



Nonprofit
Enterprise and
Self-sustainability
Team (NESST)



O Ambiente Legal e Regulamentar para o Autofinanciamento de OSC no Brasil

Escrito por Eduardo Szazi e Ricardo de Oliveira Campelo (Szazi, Bechara Advogados)
Editado por Nicole Etchart e Jennifer Iverson

Este guia examina o ambiente legal e regulamentar que orienta as atividades de autofinanciamento de organizações da sociedade civil (OSC) no Brasil e fornece uma avaliação das leis pertinentes e seus efeitos práticos de modo a identificar áreas onde as leis devem ser melhoradas. O Capítulo 1 explica como a situação regulamentar se relaciona com o autofinanciamento, define o conceito de autofinanciamento de OSC, e explica a metodologia NESST usada na pesquisa e avaliação do atual ambiente legal no Brasil. O Capítulo 2 destaca a tipologia desenvolvida inicialmente pelo International Center for Not-for-Profit Law (ICNL). O Capítulo 3 descreve o atual ambiente regulamentar em detalhes e sua aplicação no Brasil. Embora atividades de autofinanciamento de OSC sejam permitidas no Brasil, este capítulo ilustra que a legislação fiscal varia dependendo da finalidade social da organização e em base de qual entidade governamental a administra. Este capítulo também explica os procedimentos que as OSC devem seguir. O Capítulo 4 discute o ambiente jurídico brasileiro para OSC que realizam atividades comerciais e faz recomendações para melhorias, e inclui dois estudos de caso.

O NESST trabalha para resolver problemas sociais importantes em países considerados economias emergentes, desenvolvendo e apoiando atividades empresariais sociais que fortaleçam a sustentabilidade financeira de organizações da sociedade civil e permitam maximizar seu impacto social.

Esta publicação contém informações preparadas por fontes externas ao NESST, além de opiniões baseadas nessas informações. O NESST procura fornecer informações corretas e opiniões bem fundamentadas, o que não significa que as informações e opiniões nesta publicação estejam isentas de erros. As leis e regulamentações citadas aqui podem mudar.

Esta publicação tem finalidade informativa, sendo que o NESST não se compromete a fornecer aconselhamento jurídico. Como o aconselhamento jurídico deve ser adaptado às circunstâncias específicas de cada situação, as informações e opiniões fornecidas aqui não devem ser usadas em substituição ao aconselhamento do conselheiro competente legalmente autorizado.

Para maiores informações sobre o NESST, suas publicações e seus serviços, por favor entrar em contato com:

NESST
José Arrieta 89, Providencia
Santiago, Chile
Fone: +(56 2) 222-5190.
nesst@nesst.org
www.nesst.org

O NESST promove os direitos sociais, políticos, econômicos e religiosos de todos os indivíduos sem discriminação por gênero, raça, idade, nacionalidade, incapacidade física ou mental, orientação sexual, opinião ou afiliação política ou religiosa.

Copyright © 2010 NESST. Não citar, copiar, nem distribuir ou duplicar sem a prévia autorização por escrito de NESST.



O NESST deseja agradecer as seguintes pessoas pela inestimável contribuição para o desenvolvimento e a publicação deste guia:

Eduardo Szazi, advogado, professor de Direito aplicado ao Terceiro Setor da Fundação Instituto de Administração e da Fundação Getulio Vargas e membro do Conselho Consultivo do International Center for Not-for-Profit Law e **Ricardo de Oliveira Campelo**, advogado, ambos sócios de Szazi, Bechara Advogados.

O International Center for Not-for-Profit Law fornece a tipologia da classificação do uso de atividades comerciais ou econômicas entre organizações da sociedade civil e o ambiente para avaliação da legislação brasileira.

Este guia foi elaborado como parte de uma série de publicações jurídicas do NESST. Sua estrutura e seu teor têm como base a edição originalmente publicada por Nicole Etchart, cofundadora e diretora executiva do NESST. A pesquisa e a redação da versão brasileira do guia ficaram a cargo de Jennifer Iverson, então Gerente de Desenvolvimento de Negócios no Brasil, com base no conteúdo e na orientação editorial de Nicole Etchart. Ressalte-se, ainda, o apoio editorial fornecido por Loïc Comolli, da Diretoria de Relacionamento entre Clientes e Investidores; Kerry Dudman, da Diretoria de Comunicações e Operações; Mariana Nicolletti, Gerente de Desenvolvimento de Negócios no Brasil; Mônica Salvo, Gerente de Comunicações; e Gonzalo San Martin, da Diretoria de Desenvolvimento de Negócios do NESST. A tradução para o português é de Sérgio Duarte Julião da Silva (Talen Idiomas). A programação gráfica tem a assinatura de Jorge Moraga.

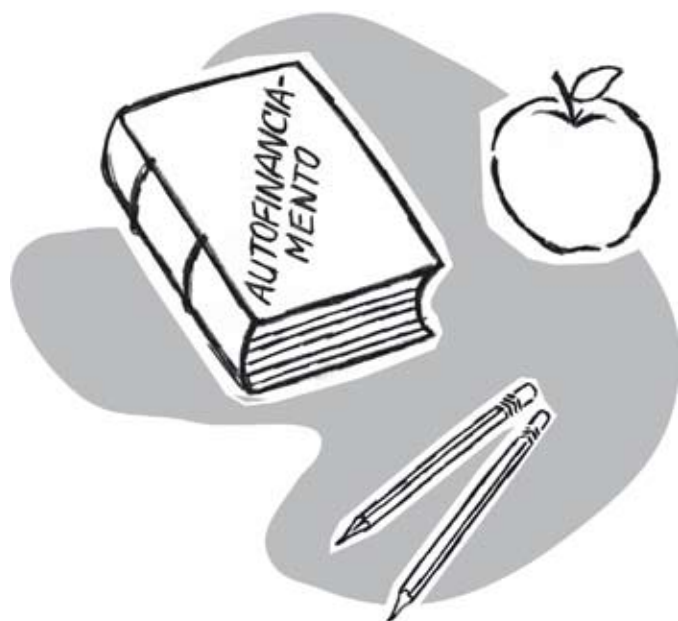
Finalmente, o NESST gostaria de agradecer e reconhecer os parceiros Ashmore Foundation e Banco Santander pelo apoio no desenvolvimento e na publicação deste guia.

Ashmore

 Santander



Preparação do Cenário: Finalidade e Metodologia



A expressão “organização da sociedade civil” (OSC¹) engloba organizações não governamentais, sem fins lucrativos que tenham a forma jurídica de Associação ou de Fundação, e também associações e grupos comunitários que ficam de fora do controle dos setores governamentais e de negócios. Considerando a limitada assistência filantrópica e governamental, muitas OSC empreendem atividades de autofinanciamento² para gerar receitas de apoio a sua missão e seus programas.

O NESST tem centenas de casos documentados de OSC na América Latina e Europa Central que se envolvem nesses tipos de atividades, e analisou o impacto dessas estratégias no desempenho e na sustentabilidade das organizações. Um fator importante que emergiu dessa pesquisa é a necessidade de um ambiente legal e regulamentar claro e apoiador que incentive a adoção de estratégias de autofinanciamento entre OSC. Esse ambiente define se as OSC podem se envolver em atividades de autofinanciamento e influencia a maneira como elas fazem isso. A estrutura fiscal, o

1 No Brasil, essa definição inclui as classificações jurídicas de associações e fundações.

2 NESST usa a expressão “autofinanciamento” para se referir às diversas estratégias usadas pelas organizações da sociedade civil para gerar suas próprias receitas (venda de produtos, pagamentos de serviços, uso de ativos tangíveis ou intangíveis, mensalidades de sócios, e lucros de investimentos). NESST usa a expressão “empresa social” para se referir às atividades de autofinanciamento preparadas pela OSC para fortalecer significativamente a sustentabilidade financeira e o impacto da missão da OSC.



nível de burocracia, e a clareza das leis existentes são também fatores que têm relação direta com o desenvolvimento de atividades de autofinanciamento. As OSC muitas vezes não estão cientes dessas regulamentações. Muitas organizações acham que não podem praticar atividades de autofinanciamento ou atividades de negócios geradoras de receitas; outras sentem que se fizerem isso, sua reputação ou relacionamento com os doadores será afetado desfavoravelmente. Mesmo quando as OSC são cientes da respectiva legislação, muitas vezes não entendem quais impostos precisam pagar, quais formulários preencher, ou quais procedimentos administrativos seguir.

A finalidade deste guia é esclarecer o ambiente jurídico das OSC no Brasil e avaliar em que medida esse ambiente fornece uma situação que permita que essas organizações adotem estratégias de autofinanciamento.

4

1.1 O que é Autofinanciamento e por que é Importante?

O autofinanciamento ou as estratégias de autofinanciamento é usado por OSC para gerar receitas no apoio de suas missões. O uso dessas estratégias é a resposta para o atual modelo de financiamento no qual as OSC disputam o limitado bolo que existe de fontes de financiamento governamentais, corporativos, de fundações, e de indivíduos, tanto nacionais como internacionais. Essa realidade torna muitas OSC amplamente dependentes de financiamentos baseados em projetos de curto prazo, e impede-as de concentrar sua atenção no desenvolvimento estratégico de longo-prazo. Por meio do autofinanciamento, as OSC podem ser capazes de aumentar sua independência e viabilidade de longo-prazo pela geração de alguns de seus próprios recursos para complementar o apoio de doadores públicos e privados.

O autofinanciamento não leva necessariamente à comercialização das OSC. Antes, ele pode oferecer

maior nível de independência e sustentabilidade para as organizações, sem comprometer a finalidade ou os valores da missão delas. As receitas do autofinanciamento podem ser alternativas de apoio a trabalhos das OSC que muitas vezes são mais difíceis de financiar por meio das fontes de financiamento tradicionais, como despesas operacionais prioritárias, novos programas, atividades de advogados, e outras.

O NESST não crê que o autofinanciamento deva substituir totalmente fontes de financiamento tradicionais, mas ao contrário defende que o autofinanciamento pode representar um forte complemento ao apoio governamental e filantrópico. Por meio do autofinanciamento, muitas OSC não estão apenas se fortalecendo financeiramente, mas estão também se capacitando institucionalmente para suas próprias habilidades de gerar novas receitas e determinar o andamento de suas obras com menos restrições de doadores.

Além disso, quando administradas de maneira social e ambientalmente responsável, as atividades empresariais das OSC podem ajudar a criar uma “economia alternativa” mais consciente das necessidades das comunidades locais, dos pequenos produtores, e de pessoas de baixa renda. Quando compram produtos e serviços vendidos pelas OSC, os consumidores estão ao mesmo tempo promovendo as missões delas e contribuindo para um mundo mais justo e sustentável.

Os tipos de atividades de autofinanciamento incluem o seguinte:

- Mensalidades de sócios: receitas arrecadas por meio de mensalidades de sócios ou constituintes em troca de algum tipo de produto, serviço, ou outro benefício. Um exemplo disso seria um boletim informativo ou uma revista para sócios, ou descontos em produtos ou serviços³. Se o pagamento não for feito em troca de produtos ou serviços, é considerado donativo.

3 No Brasil, o termo “mensalidade” refere-se a dois tipos de transação: (1) pagamento mensal como, por exemplo, a título de cobrança para se frequentar uma academia de ginástica ou receber os serviços de TV a cabo por assinatura; e (2) pagamento

mensal decorrente da participação de movimento ou organização social. Este último não é contemplado pela legislação brasileira como atividade profissional e, portanto, recebe tratamento distinto nas esferas jurídica e fiscal.



