição sem fins lucrativos se adequem a pelo menos uma das finalidades para qualificação como OSCIP, previstas no art. 3º da Lei nº 9.790/1999, poderão ser beneficiadas pela referida exceção legal remuneratória, todas as “associações”, independentemente de se tratarem de entidades assistenciais, bem como as “fundações” e “organizações da socieda-

<sup>18</sup> BRASIL. 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: [...]”

<sup>19</sup> BRASIL. Congresso Nacional. Emendas à Medida Provisória nº 684/2015. Justificação à Emenda nº 124: “A extensão dos benefícios fiscais às organizações, independentemente de se tratarem de entidades assistenciais, trata-se de medida que visa adequar e aperfeiçoar o ordenamento jurídico ao universo das organizações da sociedade civil, assim como contribuir para seu fortalecimento através de medidas voltadas à sua sustentabilidade financeira. A possibilidade de remuneração dos dirigentes das organizações, por sua atuação na execução dos objetivos sociais para os quais as mesmas se constituíram é, por sua vez, necessária para evitar a precarização das relações de trabalho no âmbito das organizações.” Disponível em: <http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=173444&tp=1>. Acesso em: 23/01/2016.

de civil”, sendo essas últimas, definidas pelo art. 2º da Lei nº 13.019/2014, alterado pela Lei nº 13.204/2015.<sup>20</sup>

Lembrando que, para as instituições isentas que eventualmente não atendam às exigências legais acima descritas, principalmente em relação a seus objetivos sociais, permanecem inalterados os requisitos e exigências previstos no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, para fins de IRPJ e CSLL, bem como os previstos na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 13, IV e art. 14, X, para fins de PIS e COFINS; dentre os quais destaca-se a impossibilidade de remunerar os dirigentes “não empregados”.

## 2.6 Remuneração dos dirigentes de entidades isentas do Sistema Nacional do Desporto

A Lei nº 12.868/2013 introduziu o art. 18-A na Lei nº 9.615/1998,<sup>21</sup> que instituiu normas gerais sobre desporto. Dentre os inúmeros incisos, parágrafos e alíneas constantes no referido artigo 18-A, destacam-se as disposições relacionadas à remuneração dos dirigentes:

Art. 18-A. Sem prejuízo do disposto no art. 18, as entidades sem fins lucrativos componentes do Sistema Nacional do Desporto, referidas no parágrafo único do art. 13, somente poderão receber recursos da administração pública federal direta e indireta caso:

[...]

II - atendam às disposições previstas nas alíneas “b” a “e” do § 2º e no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

[...]

§ 4º A partir do 6º (sexto) mês contado da publicação desta Lei, as entidades referidas no caput deste artigo somente farão jus ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, caso cumpram os requisitos dispostos nos incisos I a VIII do caput.

Iniciando pelo § 4º, acima transcrito, verifica-se que as “isenções” de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, previstas nas normas mencionadas, seriam concedidas a partir de abril de 2014 (6º mês após a publicação da lei), desde que observados os requisitos previstos nos incisos I a VIII do caput.

---

<sup>20</sup> BRASIL. Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. “Art. 2º Para os fins desta Lei, considera-se: I - organização da sociedade civil: a) entidade privada sem fins lucrativos que não distribua entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores ou terceiros eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplique integralmente na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva; b) as sociedades cooperativas previstas na Lei nº 9.867, de 10 de novembro de 1999; as integradas por pessoas em situação de risco ou vulnerabilidade pessoal ou social; as alcançadas por programas e ações de combate à pobreza e de geração de trabalho e renda; as voltadas para fomento, educação e capacitação de trabalhadores rurais ou capacitação de agentes de assistência técnica e extensão rural; e as capacitadas para execução de atividades ou de projetos de interesse público e de cunho social; c) as organizações religiosas que se dediquem a atividades ou a projetos de interesse público e de cunho social distintas das destinadas a fins exclusivamente religiosos.”

<sup>21</sup> O art. 18-A foi inserido por meio do art. 19, da Lei nº 12.868/2013, a saber: “Art. 19. A Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 18-A: [...]”

