

NOTA TÉCNICA

DO OBJETIVO

O propósito é oferecer e interpretar normas jurídicas, constitucionais e infraconstitucionais que tratam da imunidade tributária às entidades sindicais de trabalhadores, em face da **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 187, DE 17 DE OUTUBRO DE 2018 da RF**, onde define que entidades sindicais de trabalhadores não podem remunerar sob qualquer forma seus dirigentes, exceto o pagamento de gratificação estabelecida em conformidade com o art. 521, parágrafo único da CLT.

DOS PRECEITOS CONSTITUCIONAIS, LEGAIS E DEMAIS NORMAS.

1- CONSTITUIÇÃO FEDERAL:

“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;” (grifei).

2- LEI Nº 5.172 DE 25/10/1966 – CTN:

“Art. 9º - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - Cobrar imposto sobre:

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;” (grifei).

“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;” (grifei).

3- LEI Nº 9.532 DE 10/12/1997:

“**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;” (grifei).

4- DECRETO-LEI Nº 5.452 DE 01/05/43 -CLT:

“**Art. 521** - São condições para o funcionamento do Sindicato:

c) gratuidade do exercício dos cargos eletivos.

Parágrafo único. Quando, para o exercício de mandato, tiver o associado de sindicato de empregados, de trabalhadores autônomos ou de profissionais liberais de se afastar do seu trabalho, **poderá ser-lhe arbitrada pela assembleia geral uma gratificação nunca excedente da importância de sua remuneração na profissão respectiva.**” (grifei).

5- RECEITA FEDERAL:

“**SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 187, DE 17 DE OUTUBRO DE 2018.** DOU de 19/10/2018, seção 1, página 26.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EMENTA: SINDICATO DOS TRABALHADORES. IMPOSTOS. IMUNIDADE. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTE.

As entidades sindicais dos trabalhadores não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, e portanto, não podem remunerar sob qualquer forma seus dirigentes, excetuado o pagamento de gratificação estabelecida em conformidade com o art. 521, parágrafo único da CLT.

Os reembolsos de despesas do sindicato pagas pelo dirigente sindical e que pertenciam ao sindicato não afronta o disposto no inciso I do art. 14 do CTN.

O disposto na alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, não se aplica às entidades sindicais dos trabalhadores.

Fica reformada a Solução de Consulta nº 104, de 22 de agosto de 2018.

Dispositivos Legais: CF 1988, 150, VI, “c”; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943 (CLT), art. 521; Lei nº 5.172, de 1966, art. 9º, IV, “c”, art. 14, I; LC nº 104, de 2001; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, “a”.” (grifei).

DA ANÁLISE GERAL

A imunidade tributária, em regra, tem como objetivo salvaguardar o valor fundamental do Estado Democrático de Direito, visando que seja assegurado a preservação e à concretização dos direitos fundamentais, garantindo o pacto federativo, a liberdade religiosa, o pluralismo político partidário, a solidariedade e a cultura.

Quanto as entidades sindicais dos trabalhadores, a condição de hipossuficiência dos trabalhadores em relação ao capital reforça ainda mais a importância da imunidade tributária, e esta, complementa a garantia constitucional da liberdade de organização sindical, o que é fundamental para assegurar o Estado de Direito.

Os sindicatos, ainda que sua natureza seja de pessoa jurídica de direito privado, cujo objetivo principal é a representação dos interesses dos trabalhadores, cumpre papel importante no desenvolvimento do direito social ao trabalho previsto no Art. 6º da Constituição Federal. Portanto são estes os valores que o constituinte pretendeu resguardar, ao garantir a imunidade tributária sobre o patrimônio, renda e serviços à entidade sindical de trabalhadores, Art. 150, IV, “c” da CF.

A imunidade tributária é um instrumento de manutenção e implementação de direitos fundamentais e na interpretação de tais dispositivos deve-se buscar o verdadeiro

objetivo do constituinte, como bem nos ensina Clélio Chiesa: “...**é importante que, na análise das imunidades seja utilizado, primordialmente, o método teleológico de interpretação, com vista a obter condições para optar, dentre as interpretações possíveis, pela que melhor atenda ao desiderato pretendido pelo legislador na proteção ou promoção de determinado valor.**”

O Constituinte quando definiu o direito a imunidade tributária aos sindicatos de trabalhadores pretendeu exatamente assegurar as entidades maior conforto em administrar os poucos recursos que são por elas arrecadados para manter o funcionamento eficiente na defesa de seus representados.

Acompanhando ao propósito constitucional, o legislador infraconstitucional buscou coibir eventual desvio de finalidade dos recursos imunes a tributo, ou seja, o patrimônio, renda e serviços das entidades enumeradas no Art. 150, IV, “c” CF, entre elas o sindicato dos trabalhadores.