- Pagamentos de serviços: aproveitamento de alguma habilidade ou especialidade existente nas organizações pela contratação de trabalhos a serem pagos por clientes dos setores públicos ou privados (por exemplo, a OSC fornece serviços de consultoria para negócios ou agências governamentais locais).
- Vendas de produtos: venda, mais do que cessão, de produtos de projetos (por exemplo, livros ou outras publicações); revenda de produtos (por exemplo, de mercadorias doadas) com margem de lucro; ou produção e venda de produtos novos como camisetas ou canecas.
- Uso de ativos “tangíveis”: aluguel de imóveis, espaços ou instalações, equipamentos e outros ativos, quando não em uso em atividades relacionadas à missão.
- Uso de ativos “intangíveis”: geração receitas do licenciamento de patentes ou outras propriedades intelectuais ou pelo endosso de produtos com o nome ou a reputação da OSC.
- Dividendos de investimentos: investimentos passivos como contas de poupança e fundos mútuos, ou outras transações financeiras mais ativas e sofisticadas (por exemplo, negociações ativas no mercado de ações ou compromisso de conversão de débitos).

Como já foi mencionado, OSC se envolvem principalmente em atividades de autofinanciamento para fortalecer seus recursos financeiros ou para promover sua finalidade social. Algumas podem estar apenas interessadas na geração de lucros que possam ser usados no financiamento de programas prioritários da missão. Nesses casos, a organização não está interessada em promover sua missão social diretamente por meio do autofinanciamento, mas de preferência indiretamente pela aplicação dos lucros auferidos por meio dessa atividade para complementar sua missão social. Exemplo disso é a organização de educação de saúde que começa com negócios de impressão e usa as receitas para financiar projetos de pesquisa. Essa atividade seria considerada não relacionada à missão.

Outras OSC, podem estar interessadas principalmente no uso da estratégia de autofinanciamento para promover sua missão social. Por exemplo, a OSC cuja missão social é oferecer treinamento em carpintaria e colocação de empregos para recuperar usuários de drogas pode começar a vender os móveis que os estagiários produzem de modo a pagar os custos dos materiais e os salários dos estagiários. Essa atividade seria considerada relacionada à missão.

Esses dois exemplos não são mutuamente exclusivos, como também não são as metas financeiras e sociais que motivam as OSC no envolvimento com as atividades de autofinanciamento. Muitas vezes, as OSC visam alcançar metas financeiras e sociais ao mesmo tempo por meio do autofinanciamento. A organização de saúde pode ficar em melhor posição para divulgar as descobertas de suas pesquisas pela publicação de seus próprios materiais, e a organização de treinamento de empregos pode ser capaz de aplicar os saldos positivos de suas vendas de móveis para financiar outros programas da organização ou suas despesas operacionais prioritárias. Em cada um desses cenários, os objetivos das atividades de autofinanciamento da OSC e o relacionamento entre essas atividades e a missão primária da organização são fundamentais na determinação do tratamento legal dessas atividades, como este guia vai ilustrar.

1.2 Finalidade e conteúdo deste guia

Na tentativa de diversificar a base de financiamento, muitas OSC brasileiras iniciaram estratégias de autofinanciamento. Para a maioria, porém, grande parte do que fizeram foi com pouco conhecimento especializado, capital, ou outras formas de apoio. A pesquisa NESST sobre o uso do autofinanciamento entre OSC na América Latina em geral e no Brasil em particular, demonstra que muitas organizações não têm capacidades internas (competências, recursos humanos, sistemas financeiros adequados, apoio de agentes, planos comerciais) ou apoio externo (financiamento, apoio de consultorias, ambiente legal e regulamentar favorável) para se envolverem em atividades de autofinanciamento. Não obstante, quando essas organizações tentam



adotar estratégias de autofinanciamento, muita tensão recai sobre o pessoal e indiretamente sobre seus outros programas e a missão subjacente. Quando uma OSC decide adotar atividades de autofinanciamento, é importante que o faça com níveis adequados de assistência técnica e financeira e dentro de um ambiente externo que torne essas atividades possíveis.

As pressões e demandas enfrentadas pelas OSC envolvidas em atividades de autofinanciamento no Brasil destacam a necessidade de entender o ambiente jurídico que as afeta. Nesse contexto, a finalidade deste guia é tratar das seguintes áreas:

1. *Destacar as principais leis, regulamentações, e procedimentos que orientam o uso de autofinanciamento por OSC no Brasil.* O Capítulo 3 explica o que dizem as leis brasileiras, especificamente o Código Civil, e a legislação fiscal, a respeito do uso do autofinanciamento. Isso fornece uma análise dos protocolos administrativos e das regulamentações fiscais que se aplicam a OSC que se envolvem nessas atividades comerciais. O capítulo também oferece um panorama geral dessas leis e regulamentações, de modo que as OSC brasileiras tenham clara idéia de como elas se encaixam dentro do sistema legal e as implicações fiscais das atividades comerciais que elas operam para autofinanciamento.

2. *Avaliar as leis pertinentes que orientam atividades de autofinanciamento de OSC no Brasil, estimar seus práticos efeitos, e identificar áreas onde as leis devem ser melhoradas.* O guia identifica os pontos fortes e fracos das leis brasileiras — se elas ajudam ou atrapalham o autofinanciamento, se permitem o uso transparente do autofinanciamento, e se fomentam o desenvolvimento do setor das OSC como um todo. A legislação é analisada dentro de uma tipologia de tratamento fiscal que a torna fácil de entender e avaliar.

Essa tipologia foi inicialmente desenvolvida pelo International Center for Not-for-Profit Law (ICNL) para examinar o tratamento legal atividades comerciais e econômicas de OSC em países da Europa Central e Oriental⁴. Atualmente se tornou uma tipologia amplamente aceita para o entendimento e a avaliação dos tratamentos fiscais dessas atividades. A tipologia ICNL é apresentada no Capítulo 2; a legislação brasileira é analisada no contexto dessa tipologia no Capítulo 3; e os critérios apresentados são usados como base para as avaliações e recomendações oferecidas no Capítulo 4.

1.3 Referências e Metodologia

Este guia faz parte dos esforços do NESST para fomentar o autofinanciamento entre OSC na Europa Central e na América Latina. Desde 1997, o NESST tem efetuado uma pesquisa aplicada sobre o autofinanciamento de OSC de modo a identificar desafios e necessidades comuns. Os objetivos da pesquisa aplicada são os seguintes:

- Avaliar o uso atual de atividades de autofinanciamento entre OSC. O NESST tem desenvolvido avaliações nacionais de autofinanciamento de OSC em 9 países para determinar as necessidades das OSC e para preparar as ferramentas de apoio e de construção de capacidades para organizações sem fins lucrativos em busca de implementar ou expandir suas atividades de autofinanciamento.
- Documentar obstáculos e histórias de sucesso de atividades de autofinanciamento entre OSC. O NESST realizou cerca de 60 estudos de casos internacionais de atividades de autofinanciamento OSC para compreender de seus desenvolvimentos.
- Examinar o ambiente jurídico para autofinanciamento de OSC em 9 países, inclusive o

4 ICNL é uma organização internacional cuja missão é facilitar e apoiar o desenvolvimento da sociedade civil e a liberdade de associação em base global. ICNL, em cooperação com outras organizações internacionais, nacionais, e locais, fornece assistência técnica para a criação e a melhoria de leis e sistemas regulamentares que permitam, incentivem, e regulamentem o setor não-governamental sem fins lucrativos em vários países em todo

o mundo. ICNL mantém um centro de documentação de leis, regulamentações, materiais auto-regulamentares, e outros documentos relevantes; fornece treinamento e educação; e realiza pesquisas relevantes para fortalecer e melhorar as leis que afetam o setor de OSC. Para maiores informações sobre ICNL, ver www.icnl.org.



ambiente fiscal e regulamentar em vigor em nível local e nacional que afeta essas atividades.

- Disseminar lições da pesquisa – com a organização de conferências, seminários, e workshops – para agentes de todos os setores no esforço de desenvolver estratégias para auxiliar as OSC no uso do autofinanciamento.

A metodologia de pesquisa deste guia foi desenvolvida pelo NESST para avaliar o ambiente jurídico de atividades de autofinanciamento de OSC em um determinado país. Essa metodologia procura ajudar responder as seguintes questões e assuntos prioritários:

1. *O que as leis determinam.* Qual o atual tratamento legal das atividades de autofinanciamento de OSC, inclusive legislação atual, provisões legais, histórico da lei, revisões da lei, abordagem regulamentar, contribuições fiscais, obrigação de prestar informações, outras leis ou regulamentações, processos judiciais, e organizações ou advogados que fornecem pareceres ou assistência?

2. *Como a lei é entendida?* As regulamentações das atividades de autofinanciamento de OSC são entendidas pelas OSC?

3. *Efeitos da lei.* Qual o efeito das regulamentações atuais de atividades de autofinanciamento sobre as OSC?

4. *Recomendações para a lei.* Quais são as mais importantes recomendações para corrigir os atuais problemas regulamentares?

Eduardo Szazi e Ricardo de Oliveira Campelo, sócios do escritório de advocacia Szazi & Bechara Advogados, realizaram o trabalho de pesquisa e redação sobre as questões específicas de âmbito jurídico no Brasil.

Eduardo Szazi atua como advogado no Brasil e é associado-sênior do Szazi & Bechara Advogados, escritório de advocacia especializado em organizações sem fins lucrativos e responsabilidade social empresarial. Desde 1997, é consultor jurídico da GIFE, associação brasileira de organizações que

investem em projetos com finalidade pública, figurando como único sócio emérito desde 2000.

Para realizar a pesquisa para a elaboração deste guia, Eduardo Szazi contou com sua vasta experiência como professor de Direito das ONGs em cursos de pós-graduação nas duas maiores instituições de ensino de administração do Brasil (Fundação Getúlio Vargas - FGV e Fundação Instituto de Administração - FIA), além de extenso trabalho de pesquisa aplicado a diversas publicações, dentre as quais um famoso estudo de Direito das ONGs (Terceiro Setor: Regulação no Brasil) e uma série de livros com foco nos aspectos mais relevantes da área (Terceiro Setor: Temas Polêmicos).

Eduardo Szazi está envolvido na reforma da legislação brasileira para o Terceiro Setor desde 1997, destacando-se como integrante de uma pequena equipe convocada pelo Governo Brasileiro para o estudo e a proposta de uma nova legislação voltada às organizações sem fins lucrativos. Além disso, está envolvido na elaboração de propostas de novos projetos de lei nos foros municipal, estadual e federal, tendo atuado perante o Congresso em inúmeras audiências envolvendo questões relacionadas a ONGs e à sociedade civil.

O capítulo 4 apresenta dois estudos de caso à guisa de ilustração do sistema jurídico descrito nos capítulos 3 e 4, visando uma melhor compreensão do trabalho executado junto às OSC nesta área. Para tal, as organizações selecionadas foram a Fundação Mata Atlântica e o Instituto Ayrton Senna.





Uma Tipologia para Avaliação do Ambiente Regulamentar e Legal



Este capítulo apresenta a tipologia para analisar as regulamentações que orientam atividades de autofinanciamento de OSC. A tipologia foi desenvolvida pelo ICNL⁵. O NESST expandiu e modificou a tipologia para ficar mais aplicável ao sistema legal brasileiro. A seção a seguir apresenta as quatro principais áreas que são vitais para o entendimento da estrutura legal para autofinanciamento de OSC antes da avaliação específica do Brasil: 1) as características legais das OSC; 2) a definição legal do autofinanciamento; 3) os critérios que permitem o autofinanciamento; e 4) as atividades de tributação do autofinanciamento.

É importante observar que em seus textos, o ICNL usa a expressão “organizações sem fins lucrativos” (OSFLs) ou “ONGs” que se refere a um subgrupo da classificação mais ampla das “OSC,” a expressão usada pelo NESST. Este guia usa a expressão “OSC,” exceto em partes que especificamente utiliza a tipologia do ICNL, quando mantém a terminologia original do ICNL. O amplo espectro de organizações abrangidas pela expressão “OSC” é consistente com a lei brasileira existente no Código Civil com relação a entidades legais sem

5 A tipologia global apresentada neste capítulo foi adaptada, com autorização, do estudo Regulamentação de Atividades Econômicas das Organizações Sem Fins Lucrativos [“Regulating Economic Activities of Not-for-Profit Organizations”] que foi inicialmente preparado por ICNL para a Conferência Regulamentação da Sociedade Civil [“Regulating Civil Society”]

em Budapeste, Hungria, em maio de 1996 (copyright ICNL, 1997) e do Manual de Boas Práticas Relacionadas a Organizações Não Governamentais [Handbook on Good Practices Relating to Non-Governmental Organizations], Anexo I: Atividades Econômicas e Tributação [Economic Activities and Taxation] (copyright ICNL, 2000).



fins lucrativos: associações e fundações. As expressões normalmente mais usadas no Brasil para as OSC são Associação e Fundação, e portanto, este guia considera principalmente o caso das OSC que são legalmente organizadas como tais.