Nos termos do inciso II do caput, verifica-se que a alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/1997, foi suprimida dos requisitos a serem observados pelas entidades de desporto, razão pela qual, entende-se que a partir de abril de 2014, passou a ser permitido remunerar os dirigentes dessas entidades, incluindo os “não empregados”. Lembrando que referida norma não estabeleceu quaisquer limites de valores para essa remuneração.

Cumprido destacar que os benefícios acima dispostos, aplicam-se exclusivamente às entidades sem fins lucrativos componentes do Sistema Nacional do Desporto,<sup>22</sup> permanecendo as demais instituições isentas obrigadas a observar, inclusive a alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/1997.

Isso significa dizer que, a partir de abril de 2014, as entidades de desporto observarão os requisitos previstos na norma especial (art. 18-A, § 4º da Lei nº 9.615/1998), que excepciona a norma geral (art. 15, § 3º da Lei nº 9.532/1997).<sup>23</sup>

### 3 LIMITES À REMUNERAÇÃO DOS DIRIGENTES DE ENTIDADES IMUNES E ISENTAS

Conforme analisado nos itens 2.4 e 2.5 acima, conclui-se que, em caráter de exceção, as associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, imunes ou isentas qualificadas como OSCIP's, poderão remunerar seus dirigentes estatutários - não empregados - que atuem efetivamente na gestão executiva da instituição, sem que haja perda das respectivas imunidades ou isenções tributárias, desde que observadas as condições e limites impostos em lei.

Nesse contexto, considerando que os parágrafos 4º a 6º, do art. 12, da Lei nº 9.532/1997, e os parágrafos 1º a 3º, do art. 29, da Lei nº 12.101/2009, criados pela Lei 12.868/2013, possuem redação idêntica (literal), as análises a seguir, relativas às condições e limites estabelecidos para fins de remuneração dos dirigentes estatutários, tomaram por base os “novos” parágrafos 4º a 6º da Lei nº 9.532/1997 (IRPJ/CSLL), cuja interpretação deverá ser extensiva aos respectivos “novos” parágrafos 1º a 3º da Lei nº 12.101/2009 (INSS cota patronal), a saber:

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

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

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

Nos termos dos incisos I e II do § 4º, aparentemente, apenas a remuneração dos dirigentes estatutários teria um limite a ser observado pelas instituições. No entanto,

<sup>22</sup> BRASIL. Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. “Art. 13. O Sistema Nacional do Desporto tem por finalidade promover e aprimorar as práticas desportivas de rendimento. Parágrafo único. O Sistema Nacional do Desporto congrega as pessoas físicas e jurídicas de direito privado, com ou sem fins lucrativos, encarregadas da coordenação, administração, normatização, apoio e prática do desporto, bem como as incumbidas da Justiça Desportiva e, especialmente: I - o Comitê Olímpico Brasileiro-COB; II - o Comitê Paraolímpico Brasileiro; III - as entidades nacionais de administração do desporto; IV - as entidades regionais de administração do desporto; V - as ligas regionais e nacionais; VI - as entidades de prática desportiva filiadas ou não àquelas referidas nos incisos anteriores; VII - a Confederação Brasileira de Clubes.”

<sup>23</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro – 12. ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2006, p. 181.

conforme o inciso IV, do art. 4º da Lei nº 9.790/1999, os dirigentes empregados - não estatutários - que atuem efetivamente na gestão executiva e/ou prestem serviços específicos para as entidades classificadas como OSCIP's, poderão ser remunerados, desde que respeitados os "valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação".

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

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.

Em relação ao inciso I do § 5º, a norma preocupou-se em criar mecanismos de prevenção às eventuais estruturas organizacionais artificiais, arquitetadas com a finalidade de burlar as restrições de remuneração dos efetivos dirigentes das instituições do Terceiro Setor.