Neste sentido em 10/01/01 a LC n° 104 alterou o Art. 14, inciso I da Lei 5.172/66, onde ficou consignado a proibição de todas as entidades beneficiárias da imunidade tributária a prática de “...**distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título**”.

Observa-se que a expressão utilizada pelo legislador, “**distribuírem**”, visa coibir a utilização do patrimônio, renda e serviços, imune a tributos, ser **doado, partilhado a terceiros de forma gratuita, sem que haja a devida contraprestação do receptor**, notadamente na ocorrência de tal fato, fica caracterizado o enriquecimento sem causa, o que é ilícito, e em se tratando de bens imunes a tributação a situação se torna mais gravosa.

Segundo o Dicionário Online de Português “**DISTRIBUIR**” significa: “a) **Dar**; repartir alguma coisa com várias pessoas: distribuíram os lucros; distribuiu os lucros para funcionários. b) **Doar**: oferecer algo a: distribuía cesta básica aos necessitados.”

Destarte, das entidades relacionadas no Art. 150 IV “c” da CF, o legislador por meio da Lei n° 13.204 de 14/12/15 alterou o Art. 12, § 2°, “a” da Lei n° 9.532 de 10/12/1997, destacando que **as instituições de educação ou de assistência social para se beneficiarem da imunidade tributária não podem 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.

Considerando que o Art. 12, § 2º, “a” da Lei nº 9.532/97 consignou que apenas as instituições de educação ou de assistência social **não podem remunerar**, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados. A contrário senso, fica evidente que os partidos políticos e **sindicatos de trabalhadores não estão impedidos de remunerar seus dirigentes por serviços prestados**.

Destaca-se que a expressão “**REMUNERAÇÃO**”, segundo Dicionário Online de Português significa: “gratificação recebida por serviços prestados; salário ou valor em dinheiro que se recebe pelo trabalho realizado”.

Observa-se que, “**DISTRIBUIR**” não se confunde com “**REMUNERAÇÃO**”, aquela significa, doar, dar; já esta se trata de um pagamento em contrapartida ao serviço prestado por alguém.

Notadamente, o legislador ordinário estabeleceu critérios diferentes, entre as entidades, para se ter direito a imunidade tributária assegurada na CF, ou seja:

- 1- Os partidos políticos e **as entidades sindicais dos trabalhadores** para terem os benefícios da imunidade tributária **não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;**
- 2- As instituições de educação, de assistência social sem fins lucrativos e fundações, além de **não poder distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, também ficam impedidas de remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados**, observadas as exceções retro mencionadas.

Neste diapasão fica claro que o legislador estabeleceu que as entidades sindicais de trabalhadores **não podem “DISTRIBUIR”** seu patrimônio e rendas, todavia não as impediu que “**REMUNERE**” seus diretores por serviços prestados.

Diante das constatações retro mencionadas, data vênia, a conclusão a que chegou a Receita Federal - RF, por meio da “**SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 187, DE 17 DE OUTUBRO DE 2018. DOU de 19/10/2018, seção 1, página 26**”, especialmente no item “As **entidades sindicais dos trabalhadores não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, e portanto, não podem remunerar sob qualquer forma seus dirigentes, excetuado o pagamento de gratificação estabelecida em conformidade com o art. 521, parágrafo único da CLT**”, **não encontra sintonia com a legislação aplicada na espécie.**

Observa-se que a Receita Federal ao analisar o inciso I do Art. 14 da Lei 5172/66 – CTN, deu uma interpretação extensiva ao dispositivo, isto é, foi além do propósito legislativo. Como já demonstrado alhures, as expressões “**DISTRIBUIR**” e “**REMUNERAR**” são institutos distintos.

Tal conclusão se extrai das próprias normas em estudo. Registra-se que no dispositivo legal, Art. 14, I da Lei nº 5172/66 – CTN, o legislador relacionou todas entidades e utilizou a expressão “**DISTRIBUIÇÃO**”, já no dispositivo legal, Art. 12, §2º, “a” da Lei nº 9532/97, o mesmo legislador destacou duas espécies de entidades e se valeu da expressão “**REMUNERAÇÃO**”. Notadamente quis o legislador diferenciar as exigências em comento entre as entidades relacionadas no Art. 150, IV, “c” CF. Portanto a proibição de “**REMUNERAR**” diretores ficou restrito a instituição de educação ou de assistência social, ainda assim com algumas exceções.

Desta feita, não há que falar que os sindicatos de trabalhadores estejam impedidos de **REMUNERAR** seus dirigentes por eventuais serviços prestados, visto que isto não caracteriza **DISTRIBUIR**, como afirma a **CONSULTA COSIT Nº 187**.