2.1 Características Legais das Organizações Sem Fins Lucrativos (OSFLs)

As características listadas abaixo destacam as principais diferenças entre organizações lucrativas e sem fins lucrativos, e portanto fornece o contexto para o entendimento de como as organizações sem fins lucrativos se envolvem em atividades de autofinanciamento. A discussão que se desenvolve neste capítulo e no resto do guia trata de um subgrupo de todas as OSFLs: aquelas cujas finalidades filantrópicas pretendem promover o benefício público. Não existe definição combinada do que constitui o benefício público, e é por isso que os Capítulos 3 e 4 em grande parte tratam dessa questão nos termos da lei brasileira. Isso é importante para reconhecer que algumas OSFLs, como associações mútuas de colecionadores de selos ou jogadores de xadrez, podem não adotar metas de benefício público. Essas organizações continuam sendo consideradas OSFLs e geralmente as mesmas regulamentações se aplicam a elas, mas *este guia vai tratar apenas daquelas OSFLs que adotam o benefício público*.

O ICNL, porém, faz essa distinção entre as OSFLs, e sua tipologia conseqüentemente identifica duas hipóteses legais básicas que distinguem OSFLs de benefício público de entidades lucrativas:

1. Com restrição de não-distribuição. Embora OSFLs não estejam proibidas de gerar lucros, esses lucros não podem ser distribuídos para partes privadas que possam estar em posição de controlá-los para ganho pessoal, como fundadores, sócios, funcionários, diretores, agentes, empregados, ou qualquer parte interessada.

2. Com finalidade de benefício público. Por definição, esta classe de OSFLs é organizada e operada principalmente para fornecer benefício público.

Essas características não dependem de nenhuma forma legal particular da OSFL. Portanto, esta discussão trata de OSFLs de várias formas legais na medida que elas fornecem benefício público e preservam o princípio de não distribuição (finalidade sem fins lucrativos).

Organizações são consideradas OSFLs na medida que fornecem benefício público e preservam o princípio de não distribuição.

Porém, como explica o Capítulo 3, o Código Civil do Brasil, que regula entidades legais sem fins lucrativos, considera os seguintes tipos legais:

a) A associação civil é a tipologia mais usada pelas OSFLs. É definida como a união de pessoas que se organizem para fins não econômicos, sem que, entre elas, se estabeleçam direitos e obrigações recíprocos (Art. 53 do Código Civil).

b) A fundação é um patrimônio composto por bens livres afetados (destinados) a uma causa de fins religiosos, morais, culturais ou de assistência, criada por iniciativa de particulares que, no ato constitutivo, podem definir a forma como será administrado (Art. 62 Código Civil).

2.2 Definição Legal de Autofinanciamento

Existem muitas expressões e definições, tanto legais como não-legais, atualmente em uso para descrever atividades que geram receitas para OSC (por ex., atividade comercial, atividade econômica, empresa filantrópica, empresa social, negócio com finalidade social, renda de trabalho, atividade geradora de receita). O ICNL usa a expressão “atividade econômica” para se referir às atividades de autofinanciamento. O ICNL define as atividades econômicas como “atividades comerciais ou de negócios administradas regularmente”, com exceção daquelas que são tradicionalmente excluídas (como vendas de ingressos para eventos culturais, pagamentos de cursos em instituições educacio-



nais, e pagamentos de pacientes em hospitais sem fins lucrativos). O NESST, por outro lado, usa a expressão “autofinanciamento” para se referir a atividades que geram receitas para OSC, inclusive os seis tipos de atividades descritas no capítulo anterior.

Este guia refere-se à expressão geral “atividades comerciais” especificamente para o contexto brasileiro nos Capítulos 3 e 4. No Brasil, essa expressão (ou “atividades econômicas”) é frequentemente usada nas referências às atividades diretamente relacionadas à finalidade social da entidade, como instrumento para a sua sustentabilidade. Igualmente, este guia usa as expressões autofinanciamento e atividades econômicas de modo intercambiável quando apresenta a tipologia ICNL.

2.3 Critérios para Permissão do Autofinanciamento

De acordo com o ICNL, “uma questão de limite é a extensão na qual as OSFLs devem ser permitidas a se envolverem em atividades econômicas ou comerciais sem perder seu status filantrópico”. Nesta etapa da análise, a questão não é se essas atividades devem ser isentas de impostos, mas sob quais circunstâncias elas devem ser permitidas sob quaisquer condições.

Nesta etapa da análise, a questão não é se essas atividades devem ser isentas de impostos, mas sob quais circunstâncias elas devem ser permitidas sob quaisquer condições.

Em países que permitem que OSC participem de atividades comerciais, o NESST considera que excluir atividades comerciais de OSC não é uma boa prática regulamentar, pois limita a sustentabilidade do setor. Existem dois testes típicos usados por governos no mundo inteiro para determinar se atividades econômicas são “lucrativas” ou “sem fins lucrativos”:

1. **Teste da finalidade principal.** O teste da finalidade principal fornece um modelo legal para a regulamentação do autofinanciamento das OSFLs. Ele não proíbe o uso de atividades de autofinanciamento, mas ao contrário enfatiza que as OSFLs são estabelecidas e operadas principalmente para finalidades sem fins lucrativos e não para ganhos privados. Este critério implica que o autofinanciamento seria para finalidades relacionadas à missão e não seria a atividade principal da organização. Exemplos comuns de testes da finalidade principal encontrados em ambientes regulamentares de muitos países são: quais atividades econômicas não são a finalidade principal (i.e., a atividade principal) das OSFLs; quais atividades econômicas são complementares (ou adicionais) para os programas das OSFLs; ou quais atividades econômicas são relacionadas com objetivos institucionais.

2. **Teste do destino das receitas.** Ao contrário do teste da finalidade principal, o teste do destino das receitas, em sua forma pura, ignora a natureza comercial ou econômica da atividade em questão e se concentra exclusivamente as finalidades para as quais os lucros da atividade são usados. Sob este teste, uma organização deve dedicar todas suas receitas às suas finalidades não-lucrativas de modo a se qualificar como OSFL. Portanto, uma organização que gasta 99% de seu tempo atrás de esforços comerciais, gasta 1% de seu tempo empreendendo atividades de benefício público, e dedica todos os seus lucros para as atividades benefício público pode continuar a se qualificar como uma OSFL. Um exemplo de teste do destino das receitas é quando os lucros das atividades econômicas são usados para apoiar a finalidade da missão da organização e não distribuídos como lucros.

Sob ambos os testes, uma OSFL tem permissão para se envolver em atividades econômicas que complementem a missão (finalidades sem fins lucrativos) para a qual foi organizada. Deve ser observado que os governos podem — e em alguns casos fazem — usar uma combinação de condições sob o teste da finalidade principal e o teste do destino das receitas para determinar e as atividades econômicas de uma OSFL são permitidas. Por exemplo, um governo pode autorizar apenas aque-



las atividades comerciais que estejam relacionadas com a missão de uma OSFL (teste da finalidade principal) e exigir que as receitas delas sejam usadas exclusivamente para atividades relacionadas à missão (teste do destino das receitas). Mas que justificativa existe para os governos permitirem que OSFLs administrem atividades de autofinanciamento? Existem duas principais lógicas de políticas públicas para a permissão das OSFLs se envolverem nessas atividades:

1. **O autofinanciamento aplica recursos não públicos para o bem público.** As receitas de atividades econômicas são a fonte primária de financiamentos para as OSFLs (particularmente em países emergentes de economia de mercado, onde existe ausência de capitais privados e tradição filantrópica) e permitem que elas façam seus trabalhos de benefício público com menos dependência de apoio governamental e doações de caridade.

2. **O autofinanciamento realiza objetivos para o bem público.** Certas atividades comerciais e econômicas realizam diretamente finalidades de benefício público. Por exemplo, embora a venda de um livro sobre técnicas de ensino por uma organização educacional seja uma atividade econômica, a distribuição do livro serve diretamente para a finalidade de benefício público de promover a educação. Impedir as OSFLs de usar esses meios econômicos e comerciais para alcançar suas metas pode prejudicar diretamente suas habilidades de servir para as finalidades de benefício público.

Impedir as OSFLs de usar esses meios econômicos e comerciais para alcançar suas metas pode prejudicar diretamente suas habilidades de servir para as finalidades de benefício público.

2.4 Atividades de Tributação de Autofinanciamento

Embora o tratamento legal de autofinanciamento de OSC varie em nível prático de país a país, a maioria procurou evitar cair em extremos (i.e., a proibição completa de atividades econômicas ou, inversamente, permissão de atividades econômicas como a atividade principal da organização). Porém, a questão importante é o tratamento fiscal dessas atividades. Governos empregam tipicamente quatro abordagens, simplesmente ou em combinação, para determinar o tratamento fiscal das atividades de autofinanciamento de OSC:

1. **Imposto composto.** Uma política de “imposto composto” é aplicada às receitas de todas as atividades econômicas, não importando a fonte ou destino das receitas. Sob esta abordagem, a organização não é limitada por nível ou tipo de atividade, mas é tributada em todas as receitas geradas por essas atividades, não importando como as receitas são usadas.

2. **Imposto de renda no destino.** Uma política de “imposto de renda no destino” isenta as receitas das atividades econômicas que são usadas para finalidades de benefício público. Sob esta abordagem, a organização não é limitada pelo nível ou tipo de atividade econômica, mas é tributada sobre todas as receitas que não são usadas para complementar sua finalidade de benefício público.⁶

3. **Imposto de renda na origem.** Uma política de “imposto de renda na origem” se concentra na fonte das receitas, concedendo isenção fiscal apenas quando as receitas são geradas por atividades relacionadas com as finalidades de benefício público da organização. Sob esta abordagem, a organização é tributada para todas as receitas geradas pela atividade não relacionada à missão, mesmo se as receitas são usadas para apoiar programas relacionados à missão.

6 O imposto do destino da renda não deve ser confundido com o teste do destino da renda. O teste é usado para estabelecer se as OSC podem administrar atividades econômicas sem comprometer seu status legal de atividades sem fins lucrativos na medida que

todas as receitas são destinadas para a missão da organização. O imposto do destino da renda, por outro lado, incide puramente sobre o tratamento fiscal das organizações sem fins lucrativos.



4. *Imposto mecânico*. Uma política de “imposto mecânico” faz uma distinção rígida baseada em critérios “mecânicos” de modo a determinar a diferença entre atividades econômicas que são tributadas e aquelas que não são; ou ela pode estabelecer um teto de isenção (um nível máximo de lucro). As receitas abaixo dos níveis do teto são isentas de tributação e acima elas são tributáveis.

Governos empregam tipicamente quatro abordagens, simplesmente ou em combinação, para determinar o tratamento fiscal das atividades de autofinanciamento de OSC.

Alguns governos criaram políticas fiscais híbridas que são baseadas em uma, duas ou mais dessas abordagens. Por exemplo, é possível permitir que receitas líquidas de atividades econômicas sejam isentas de imposto abaixo de um limite especificado e aplicar um teste de mecânica relacionada à missão para determinar se as receitas líquidas acima do limite devem ser tributadas.

O capítulo a seguir analisa o ambiente jurídico no Brasil e os critérios que se aplicam ao imposto de “destino de rendas”. Esses critérios indicam que de modo a se qualificarem como OSFLs, as OSC precisam colocar todos os seus lucros em finalidades sem fins lucrativos. Em termos de imposto de renda, no caso das associações e fundações, as hipóteses de desoneração pela imunidade constitucional ou por isenção são bastante amplas, de forma que dificilmente haverá incidência do imposto, mesmo sobre o lucro auferido com atividades comerciais. A legislação tributária não prevê distinção entre as origens ou fontes de renda no âmbito das atividades comerciais, mas, por outro lado, estabelece diretrizes gerais de isenção fiscal temporária para associações e fundações cuja renda destinada ao autofinanciamento seja aplicada a fins específicos e exclusivos dentro do País.