Por sua vez, o inciso II do § 5º traz consigo uma atecnia legislativa, cuja redação imprecisa prevê a limitação de "**5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo**". A redação correta deveria fazer menção ao limite individual previsto no parágrafo anterior (§ 4º). Isso porque, o inciso II do § 5º tem a pretensão de impor um "limite global" de remuneração para os dirigentes estatutários da instituição, o que em outras palavras, significaria dizer que a despesa total da entidade, a título de remuneração dos dirigentes estatutários, não poderá ultrapassar o montante equivalente a 5 (cinco) vezes o valor da remuneração individual, qual seja: 70% da remuneração de servidores do Poder Executivo federal, conforme previsto no § 4º.

§ 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.

Por fim, o parágrafo 6º deu legitimidade a uma prática comum em instituições de educação e saúde, relacionada ao fato de seus dirigentes estatutários e não estatutários também atuarem como parte do corpo docente ou médico das respectivas instituições. Nesse sentido, a norma explicitou a possibilidade de dupla remuneração em razão de dupla jornada de trabalho, desde que compatível.

## CONCLUSÕES

Desde a década de 1940, a não remuneração dos dirigentes, por qualquer forma, compôs o rol de requisitos e exigências legais para a manutenção das respectivas imunidades ou isenções, aplicáveis às entidades sem fins lucrativos.<sup>24</sup> Esse cenário de total proibição à remuneração dos dirigentes "não empregados" iniciou um louvável

<sup>24</sup> Decreto-Lei nº 5.844/1943, art. 28, § único.

processo de alteração com a edição da Lei nº 12.868/2013, alterada pelas Leis nºs 13.151/2015 e 13.204/2015.

Assim, desde a edição da Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015, em caráter de exceção, as entidades sem fins lucrativos classificadas como associações, fundações ou organizações da sociedade civil, que tenham em seus objetivos sociais pelo menos uma das finalidades para qualificação como OSCIP's, podem remunerar seus dirigentes estatutários, sem vínculo empregatício, desde que atuem efetivamente na gestão executiva da instituição, sem que haja perda das respectivas imunidades ou isenções de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e imunidades de INSS cota patronal.

Relativamente às instituições sem fins lucrativos, classificadas pela legislação tributária como isentas, que eventualmente não atendam às exigências legais previstas no art. 12, § 2º, alínea "a" da Lei nº 9.532/1997, principalmente em relação a seus objetivos sociais para fins de qualificação como OSCIP's, permanecem inalterados os requisitos e exigências previstos no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, para fins de IRPJ e CSLL, bem como os previstos na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 13, IV e art. 14, X, para fins de PIS e COFINS; dentre os quais se destaca a impossibilidade de remunerar os dirigentes "não empregados".

Excepcionalmente, as entidades sem fins lucrativos isentas, componentes do Sistema Nacional do Desporto, poderão remunerar seus dirigentes, conforme previsto no art. 18-A, § 4º da Lei nº 9.615/1998, sem que haja perda das respectivas isenções tributárias (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS).

Em relação ao limite de 70% da remuneração máxima estabelecida para os servidores do Poder Executivo federal, a ser observado pelas associações, fundações ou organizações da sociedade civil, qualificadas como OSCIP's, bem como o limite global de 5 (cinco) vezes o limite de remuneração individual, não há como negar que se trata de um grande avanço na legislação tributária aplicável, no sentido de permitir a profissionalização das respectivas entidades do Terceiro Setor.

Por fim, cumpre destacar que a remuneração dos dirigentes não estatutários, com vínculo empregatício, não representa riscos de suspensão das imunidades ou isenções tributárias em questão.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** / Luciano Amaro – 12. ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI nº 2028-5/DF.** DJ 16/06/2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347394>>. Acesso em: 10/12/2015.

CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de direito constitucional tributário.** 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

HABLE, José. A imunidade tributária das entidades de interesse social com ênfase na remuneração dos dirigentes. **Terceiro setor e tributação v.3.** Brasília: Fortium, 2010.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários** / José Eduardo Sabo Paes - 8. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2013.

**Legislação analisada:**

BRASIL. Constituição Federal - CF/88, de 5 de outubro de 1988

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 1.089, de 2 de março de 1970

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.608, de 18 de fevereiro de 1998

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.151, de 28 de julho de 2015

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 1.591, de 09 de outubro de 1997

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 1.724, de 29 de outubro de 1998

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 2, de 12 de setembro de 1969