A Lei nº 5.452/43 – CLT, estabelece em seu Art. 521 que uma das condições para funcionamento do sindicato é a gratuidade do exercício dos cargos eletivos, todavia estabelece no Parágrafo único, que na hipótese do dirigente se afastar do seu trabalho, o sindicato poderá, por meio de assembleia geral estabelecer uma gratificação, que não exceda o valor de sua remuneração na empresa empregadora.

No caso de servidor público, onde sua relação jurídica com o Estado é o Regime Próprio de Estatuto, este deverá prever em que condições o dirigente sindical poderá se afastar de suas atividades laborais para cumprir o mandato no sindicato.

Todavia, nos casos em que o Estado ou Município não legislou sobre esta matéria, aplica-se por analogia o dispositivo da CLT aos servidores públicos, portanto, dirigente sindical que eventualmente se afaste de suas atividades laborais, sem receber o salário de seu empregador, para cumprir mandato sindical, deverá ser remunerado pelo sindicato.

Obviamente, o legislador ao estabelecer como regra a remuneração do dirigente sindical pelo sindicato, apenas na hipótese do seu afastamento da empresa ocorrer sem o salário, foi no sentido de coibir que, aquele que se afastar recebendo o salário do seu cargo de origem não passe a receber uma segunda remuneração por uma mesma jornada de trabalho.

Porém, aquele empregado que se afastar do seu posto de serviço, para exercer mandato sindical, com salário pago pelo empregador, e que no desempenho de suas atribuições sindicais sua jornada de trabalho ultrapasse aquela para o qual foi contratado, não resta dúvida que as horas excedentes devem ser remuneradas pelo sindicato, a título de horas extras, pois neste caso a natureza jurídica é a retribuição pela prestação de serviço além de sua jornada contratada.

Igualmente o dirigente sindical que já se encontra aposentado, e passa a prestar serviço no sindicato, deverá ser remunerado pela jornada de trabalho. Notadamente isto não se caracteriza como **distribuição** de patrimônio ou renda do sindicato, mas sim a **remuneração** como contrapartida ao serviço prestado, portanto não inabilita o sindicato do seu direito a imunidade tributária.

Condicionar o sindicato, para obter os benefícios da imunidade tributária, não remunerar seus diretores por serviços efetivamente realizados, caracteriza o enriquecimento sem causa em favor da entidade sindical, além de violar o instituto da contrapartida, que é o pagamento que todo trabalhador deve receber ao desempenhar as atribuições que lhe são delegadas.

Destarte, a **CONSULTA COSIT Nº 187 da Receita Federal** não vincula as deliberações do sindicato, ela é orientadora a partir de sua interpretação legislativa, o que não lhe confere poder absoluto.

Na hipótese de em algum momento a Receita Federal ou qualquer outro órgão governamental Estadual ou Municipal questionar a legitimidade dos benefícios de

imunidade tributária conferida ao sindicato de trabalhadores pelo Art. 150, IV, “c”, em face da remuneração feita aos seus dirigentes por serviços prestados, isto será dirimido pela via judicial. Visto que, certamente a Receita Federal ira sustentar sua tese com base na **CONSULTA COSIT Nº 187**, enquanto o Sindicato sustentará que não ocorreu motivo que elide seu direito a imunidade tributária, visto que não praticou a distribuição de seu patrimônio, renda ou serviço e que remunerar dirigente sindical por serviços prestados não viola os dispositivos legais, conforme os fundamentos jurídicos mencionadas alhures.

CONCLUSÃO

Desta feita, não resta dúvidas que o sindicato de trabalhadores pode remunerar seus dirigentes observando o que segue:

- a) **Diretor aposentado:** pode ser remunerado pelo serviço prestado, observando o limite do salário que recebia quando em atividade e compatível com a jornada de trabalho que desempenhava no órgão empregador;
- b) **Diretor da ativa, liberado e pago pelo empregador:** pode ser remunerado por prestação de serviços que eventualmente exceda sua jornada de trabalho de origem;
- c) **Diretor da ativa, liberado pelo empregador sem percepção de salário:** pode ser remunerado no valor que não ultrapasse seus vencimentos de origem, fazendo jus a eventuais horas excedentes a sua jornada de trabalho;
- d) **Diretor da ativa não liberado pelo empregador:** poderá ser remunerado, na hipótese de prestar serviço ao sindicato fora do horário de sua jornada de trabalho na origem;
- e) **Diretor aposentado ou da ativa:** ao desempenhar suas atribuições de dirigente sindical utilizar seu veículo para se deslocar, fará jus ao reembolso do combustível utilizado;
- f) **Diretor aposentado ou da ativa:** no desempenho de suas atividades sindicais, exercer uma jornada diária acima de 6 horas, fará jus ao reembolso da alimentação.

Brasília – DF, fevereiro de 2019.

MOISES JOSE MARQUES

OAB-DF 11.885