O texto constitucional concede algumas **imunidades**, ou seja, impede que os referidos entes tributantes exerçam sua competência para cobrança dos im-

postos em determinadas situações. Estão protegidos por imunidade constitucional o “patrimônio, renda e serviços” das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos. Também, existem as **isenções** dos impostos, que são desonerações concedidas por iniciativa do próprio ente competente para a cobrança, que pode criá-las e revogá-las de acordo com suas convicções.

Não existe consenso sobre qual dessas abordagens fiscais é melhor, uma vez que cada uma vincula certos benefícios e custos e define um objetivo de política pública diferente. O ICNL aplica cinco critérios para esclarecer as implicações práticas de cada abordagem.

1. *Simplicidade ou complexidade de administração*. O imposto composto de todas as atividades econômicas é a abordagem mais simples de administrar. Uma vez definidas as atividades econômicas, as OSFLs são tratadas da mesma maneira como organizações lucrativas. A regra de “destino de rendas” é ligeiramente mais complexa de administrar. A dificuldade principal é estabelecer e impor critérios para aquilo que constitui gasto de apoio às finalidades de benefício público. Isso exigiria o monitoramento das OSFLs e do uso dos financiamentos, e essa função de “policimento” pode se mostrar administrativamente difícil. Além do mais, essa abordagem cria maior potencial de abuso por indivíduos inescrupulosos em busca de usar as OSFLs como veículos de evasão fiscal.

O teste “relacionado à missão” (imposto de renda na origem) é mais complicado de aplicar pois é difícil especificar a conexão necessária entre a atividade econômica e a finalidade de benefício público. Porém, este teste funciona melhor quando desenvolvido no tempo por meio da prática administrativa. Essa abordagem “relacionada à missão” é também a mais provável para manter as OSFLs concentradas em atividades econômicas que também forneçam benefícios públicos.

2. *Efeitos sobre a arrecadação de receitas*. Assumindo que as contribuições fiscais sob os vários tratamentos são iguais, o maior receita fiscal é gerada na abordagem do imposto composto, pois esta submete maior quantidade de atividades de autofinanciamento das OSFLs a tributação. Porém, empiricamente não está



claro quanto imposto deixaria de fato de ser arrecadado, pois, todas as coisas sendo iguais, o nível das atividades comerciais das OSFLs presumivelmente será menor sob esta regra do que sob as outras (pois a tributação representa um desestímulo para as OSC iniciarem atividades comerciais).

Em sua forma mais pura, a regra de “renda no destino” tem o menor potencial de produzir imposto de renda pois todas as receitas, não importando a fonte, são livres de tributação se a mesma é aplicada por meio da finalidade de benefício público. Na prática, muitos países impõem limites no montante de receitas que é isento sob a regra de “renda no destino”, limitando assim perdas em potencial na base de receitas do es

O teste “relacionado à missão” também reduz potencialmente o tamanho da base fiscal, mas provavelmente menos que no teste de “renda no destino”, pois apenas fornece benefícios fiscais para atividades relacionadas à missão. Porém, tem benefício adicional de canalizar as atividades econômicas das OSFLs para áreas específicas que produzem benefício público.

3. *Efeitos no setor comercial.* A abordagem do “imposto composto” para receitas de atividades econômicas das OSFLs é mais favorável para o setor comercial, pois não existe possibilidade de “injustiça” ou concorrência desleal (i.e., as OSFLs não recebem tratamento fiscal preferencial em comparação com entidades lucrativas). A regra da “renda no destino” não faz nada para impedir reclamações de concorrência injusta, pois a natureza do uso das receitas pode dar vantagens fiscais para as OSFLs que seus concorrentes lucrativos não compartilham. Porém, o limite desse benefício reduz a vantagem comparativa das OSFLs. O teste “relacionado à missão” minimiza a concorrência injusta ao incentivar as OSFLs a se concentrarem em atividades que produzam benefício público e ao aplicar o tratamento fiscal padrão usado para empresas lucrativas quando as atividades das OSFLs são realizadas puramente para lucro. A dificuldade na

implementação dessa regra “relacionada à missão” reside no estabelecimento de quais atividades econômicas promovem o benefício público e quais não (ou que não promovem o bastante).

4. *Efeitos no desenvolvimento do setor das OSFLs.* A abordagem de “imposto composto” reduz recursos para o setor sem fins lucrativos, essencialmente transferindo dinheiro das OSFLs para o setor público. É geralmente aceito que as OSFLs dedicadas a finalidades de benefício público não devam ser exigidas a transferir a menor parcela de recursos para o estado se elas não são elegíveis para subsídios do estado (semelhante às empresas lucrativas). O imposto com-

posto de todas as receitas das OSFLs de atividades econômicas elimina o incentivo para se envolverem na geração de receitas, em atividades de benefício público e é o mais desfavorável para o setor sem fins lucrativos. Os patrocinadores das OSFLs reclamam que esses impostos devem ser taxas menores, mais preferenciais do que os impostos para as empresas lucrativas.



A regra da “renda no destino” fornece o maior potencial de receita para as OSFLs, pois virtualmente qualquer receita pode se tornar isenta de impostos se canalizada para atividades de benefício público. O teste “relacionado à missão” é menos favorável para as OSFLs porque as atividades que são empreendidas puramente para obter receitas não gozam de isenção fiscal. Porém, o teste “relacionado à missão” continua a fornecer benefícios fiscais significativos para as OSFLs, particularmente quando elas se concentram em atividades associadas com finalidades de benefício público. Além do mais, essa abordagem canaliza as atividades econômicas das OSFLs para direções socialmente mais benéficas que o teste de “renda no destino”, que incentiva as OSFLs a se envolverem em atividades econômicas que pode arrecadar maior retorno financeiro em potencial mas não necessariamente o maior retorno social.



O Ambiente Legal e Regulamentar Brasileiro



Este capítulo apresentará os aspectos legais relativos às atividades comerciais das OSC. Como regra geral, não há legislação específica para a atividade comercial de entidades sem fins lucrativos, que devem seguir, na maioria das vezes, os regimes de autorização, registro e controle determinados para empresas. Por conta disso, no Brasil, é possível às OSC exercerem atividades de auto-financiamento, como descrito na Seção 3.2 desta guia. Quanto ao regime tributário, verificam-se diferenciações no recolhimento de impostos pela atividade comercial de entidades sem fins lucrativos, que pode deixar de existir por conta de imunidades ou isenções. Portanto, é preciso analisar, caso a caso, todas as implicações decorrentes da adoção, por entidades sem fins lucrativos, da prática de atividades comerciais.

3.1 Normas gerais aplicáveis às OSC

No Brasil, o termo “OSC – Organização da Sociedade Civil” é tecnicamente correto, embora sua aplicação seja quase inexistente. É mais freqüente a adoção de expressões como “ONG – Organização Não Governamental” para aquelas entidades dedicadas de forma mais aguerrida à formulação de políticas públicas ou defesa de direitos; “Filantrópica”, para aquelas que prestam serviços gratuitos de educação, saúde e assistên-



cia social; e “Institutos”, para aquelas dedicadas a apoio financeiro para projetos sociais de terceiros; sem contar as indicações como “OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público” para aquelas que tenham o título previsto na Lei 9.790, de 23/3/1999 (consultar Seção 3.2.1); ou mesmo a adoção de denominação correspondente à sua forma jurídica: Associação ou Fundação. Enfim, no Brasil é possível adotar qualquer uma das nomenclaturas para referência às entidades sem fins lucrativos dedicadas à consecução de uma finalidade de cunho social. De toda forma, para facilitar a leitura desse guia, nos referiremos conjuntamente a todas como “OSC”, pois todas elas têm, em comum, o fato de serem sem fins lucrativos.

No que diz com este conceito - entidade “sem fins lucrativos” - existe expressa disposição legal,⁷ definindo-as como aquelas que não apresentem superávit em suas contas, ou, quando apresentem, destinem-no integralmente para a consecução de seus objetivos sociais, sendo-lhes vedada a distribuição, a qualquer título, de parcela de suas rendas ou patrimônio.

A principal lei brasileira com dispositivos aplicáveis às OSC é o Código Civil,⁸ que define, entre outras coisas, as formas de constituição de pessoas jurídicas privadas no Brasil. Basicamente, o funcionamento das OSC fica condicionado: a) ao registro do seu estatuto social perante o Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas da respectiva localidade; b) à inscrição, na Receita Federal, perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); c) à expedição de alvará de funcionamento pelo município; e d) à inscrição no cadastro de contribuintes do município ou do estado, a depender de a atividade ser de serviço ou de comércio.

Para as OSC, duas formas são possíveis: Fundação E Associação de fins não econômicos.

3.1.1 Fundação

A fundação é um patrimônio composto por bens livres afetados (destinados) a uma causa de fins religiosos, morais, culturais ou de assistência, criada por iniciativa de particulares que, no ato constitutivo, podem definir a forma como será administrado.⁹

A principal característica desta modalidade de OSC é que ela compõe-se de um patrimônio vinculado a uma causa. Esse patrimônio pode ser composto não apenas por dinheiro, mas por qualquer outro tipo de bens, tais como imóveis, ações, objetos, obras de arte, direitos autorais ou direitos de imagem, desde que não estejam sofrendo qualquer disputa ou restrição e que sejam transferidos sem lesão a direitos hereditários. Uma vez destinados à fundação, nunca mais voltarão ao seu doador (o instituidor), pois ficaram afetados à causa escolhida, que, assim, passa a ser sua “dona”. Este patrimônio pode ser destinado a uma fundação por disposição em testamento, ou por manifestação de vontade em vida, por indivíduos ou empresas.

Outra característica importante é a ausência de membros, o que, como veremos adiante, torna as fundações distintas das associações. Dessa forma, é incorreta a previsão de membros em estatutos de fundações.

Regra geral, as fundações são administradas por conselhos – comumente chamados “Conselhos Curadores” – escolhidos pelo instituidor ou, na ausência deste, pelos próprios membros do conselho, que assim, zelam pela sua própria renovação. Este conselho tem como atribuição fixar as diretrizes de atuação da fundação e acompanhar a sua gestão financeira e operacional, conduzida por uma diretoria voluntária eleita pelo conselho ou, diretamente, por uma equipe remunerado liderada por um profissional também remunerado, comumente denominado “diretor-executivo” ou “presidente-executivo”. Variações nas atribuições poderão

7 Art. 12, § 3º, da Lei 9.532, de 10/12/1997.

8 Lei 10.406, de 10/01/2002.

9 Art. 62 Código Civil.



existir em função da complexidade da operação e dimensão da fundação.

A constituição de uma fundação é feita sempre pela manifestação inequívoca de vontade do fundador, o que poderá dar-se por via de escritura pública ou de testamento. Este mesmo documento deve indicar de maneira clara e especificada o propósito a que a entidade se dedicará. No caso de criação por escritura pública, os fundadores deverão apresentar um estatuto social ao Ministério Público, que poderá aprová-lo, indicar alterações ou negá-lo.¹⁰ Após a aprovação do estatuto é que será lavrada a escritura definitiva de criação da fundação. Em seguida, o documento deve ser levado para registro no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas da comarca da localidade, ato que representará a aquisição da personalidade jurídica pelo patrimônio destinado à fundação.

Uma vez constituída, uma fundação poderá vender, de forma regular, serviços ou mercadorias, desde que essa atividade comercial não represente um desvio da finalidade para o qual foi instituída.

Para assegurar que as fundações mantenham-se fiéis aos seus fins, a gestão das fundações é supervisionada pelo Ministério Público, que recebe relatórios anuais de prestação de contas de acordo com modelos padronizados (Sistema de Cadastro e Prestação de Contas, SICAP, disponível em www.fundata.org.br) e deve, antecipadamente, ser consultado sobre quaisquer operações patrimoniais relevantes, tais como venda de bens imóveis e contratação de empréstimos. Em razão desta competência atribuída pela lei, qualquer alteração que se pretenda realizar no estatuto social da fundação deve ser autorizada pelo Ministério Público, após deliberação de 2/3 dos administradores da fundação.¹¹

3.1.2 Associação

A associação é definida como a união de pessoas que se organizem para fins não econômicos, sem que, entre elas, se estabeleçam direitos e obrigações recíprocos.¹²

Constitui-se, assim, pela união de pessoas (físicas e/ou jurídicas) vinculadas por interesses convergentes. Estes membros podem aportar recursos e participar da administração da associação. Difere-se de uma sociedade empresarial pela ausência de finalidade lucrativa, ou seja, pela vedação à distribuição de lucro aos seus associados.

Para se formar uma associação, basta que se tenha a reunião de pelo menos dois indivíduos maiores de 18 anos e/ou duas pessoas jurídicas, com ou sem fins lucrativos, com o interesse de se associar visando uma atividade lícita e não lucrativa. A entidade deverá ter um estatuto social descrevendo suas finalidades e características, documento que será registrado no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas da comarca da sede da entidade.

A administração da associação será realizada conforme previsto livremente em seu estatuto social, que estabelecerá os cargos de direção e as suas respectivas competências, assim como o quórum exigido para a tomada de decisões. Contudo, apenas a assembléia geral pode destituir os administradores da associação ou promover alterações em seu estatuto. O quórum para a aprovação destas matérias observará o previsto no estatuto da entidade.¹³

A praxe brasileira distingue as associações em dois grupos: Aquelas de cunho social, destinadas ao benefício de pessoas fora de seus quadros associativos, e aquelas de cunho associativo, voltadas aos seus próprios membros. Às primeiras, juntam-se as já referidas “ONGs”, “filantrópicas” e “institutos” e, ao segundo grupo, reúnem-se os clubes recreativos, as

10 Arts. 65 e 66 do Código Civil.

11 Art. 67, Código Civil.

12 Art. 53 do Código Civil.

13 Art. 59 do Código Civil.



associações profissionais e de hobbies, por exemplo. Este segundo tipo de entidade, via de regra, não é favorecido com incentivos fiscais. Neste guia, a análise tem foco nas organizações de cunho social.

3.1.3 Titulações

Como veremos adiante, por vezes o regime fiscal é condicionado à pré-existência de um reconhecimento governamental. Assim, é importante, para compreensão futura, fazer referência aos títulos concedidos por órgãos públicos brasileiros para as instituições que atenderem a determinados requisitos. São eles:

- **Utilidade Pública Federal:** título concedido pelo Ministério da Justiça às fundações ou associações que sirvam desinteressadamente à coletividade. Garante à entidade portadora alguns benefícios, como receber doações cujos valores propiciam ao doador a possibilidade de dedução de impostos por ele suportados.¹⁴
- **Registro no CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social:** disponível para fundações ou associações de assistência social que observem um elenco de requisitos. Permite à instituição a possibilidade de firmar convênios ou receber subvenções com recursos públicos¹⁵. Com a atualização na Lei nº 12.10, o registro não é mais requisito para que se obtenha o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, no entanto continua sendo exigido para alguns registros e por alguns órgãos para comprovação de atuação no campo da assistência social.
- **Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social:** concedido para fundações

ou associações beneficentes de assistência social que preencham uma série de requisitos¹⁶ previstos na Lei nº 12.101. O pedido é julgado e, se aprovado, concedido pelo Ministério do Desenvolvimento Social, da Saúde ou da Educação, conforme a atividade preponderante da entidade interessada. Caso deferido, assegura à portadora a isenção do pagamento de contribuições sociais.¹⁷

- **Qualificação como OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público:** deferida pelo Ministério da Justiça para as fundações ou associações que se dediquem a algumas atividades previstas. Garante à instituição vantagens como a possibilidade de remunerar seus dirigentes estatutários (membros do Conselho) sem perder a imunidade ou isenção do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro (A OSCIP é a única qualificação que permite a remuneração de dirigentes com manutenção de isenções fiscais).¹⁸

3.1.3.1 Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)

Criada a partir de 1999, esta modalidade de entidade sem fins lucrativos tem sido bastante adotada nos últimos anos. Para obter esta qualificação, uma associação ou fundação deve apresentar pedido ao Ministério da Justiça demonstrando o atendimento de várias exigências. Dentre estas exigências, vale citar: (i) execução de uma das atividades previstas, que inclui uma gama de atividades que representa a maior parte do trabalho das OSC, como assistência social, educação, promoção da cultura, saúde, meio ambiente, desenvolvimento econômico, etc.;¹⁹ (ii) previsões estatutárias obrigatórias, como

14 Lei 91, de 28/08/1935.

15 Resolução 31, de 24/02/1999.

16 Os requisitos para a obtenção do CEBAS podem ser consultados no link: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm.

17 Decreto nº 2.536, de 06/04/1998.

18 Lei nº 9.790, de 23/03/1999.

19 Lei nº 9.790/1999 Art. 3º. "promoção da assistência social; promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei; promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata

esta Lei; promoção da segurança alimentar e nutricional; defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; promoção do voluntariado; promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar; promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais; estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos."



a necessidade de um artigo dispondo que em caso de extinção, o patrimônio será destinado a outra entidade qualificada como OSCIP; (iii) eleição de pelo menos duas pessoas para o órgão executivo da entidade (diretoria ou equivalente), e de outras três pessoas para o órgão de controle interno (conselho fiscal).

Após o deferimento do pedido, a instituição deverá se inscrever no CNES- Cadastro Nacional das Entidades Qualificadas pelo Ministério da Justiça e apresentar um relatório anual de atividades, até 28 de fevereiro de cada ano, como condição para manter a dedutibilidade fiscal das doações recebidas das empresas mantenedoras de seus programas.

Além da possibilidade de remunerar dirigentes estatutários (membros do Conselho) sem perder sua imunidade ou isenção, a OSCIP possui outras vantagens consideráveis. Uma delas é a possibilidade de receber doações diretas com benefícios fiscais para o doador. O incentivo é válido para empresas optantes pelo lucro real, que podem deduzir integralmente o valor doado como despesa operacional, até o limite de 2% do lucro bruto.

Outra vantagem da entidade qualificada como OSCIP é a possibilidade de firmar convênios com a administração pública, em nível federal, estadual ou municipal, para executar programas de interesse público com recursos governamentais.²⁰ Além disso, podem se candidatar para receber doações de bens apreendidos pela Receita Federal. Estes bens podem ser utilizados pela própria entidade ou revendidos em bazares para arrecadar fundos.²¹

3.2 Tributação e desonerações

Antes de iniciar o exame direto das OSC com atividades comerciais e os tributos incidentes, é preciso traçar um panorama geral sobre a tributação no país e as espécies de desonerações fiscais que beneficiam as entidades.

O sistema tributário brasileiro é definido na Constituição Federal, que estabelece todas as espécies de tributos, bem como o ente competente para a cobrança. A grande complexidade da tributação no país reside justamente no fato de cada ente possuir competência para a cobrança de determinados tributos, estabelecendo suas próprias regras. Os tributos são subdivididos em **impostos, taxas e contribuições**.

No caso dos **impostos**, a titularidade é da União Federal para a cobrança do Imposto de Renda (IR), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Importação (II) e Imposto de Exportação (IE). Já os Estados receberam a competência para cobrar o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações (ITCMD), e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Por fim, os Municípios foram designados como sujeito ativo para o Imposto Sobre Serviços (ISS), Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis inter vivos (ITBI).

O texto constitucional concede algumas **imunidades**, ou seja, impede que os referidos entes tributantes exerçam sua competência para cobrança dos impostos em determinadas situações. Estão protegidos por imunidade constitucional o “patrimônio, renda e serviços” das “instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos que atendam os requisitos da lei.”²² Imunidade, portanto, é um direito constitucional.

Há, também, as **isenções** dos impostos. Essas são desonerações concedidas por iniciativa do próprio ente competente para a cobrança, que pode criá-las e revogá-las de acordo com suas convicções. Neste sentido, a União Federal pode, por exemplo, estabelecer casos de isenções de IR, os Estados podem elencar fatos isentos do ICMS, e assim por diante. Isenção, portanto, é um favor legal.

20 Art. 116 da Lei nº 8.666/1993.

21 Portaria nº 256/2002.

22 Art. 150, VI, “a”, da Constituição.



Assim, uma OSC pode exigir, nos tribunais, a defesa de seu direito, mas terá que se submeter às condições impostas pelo favor que, inclusive, poderá deixar de receber. Por exemplo, o Estado de São Paulo concedeu isenção do ITCMD para entidades dedicadas à promoção da cultura; todavia, este benefício fica condicionado ao reconhecimento prévio desta condição de “entidade cultural” pela Secretaria da Cultura e pela Secretaria da Fazenda. Sem este procedimento preliminar, a OSC estará obrigada ao pagamento do imposto.²³

As **taxas** têm como hipótese de incidência uma ação estatal diretamente referida ao contribuinte.²⁴ Estão relacionadas à prestação de serviço público ou ao exercício do poder de polícia, que beneficia o próprio contribuinte, e a sua cobrança aparece como uma contraprestação. Apesar de juridicamente denominadas de taxas, podem receber outras denominações inclusive preços públicos. As OSC não gozam de imunidade ao pagamento de taxas, mas podem ser beneficiadas por isenções. Um exemplo é a isenção da Taxa de Limpeza Pública concedida pelo Distrito Federal para entidades de assistência social sem fins lucrativos, desde que declaradas como de utilidade pública.²⁵

No caso das **contribuições sociais**, temos quatro espécies, todas administradas pela União Federal: Contribuição Previdenciária, também conhecida como “cota patronal” (incidente sobre a folha de salários, à alíquota de 20%); a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, alíquota de 9% sobre o lucro líquido); além do Programa da Integração Social (Pis, alíquota de 1,65% sobre o faturamento, pelo no caso das instituições sem fins lucrativos, alíquota de 1% sobre a folha de salários²⁶); e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins, alíquota de 7,6%

sobre o faturamento). A Constituição prevê a isenção destas contribuições às entidades beneficentes de assistência social que atenda aos demais requisitos previstos em lei.

3.2.1 Condições para a fruição da imunidade

Como visto, a imunidade destina-se a instituições que se dedicam às atividades de educação e/ou assistência social.

Quanto ao conceito de **educação**, se refere a qualquer atividade que esteja ligada com o “pleno desenvolvimento da pessoa”, “seu preparo para o exercício da cidadania” e “sua qualificação para o trabalho”.²⁷ Portanto, deve ser entendida de forma ampla, e não apenas o ensino formal. A educação como auxílio na capacitação profissional, a educação ambiental, o desporto educacional, dentre outros, estão resguardadas pela desoneração constitucional.

O conceito de **assistência social** se refere a atividade que será prestada “a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social”.²⁸ Seus objetivos são: a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiências e a promoção de sua integração à vida comunitária; a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meio de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família.²⁹

Além de dedicar-se a alguma destas atividades, a entidade deverá observar algumas condições gerais para poder valer-se do direito à imunidade sobre seu patrimônio, renda e serviços. Estas normas são:

23 Lei nº 10.705/2000, art. 6º, § 2º.

24 Art. 77 do Código Tributário Nacional.

25 Lei nº 2.627/2000, art. 1º, III.

26 Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999. Atualmente, esta regra encontra-se prevista na Instrução Normativa nº 247, de 21/11/2002.

27 Art. 205 da Constituição. Interessante também o disposto no art. 1º da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (Lei nº 9.394/96):

“Art. 1º - A educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizacionais da sociedade civil e nas manifestações culturais.”

28 Art. 203 da Constituição Federal.

29 Supremo Tribunal Federal, ADIN 2036, Rel. Min. Moreira Alves, DJU 11.11.1999.



(i) não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio; (ii) aplicação de todas suas receitas na manutenção de seus objetivos institucionais, e dentro do território nacional; e (iii) manutenção de escrituração contábil formal (ver seção 3.7 deste guia para detalhamento sobre escrituração contábil formal) de todas suas receitas e despesas. Desta forma, toda entidade que observar estes pressupostos estará livre, a princípio, da cobrança de qualquer imposto sobre seu patrimônio, renda ou serviços.³⁰

Contudo, há outros requisitos a serem atendidos, encontrados na legislação esparsa. Vale destacar, por exemplo: (i) não remunerar dirigentes (com exceção das entidades constituídas sob a forma de OSCIP); (ii) apresentação anual de Declaração de Rendimentos à Receita Federal; e (iii) assegurar, em seu estatuto, a destinação de seu patrimônio a outra entidade imune em caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de suas atividades.³¹

Existem, ainda, as condições previstas por cada um dos entes federativos. Por exemplo, o Estado de São Paulo exige um procedimento prévio para o reconhecimento da imunidade ao ITCMD, em que a entidade deve apresentar uma série de documentos para garantir que não haja cobrança do imposto sobre as doações que vier a receber.³²

3.3 Atividades comerciais e finalidade não-lucrativa

Conforme definição acima mencionada, a finalidade não-lucrativa é representada pela reaplicação de todo resultado positivo na consecução dos objetivos institucionais a que a entidade se propõe. Como dito, não há qualquer vedação a que as OSC desenvolvam atividades comerciais, desde que

isso não caracterize desvio de finalidade, ou seja, desde que a atividade comercial não se torne um fim em si mesmo, sobrepondo-se aos fins sociais que levaram à criação da OSC. Em duas situações, a Receita Federal entendeu que certas atividades comerciais representavam desvio de finalidade:

- loja de conveniência destinada exclusivamente para atendimento de seus sócios;³³
- participação de entidade beneficente de assistência social como sócia de empresa comercial, pois isso caracterizava aplicação de recursos em atividade desvinculada das finalidades sociais da entidade;³⁴

Ponderamos, ainda, que em situações onde ocorra desvio de finalidade, poderá o juiz decidir, a pedido de parte interessada ou do Ministério Público, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica³⁵. Assim, se, por hipótese, um grupo de pessoas tem o propósito de constituir um negócio lucrativo para si, mas para fugir de impostos, constitui uma OSC, terão eles cometido uma fraude e, desde o início, abusado da personalidade jurídica da OSC, desviando sua finalidade. Caso essa situação seja levada aos tribunais, poderá o juiz determinar que as pessoas envolvidas sejam responsabilizadas pelas dívidas tributárias da OSC, pois foram elas que praticaram o desvio de finalidade, quando à frente da entidade.

A Constituição, ao disciplinar as imunidades, determina que os entes federativos não poderão tributar os serviços das instituições sem fins lucrativos. Ou seja, o próprio texto constitucional admite a possibilidade de que as entidades prestem serviços, sem impor que sejam gratuitos, assegurando assim que

30 Art. 14 do Código Tributário Nacional.

31 Lei 9.532, de 10/12/1997.

32 Decreto Estadual nº 45.837, de 04/06/2001.

33 Solução de consulta 106, de 30.04.2004, Dispositivos legais: lei 9532/97, art 15; PN CST 162/1974, 9ª. Região Fiscal, DOU de 10.05.2004.

34 Decisão 171 de 15.12.2000, Dispositivos legais: art 32, §10, da Lei 9430/96, IN SRF 2/97, arts 12, 13, 14, 15 e 18 da Lei 9532/97; art 10 da Lei 9718/98, 10ª. Região Fiscal. DOU 19.01.2001.

35 Conforme art 50 do Código Civil. Embora o texto desse artigo disponha que o Ministério Público só tem legitimidade de ação quando lhe cabe intervir no processo, entendemos que a mesma existe quando se tratar de uma entidade sem fins lucrativos, ainda que não constituída sob a forma de fundação, pois a mesma goza de imunidade ou isenções de impostos e capta recursos sob a bandeira de uma causa pública.



mesmo os valores obtidos como contrapartida desta atividade estarão protegidos de impostos.

Existe apenas uma restrição expressa a ser citada, no que diz respeito à isenção das contribuições sociais. Segundo a regulamentação própria, só terá direito à isenção (trata-se de uma condição à obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) a entidade que comprovar ter aplicado ao menos 20% de seus recursos em gratuidade.³⁶ **Para fazer jus à isenção, a entidade deve, a cada exercício, oferecer gratuitamente, sem qualquer cobrança ou contraprestação, parte de seus serviços, de forma o montante gasto nesses serviços gratuitos corresponda a 20%, no mínimo, de suas receitas globais.** Assim, para cada R\$ 5,00 em receitas, pelo menos R\$ 1,00 deve ser gasto em atendimento gratuito.

Exemplos de atividades comerciais comumente desenvolvidas por OSC:

22

- **cessão onerosa de marca:** algumas entidades já com prestígio nacional cedem suas marcas para empresas privadas, que, em troca, pagam royalties ou direitos autorais. É o caso, por exemplo, da Fundação S.O.S Mata Atlântica (www.sosmatatlantica.org.br), que cedeu o direito de uso do emblema ecológico “S.O.S Mata Atlântica” para uma empresa de produtos de higiene bucal, que passou a estampá-lo em uma tiragem específica de produtos;
- **serviços educacionais:** muitas OSC dedicam-se à atividade de educação, seja voltada ao ensino formal, em escolas, ou mesmo em âmbitos mais específicos como capacitação profissional, educação ambiental ou o desporto educacional. Quando a atividade não é gratuita, considera-se a atividade como um serviço;
- **serviços de saúde:** hospitais, clínicas e afins que, embora cobrem eventualmente pelos serviços, não distribuem lucros;

- **realização de eventos:** há OSC que dedicam-se à realização de eventos, como, por exemplo, mostras culturais, eventos artísticos e afins. É o caso do Instituto Sangari (www.institutosangari.org.br), que vem realizando exposições culturais por diversas capitais brasileiras. O valor recebido pelos ingressos, ou eventualmente por uma empresa que contratou a OSC para a organização do evento, é considerado receita comercial.
- **venda de mercadorias:** diversas entidades auferem receita de venda de mercadorias, seja em bazares ou mesmo lojas virtuais (internet). Algumas entidades produzem material próprio para a venda, outras realizam bazares com mercadorias doadas.

3.3.1 OSC como sócia de empresa comercial

Uma OSC pode participar ou deter ações de uma organização com fins lucrativos, sendo as receitas obtidas pela organização simplesmente consideradas como uma outra via de entrada de recursos. Sua natureza não-lucrativa não estará desvirtuada, desde que mantida a impossibilidade de que esta distribua qualquer vantagem aos membros de seu conselho de administração e que os recursos sejam utilizados para os fins estabelecidos pela organização.

Entretanto, não há consenso acerca de tal prática. Há divergências nos posicionamentos sobre a questão, com argumentos de que a participação em uma empresa desvirtuaria os propósitos de uma OSC.

É comum, inclusive, que pessoas físicas ou jurídicas façam doações de participações societárias, em especial ações de companhias abertas. Neste caso, é plenamente legal o recebimento das ações pela OSC, que poderá auferir dividendos ou mesmo renegociar estas ações.

³⁶ Decreto 2.536, de 06/04/1998.



3.4 Tributação das atividades comerciais das OSC

Alguns tributos incidem diretamente sobre o objeto da atividade comercial, como é o caso do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação), do ISS (Imposto Sobre Serviços), do IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), do II (Imposto de Importação) e do IE (Imposto de Exportação). Outros incidem sobre a receita obtida com a venda, como é o caso das contribuições do Pis (Programa da Integração Social) e da Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). Por fim, alguns tributos incidem sobre o lucro obtido com a atividade, caso do IR (Imposto de Renda) e da CSSL (Contribuição Social Sobre o Lucro). Vamos a eles.

No Brasil, incumbe aos municípios regularem e tributarem (pelo ISS) a venda de serviços, cabendo aos estados regular e tributar (pelo ICMS) a venda de mercadorias³⁷. Somente o Distrito Federal, por sua natureza única de “cidade-estado”, tem o direito de regular e tributar ambos. Para evitar que o regime legal desses impostos varie demasiadamente de uma localidade para outra, incumbe ao nível federal, editar normas gerais para cada imposto, inclusive fixando suas alíquotas mínimas e máximas.³⁸

3.4.1 Imposto de Renda

O Imposto de Renda é de competência da União Federal. Sua hipótese de incidência é o ingresso de renda no patrimônio do contribuinte, ou recebimento de proventos de qualquer natureza, assim entendidos quaisquer acréscimos patrimoniais não classificáveis como “renda”.³⁹ Este conceito acaba sendo utilizado no âmbito do imposto cobrado das pessoas físicas.

No que toca as pessoas jurídicas, a legislação ordinária, como um todo, acaba por definir o fato gerador do Imposto de Renda como o auferimento de lucro. Portanto, a pessoa jurídica deverá recolher o imposto sobre o lucro, em cujo conceito se enquadram as receitas obtidas com aplicações financeiras, ganhos de capital em alienações de bens, além, é claro, das obtidas como resultado das atividades comerciais em geral.

Para fins de do Imposto de Renda, pode-se dizer que o lucro que se considera tributável é o resultado que a empresa pretende distribuir aos sócios. Ou seja, o imposto recairá sobre o produto da atividade da empresa que beneficia ou beneficiará os seus titulares. Por esta razão, o resultado auferido pelas OSC distancia-se desde conceito, já que mesmo o superávit verificado em suas contas jamais poderá ser distribuído aos seus mantenedores. Em função disto é que a legislação fixou regras de isenção bastante abrangentes, como será explicado adiante.

A alíquota básica do Imposto de Renda é de 15%.⁴⁰ Além disto, a parcela do lucro mensal que superar R\$ 20.000,00 fica sujeita também à alíquota adicional de 10%, totalizando 25%.⁴¹

No Brasil, existem dois regimes de apuração do lucro: real e presumido. No lucro real, a pessoa jurídica apurará todos os seus custos e despesas e os confrontará com as receitas, e o produto desta equação será a base de cálculo tributável. Este é o regime adotado por grandes empresas, por imposição legal, ou seja, aquelas que apresentam faturamento superior a R\$ 48.000.000,00 por ano, ou ainda as que se dedicam a atividades de bancos comerciais, sociedades de créditos e afins. Já no regime lucro presumido, a lei estabelece um percentual fixo do faturamento que será considerado como lucro, independentemente das despesas incorridas pelo contribuinte. Nesta sistemática, via de regra a legislação⁴² fixa que o lucro será

37 Informações sobre alíquotas e isenções estaduais podem ser encontradas nas páginas virtuais da Secretaria da Fazenda de cada Estado; Bahia (<http://www.sefaz.ba.gov.br/>), Rio de Janeiro (<http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal>), São Paulo (<http://www.fazenda.sp.gov.br/>).

38 Arts. 146, III, 155 V e 156 I, da Constituição.

39 Art. 43 do Código Tributário Nacional.

40 Lei nº 9.249/1995, art. 3º.

41 Lei nº 9.249/1995, art. 3º, § 1º.

42 Lei nº 9.249/1995, art. 15.



apurado aplicando-se sobre o total do faturamento o índice de 8% (para as atividades de comércio ou serviços hospitalares), ou 32% (para serviços em geral). O resultado deste cálculo, portanto, apontará a base de cálculo do Imposto de Renda, sobre a qual deverá ser aplicada a alíquota acima mencionada (15%, com ou sem o adicional de 10%).

No caso das entidades sem fins lucrativos, as hipóteses de desoneração pela imunidade constitucional ou por isenção são bastante amplas, de forma que dificilmente haverá incidência do imposto, mesmo sobre o lucro auferido com atividades comerciais.

A imunidade destina-se apenas a OSC dedicadas a educação e/ou assistência social. Já a isenção está definida com a seguinte redação: “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 constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.”⁴³

24

Observe-se que a isenção é mais ampla que a imunidade, alcançando entidades dedicadas a diversas atividades, preservada a necessidade de finalidade não lucrativa. A inclusão do termo “caráter filantrópico” acaba por beneficiar a maioria das OSC, que, portanto, estarão abarcadas pela isenção, desde que não distribuam lucros.

Tanto para se beneficiar da imunidade quanto da isenção ao Imposto de Renda, a entidade deverá obedecer aos requisitos seguintes:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção;
- 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, a 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 encerramento de suas atividades, ou a órgão público.⁴⁴

Observe-se a restrição expressa na alínea “a”, que proíbe a remuneração de dirigentes por serviços prestados à entidade (com exceção das qualificadas como OSCIP). Por esta razão, a OSC que pretender usufruir da imunidade a impostos não poderá conceder remuneração ou gratificação de qualquer espécie para membros de sua administração (Conselho Curador, Conselho Administrativo, Conselho Fiscal ou Diretorias). Isto não impede, contudo, que a entidade possua funcionários devidamente registrados, cujos salários não representem afronta ao dispositivo em exame.

3.4.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação – ICMS – é de competência dos Estados e do Distrito Federal, e sua hipótese de incidência é a circulação de mercadorias (o ato de comércio) e a base de cálculo

43 Art. 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

44 Lei nº 9.532/97, Art. 12, § 2º.



do imposto é o valor monetário da operação em questão. **Já as alíquotas variam em cada Estado (embora sejam preponderantemente 17%) e, dentro de cada Estado, oscilam de acordo com ao produto.**⁴⁵ A alíquota base do imposto nos estados de São Paulo e Rio de Janeiro é de 18%.

A venda de uma mercadoria não torna alguém, imediatamente, um comerciante, pois este é considerado pela lei como “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com **habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial**, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.⁴⁶ Assim, a venda de móveis usados de uma OSC não a torna comerciante, salvo se, regularmente, mantenha, por exemplo, um bazar para venda de móveis e objetos usados, recebidos em doação. Uma vez definida a condição de contribuinte, a instituição deve verificar junto à Secretaria de Fazenda do estado em que atua o procedimento para realizar a sua inscrição no Cadastro Estadual.

3.4.2.1 A OSC como consumidor final

Por ser um imposto indireto, o ICMS acaba sendo suportado pelo consumidor final, pois o ICMS (assim como o IPI - ver sessão 3.4.3 deste guia sobre este imposto) é regido por um sistema não cumulativo, em que o tributo pago em uma etapa anterior é compensado com o devido na próxima etapa, de modo que o imposto é “carregado” desde a etapa inicial até a final, quando é pago pelo consumidor final, seja uma pessoa jurídica ou um indivíduo.

A complexidade para a compreensão da sistemática da não cumulatividade deste imposto reside no fato de que cada Estado possui competência para traçar determinados aspectos do imposto, em especial a fixação da alíquota e a instituição de isenções e benefícios fiscais. Assim, a comercialização de determinado produto terá a alíquota variável

de acordo com o estado em que esteja situado o vendedor. E mais: nas operações interestaduais, em que o vendedor está em um estado e o comprador em outro, o fato terá um tratamento tributário próprio, aplicando-se, por vezes, uma alíquota diferente daquela prevista na legislação de ambos os estados. Nesta hipótese, o Estado competente para a cobrança do tributo é aquele onde estiver situado o vendedor.

Mesmo assim, impõe-se a indagação: Deveria, então, uma OSC pagar o ICMS (e o IPI) sobre os bens que compra?

Entendemos que na maioria dos casos há fundamento legal para afastar a cobrança, ainda que haja necessidade de recorrer ao Judiciário. Recentes julgados dos tribunais superiores têm se alinhado aos interesses das OSC, desposando a tese de que a vedação de instituir impostos deve ser interpretada no sentido amplo, devendo-se desconsiderar quaisquer critérios de classificação adotados por normas infraconstitucionais para a classificação dos termos “comerciante”, “comprador” e “vendedor” no caso das OSC⁴⁷. Ou seja, se o bem passa a integrar o patrimônio da entidade, está amparado pela regra de imunidade que determina a não incidência do ICMS.

Assim, é possível ver reconhecida a imunidade ao ICMS (e ao IPI) sobre as compras de bens para integração ao patrimônio da OSC (não abrangendo aqueles destinados à venda). Para tanto, será necessário formalizar um requerimento perante a Secretaria da Fazenda Estadual competente, e, caso indeferido, buscar a sua reforma por via de ação judicial.

As entidades também podem pleitear a restituição dos mencionados impostos pagos no passado, na medida em que o art 166, do CTN, determina que “a restituição de **tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro**, somente será feita a quem prove **haver assumido tal encargo**, ou, no caso de tê-lo

45 Art. 155, § 2º, III da Constituição Federal.

46 Art. 4º Lei Complementar 87, de 13/12/1996.

47 Veja-se o acórdão proferido pela 2ª. Turma do STF no Recurso

Extraordinário 203.755/ES, julgado em 17.09.1996, relatado pelo Min. Carlos Velloso: “Constitucional. Tributário. ICMS. Imunidade tributária. Instituição de educação sem fins lucrativos.



transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo”.⁴⁸

3.4.2.2 A OSC como vendedor

Ainda, a mesma indagação reformulada: Deveria, então, uma OSC pagar o ICMS (e o IPI) sobre os bens que vende?

No que concerne à venda de mercadorias, a entidade sem fins lucrativos não goza de imunidade ou isenção diante da sistemática do imposto já referida, onde o custo deste é repassado para o consumidor final. A única forma que consideramos válida para obter a desoneração do ICMS em suas vendas é valer-se de uma das seguintes opções: (i) vender produtos imunes ou isentos de ICMS; (ii) comercializar produtos fabricados pela própria OSC; ou (iii) obter uma isenção específica com amparo em convênio ICMS.

26

De acordo com o Regulamento de ICMS de São Paulo, o imposto não incide, por exemplo, sobre: (i) as operações que envolverem livros, jornais ou periódicos; (ii) artesanato regional, desde que efetuado diretamente pelo artesão, em sua residência, sem trabalho assalariado; e (iii) certos produtos para deficientes físicos e sensoriais como cadeira de rodas e outros veículos para deficientes físicos, e outros.

Estes produtos acima descritos foram beneficiados com a isenção, independente da qualificação de quem o comercialize. Portanto, caso uma OSC trabalhe, ainda que na revenda, com algum dos produtos que se enquadrem nestas classificações, terá esta operação livre do pagamento de ICMS.

No campo das isenções, conforme já mencionado, cada Estado da Federação tem liberdade para instituí-las de acordo com seus próprios interesses. Contudo, é válido citar o exemplo do **Estado de**

São Paulo, que desonerou do ICMS a comercialização de produtos produzidos pela própria entidade de educação ou assistência social, sem fins lucrativos. Neste caso, a entidade deverá ainda observar os seguintes requisitos: (i) destinar sua receita integralmente na manutenção de seus objetivos sociais; (ii) o valor obtido produto das vendas das mercadorias em questão não ultrapassem o limite da isenção da microempresa (receita bruta de R\$ 240.000,00 por ano)⁴⁹; e (iii) atendidos estes requisitos, a entidade deverá ainda apresentar requerimento formal à Secretaria da Fazenda, que analisará o seu cumprimento e decidirá pela concessão ou não do benefício.

Benefício semelhante é concedido pelo Estado do Paraná.⁵⁰ Em ambos os casos, a desoneração abrange apenas entidades dedicadas a educação e/ou assistência social, não abarcando, por exemplo, organizações culturais ou desportivas.

Também por forma de convênios ICMS firmados, diversas instituições sem fins lucrativos conseguiram obter das autoridades políticas a desoneração de ICMS sobre a venda de mercadorias, dentre as quais podemos destacar: (i) a Fundação Projeto Tamar⁵¹; (ii) o SENAI; e (iii) o Museu de Arte de São Paulo (MASP).

Via de regra, estas desonerações concedidas pelos Estados são objeto de convênios interestaduais com o objetivo de estabelecer regras comuns para o tratamento do ICMS.⁵² Cabe a cada Estado, em particular, decidir pela sua aplicação ou não.

3.4.3 Imposto Sobre Serviços – ISS

O Imposto Sobre Serviços – ISS é de competência municipal, e sua hipótese de incidência é a prestação de serviços de qualquer natureza definidos. A Lei traz uma lista de serviços sobre os quais é permitido aos Municípios realizar a cobrança do ISS.⁵³

48 Nesse sentido, ver STJ - REsp 276.469/SP, 1º.

49 Atualmente, este limite vem definido no art. 12, § 4º, da Lei Estadual nº 10.086/1998 (alterada pela Lei Estadual nº 12.186/2006).

50 Decreto nº 1.980, de 21/12/2007.

51 RICMS/SP Anexo 1 - Artigo 68 (PRÓ-TAMAR) - Saída promovida pela Fundação Pró-Tamar de produto que objetive a divulgação

de atividades preservacionistas vinculadas ao Programa Nacional de Proteção às Tartarugas Marinhas. Este benefício vigorará até 30 de abril de 2005.

52 Por exemplo, Convênio ICMS nº 38/92, from which as isenções paulista e paranaense are citadas acima como exemplo.

53 Lei complementar (CF art 156) e Lei nº 116, de 31/07/2003.



Se a compreensão do ICMS não é fácil, haja vista o diferente tratamento disposto por cada um dos 26 estados além do Distrito Federal, as complicações no estudo do ISS são bem maiores: são 5.564 municípios com liberdade para exercer a sua competência tributária de instituir e cobrar o tributo.

Via de regra, o imposto é devido no local do estabelecimento do prestador do serviço, mesmo quando o seu resultado se verifique em outro Município. Esta é uma das poucas regras gerais do ISS, aplicáveis em todo o território nacional. Estas regras dispõem, ademais, que a base de cálculo é o preço do serviço, **e que a alíquota máxima é de 5%**.⁵⁴ No Município em que forem prestados os serviços, a entidade deve verificar os procedimentos locais para realizar a sua inscrição no Cadastro Municipal.

Também o caso do ISS, vige a regra da imunidade constitucional⁵⁵ que determina que o imposto não incide sobre as receitas de serviços das entidades sem finalidade lucrativas dedicadas à educação e/ou assistência social. Cada Município, no entanto, estabelece um procedimento próprio para que este direito seja reconhecido previamente, sob condição de inaplicabilidade do benefício.

É o caso, por exemplo, do Município de Goiânia, que determina que são imunes o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Para fazer valer tal direito, a entidade deverá requerer uma Declaração de Reconhecimento da Imunidade, expedida pela Secretaria de Finanças.⁵⁶

O Município de São Paulo também estabeleceu procedimento próprio para o reconhecimento da imunidade: determina que para solicitar o reconhecimento da imunidade tributária a entidade deverá apresentar o requerimento uma Solicitação de Reconhecimento de Imunidade Tributária.⁵⁷

São procedimentos prévios, portanto, aos quais os Municípios acabam condicionando o direito ao usufruto da imunidade tributária.

No campo das isenções, o tratamento varia bastante, por evidente, em razão da infinidade de Municípios disciplinando de sua própria maneira a cobrança do ISS.

Vale citar o caso do Município do Rio de Janeiro, que dispõe que estão isentos do imposto associações culturais, recreativas e desportivas; as promoções de concertos, recitais, shows, festividades, exposições, quermesses e espetáculos similares, cujas receitas se destinem integralmente a fins sociais; os serviços de exibição de filmes cinematográficos em salas ocupadas por entidades brasileiras sem fins lucrativos.⁵⁸

Pode-se perceber que isenção carioca é pontual. Enquanto a imunidade abrange entidades de assistência social e/ou educação, a isenção beneficia especificamente aos prestadores das modalidades de serviços acima mencionados. Na mesma linha das regulamentações vistas acima, a validade deste direito também depende de reconhecimento expresso pela autoridade fiscal, a requerimento da entidade.⁵⁹

3.4.4 Imposto Sobre Produtos Industrializados

O IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados – é de competência da União Federal, e sua hipótese de incidência é, a rigor, a industrialização de produtos com finalidade comercial. O imposto incide sobre produtos industrializados assim compreendidos aqueles resultantes de qualquer operação definida como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária, caracteriza-se como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo.⁶⁰

54 Lei Complementar nº 116/2003.

55 Art. 150, VI, "c".

56 Código Tributário Municipal (Lei nº 5040/1975, § 8º do art. 7º).

57 Instrução Normativa SUREM nº 03/2008, art. 2º, § 1º.

58 Decreto nº 10.514, de 08/10/1991.

59 É o que dispõe o Decreto nº 14.602, de 29/02/96, que determina à entidade que apresente pedido de consulta, acerca de seu direito à isenção ou imunidade, perante a Gerência de Consultas Tributárias da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários.

60 Decreto nº 4.544, de 26/12/2002.



Apesar de seu fato gerador apresentar uma matriz legal um tanto aberta, a hipótese de incidência do imposto pode ser melhor delineada quando se leva em conta a configuração ou não do “estabelecimento industrial”. Este conceito acaba se contrapondo à definição de “oficina”, como estabelecimento que emprega, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts.

Ou seja, a entidade só estará praticando atividades no âmbito de incidência do IPI caso realize modificações/transições de produtos em um estabelecimento bastante equipado, com grande quantidade de trabalhadores contratados na condição de operários e utilizando alta potência motriz. Portanto, parece-nos razoável concluir que OSC sem fins lucrativos, cujos objetivos estão ligados à promoção de valores sociais, muito dificilmente apresentarão este tipo de atividade.

Em todo caso, quando constituir um estabelecimento de grande porte e sua produção estiver em níveis mais elevados, deve verificar se sua atividade se enquadra em alguma das diversas hipóteses previstas na extensa TIPI – Tabela do Imposto de Produtos Industrializados,⁶¹ que também indica a alíquota do tributo, variável de acordo com a atividade desenvolvida.

3.4.5 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) é um tributo de competência da União Federal, e possui como hipótese de incidência ou auferimento de lucro, assim considerado como superávit ou resultado positivo decorrente de atividades comerciais.⁶² Sua alíquota é de 9% para a maioria das pessoas jurídicas.⁶³

Frise-se que para fins de incidência deste tributo, o conceito de lucro deve ser visto sob a perspectiva de resultado, bastando que seja apurado o superá-

vit para a sua incidência.⁶⁴ Portanto, o fato de uma entidade não possuir finalidade lucrativa, por si só, não implica que deixe de ser tributada pela CSLL. Apresentado resultado positivo, resta configurada a hipótese de incidência da contribuição.

Apesar de não se tratar de um imposto, também há casos de imunidade tributária. A respeito, são “isentas” de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social.⁶⁵

Os critérios para o direito a benefício são: (i) seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal (ver sessão 3.1.3 deste guia); (ii) seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos (ver sessão 3.1.3 deste guia); (iii) promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes; (iv) não recebam, seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores e benfeitores, remuneração e não usufruam de vantagens ou benefícios a qualquer título (exceto para as entidades qualificadas como OSCIP); (v) aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.⁶⁶

En resumen, a imunidade à CSLL destina-se exclusivamente a entidades de assistência social e que obedeçam a diversos requisitos como os que tratam do requerimento e renovação de certificados, além da apresentação de documentos e relatórios.

Contudo, quanto à isenção, vale para a CSLL as mesmas regras referentes ao Imposto de Renda.⁶⁷ O dispositivo isenta da contribuição 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.” Portanto, tem-se

61 Aprovada pelo Decreto nº 6.006/2006.

62 CF, art 195 I 'c'.

63 Art. 3º da Lei nº 7.689/1988.

64 Art. 2º Lei 7.689, de 15/12/1998.

65 Art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

66 Lei nº 8.212, de 24/07/2001.

67 Art. 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.



uma isenção de grande abrangência, que alcança a maioria das OSC sem finalidade lucrativa que pratiquem atos filantrópicos ou alguma das demais atividades elencadas no dispositivo acima.

3.4.6 Programa de Integração Social (Pis) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)

As contribuições do Pis (Programa de Integração Social) e da Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) apresentam como fundamento constitucional o mesmo artigo da CSLL, com a diferença de incidirem sobre o a receita ou o faturamento, e não o lucro.

Contudo, quanto ao Pis, esta contribuição estabeleceu que pela as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, não incide sobre o faturamento, e sim sobre a folha de salários (alíquota de 1%).⁶⁸

Assim, para a grande maioria das OSC, o Pis deixa de ser um tributo ligado diretamente à receita de atividades comerciais, para incidir sobre o valor despendido com a folha de salários paga pela entidade.

Quanto à Cofins, sua hipótese de incidência é a percepção, pelo contribuinte, de faturamento, assim compreendido como “receita bruta total da pessoa jurídica”.⁶⁹

Há duas diferentes sistemáticas de cobrança da Cofins: cumulativa e não-cumulativa. No regime cumulativo, cada parte da cadeia produtiva recolhe a contribuição à alíquota de 3%, sem direito à apuração de créditos do imposto pago pelos produtores. Já na sistemática não-cumulativa, a regra é a mesma que descrevemos para o ICMS: o contribuinte apura o crédito pago ao adquirir o produto ou serviço, e o desconta quando da apuração do tributo devido no período. No regime não-cumulativo, a alíquota da Cofins é de 7,6%. Conforme discutido em seção posterior deste guia,

no que se refere às OSC, há intensa obscuridade quanto a qual regime elas devem adotar.

A imunidade tributária à Cofins obedece à mesma regra da CSLL, como visto acima: é válida para entidades de assistência social que observem alguns requisitos.⁷⁰

No que pertine à isenção, são isentas da Cofins as receitas decorrentes de “atividades próprias” das entidades de educação e/ou assistência social. Entendemos que este conceito abrangeria aquelas auferidas com a venda de bens e/ou serviços para os quais a instituição foi criada, como o caso das mensalidades cobradas pelas escolas sem fins lucrativos.⁷¹

Contudo, a Receita Federal vem se posicionando no sentido de que apenas as receitas recebidas a título de doações/contribuições estariam enquadradas no conceito de “atividade própria”, enquanto os valores oriundos de venda de bens/serviços seriam considerados “atividades impróprias”, sujeita à incidência da Cofins.

A questão passou a ser discutida recentemente na Justiça, que proferiu alguns julgados em favor das entidades, ou seja, reconhecendo que a isenção da Cofins estende-se às receitas decorrentes da venda de bens e serviços, já que também são atividades próprias das entidades. Entretanto, ainda não se pode apontar uma orientação jurisprudencial pacífica. A todo rigor, atualmente as receitas de bens e serviços (impróprias) sofrerão cobrança de Cofins, salvo provimento judicial em contrário.

3.4.6.1 Regime de apuração pelo Cofins

No que se refere ao regime de apuração (cumulativo ou não cumulativo), que definirá a alíquota e base de cálculo aplicáveis nos casos das receitas sujeitas à Cofins, há um emaranhado legislativo extremamente complexo com relação ao percentual devido e a incidência de novas isenções.

68 Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999. Atualmente, esta regra encontra-se prevista na Instrução Normativa nº 247, de 21/11/2002.

69 Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

70 Art. 55 da Lei nº 8.212/91.

71 Medida Provisória nº 1858-6/99 (atual 2158-35).



A própria Receita Federal não é clara quanto a esta questão. É entendido de que **sobre as receitas de venda de bens/serviços das instituições sem fins lucrativos incide a Cofins pela sistemática não-cumulativa⁷². Ou seja, as entidades deveriam pagar a alíquota de 7,6%, com possível desconto de créditos de aquisições apurados sobre operações anteriores.**

Por outro lado, a lei⁷³ estabeleceu que a OSC que gozar de imunidade a impostos (instituições de educação e assistência social) deveria pagar Cofins sobre suas venda de bens/serviços à alíquota de 3%, sem direito a crédito do tributo pago em aquisições (o seja, sujeitas à sistemática de apuração cumulativa).

Já aquela que não se enquadrar como entidade imune, como no caso de uma entidade isenta, estaria sujeita ao novo regime (não-cumulativo). A confusão revela-se pois o conceito de entidades imunes a impostos, assim definidas no art. 150 da Constituição Federal, é o mesmo utilizado na regra de isenção da Cofins (Medida Provisória nº 2158-35) qual seja: entidades de educação e/ou assistência social sem fins lucrativos.⁷⁴

Então, uma OSC enquadrada neste conceito (entidade de educação e/ou assistência social) deve adotar qual regime para pagamento da Cofins? É uma pergunta que a própria legislação é incapaz de responder. Nosso entendimento é de que a lei ordinária prevalece sobre qualquer disposição infra-legal, e assim a sistemática válida é a cumulativa, embora o posicionamento pontual da Receita Federal em sentido contrário. Como o regime cumulativo, de menor alíquota, é mais favorável, temos recomendado às entidades que busquem o reconhecimento deste direito, que pode ser feito por um processo de Consulta Fiscal e, se necessário, por questionamentos judiciais.

3.4.7 Imposto de Importação

Como a própria denominação sugere, este tributo incide sobre a importação de produtos estrangeiros. O tributo é pago quando da realização do desembaraço aduaneiro, para a retirada do produto, e a alíquota depende da natureza da mercadoria, conforme tabelas previstas pelos órgãos fiscais.

Quanto às entidades sem fins lucrativos, a lei prevê desoneração do imposto para aquelas que se dedicarem a educação ou assistência social.⁷⁵

3.4.8 Imposto de Exportação

Da mesma forma, a exportação de produtos também está sujeita a tributo de competência federal, no caso, o Imposto de Exportação. Suas alíquotas também oscilam conforme o tipo de mercadoria exportada.⁷⁶

A legislação não prevê desonerações para as entidades sem fins lucrativos, portanto, a princípio, o seu recolhimento é devido por qualquer organização que realize exportações.

3.4.9 Quadro Geral

Para se traçar um quadro geral da tributação das atividades comerciais das instituições sem fins lucrativos, é preciso tratá-las em categorias distintas. Na primeira, estariam as entidades que desenvolvam atividades de educação e/ou assistência social, e, portanto, abrangidas pela imunidade tributária constitucional. Na segunda, as demais.

72 Decreto nº 5.164, de 2004 e Decreto nº 5.442, de 2005” (Solução de Consulta nº 96/2006).

73 Lei nº 10.833/2003.

74 Assim definidas no art. 150 da Constituição Federal é o mesmo utilizado na regra de isenção da Cofins (Medida Provisória nº 2158-35).

75 Lei nº 8.032/1990 (art, 2º, I, 'b').

76 Decreto-lei nº 1.578/1977.



Educação e assistência social							
Atividade	Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte (ICMS)	Imposto Sobre Serviços (ISS)	Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI)	Imposto sobre Exportação/ Importação (IE) (II)	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS
Royalties sobre marcas e direitos autorais	Imune	Não incide	Imune	Não incide	Imune	Isenta*	Isenta*
Serviços educacionais pagos (inclusive mensalidades)⁷⁷	Imune	Não incide	Imune	Não Incide	Não Incide	Isenta*	Isenta*
Serviços de Saúde	Imune	Não incide	Imune	Não incide	Não incide	Isenta*	Isenta*
Eventos (ingressos)	Imune	Não incide	Imune	Não incide	Não incide	Isenta*	Isenta*
Venda de Mercadorias	Imune	Isenta se houver regra no Estado em que a entidade está sediada	Não incide	Não incide	Imune	Isenta*	Isenta*

* Com relação às contribuições sociais (CSLL e Cofins), a isenção fica condicionada à obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, e o Pis é calculado sobre a folha de salários, conforme explicitado na sessão 3.4.5 deste guia.

77 Utilizamos serviços de saúde e educacionais como exemplo, pois são atividades praticadas por entidades de assistência social e educação.



Demais objetivos sociais							
Atividade	IRPJ	ICMS	ISS	IPI	IE/II	CSLL	COFINS
Royalties sobre marcas e direitos autorais	Isento	Não incide	Incide	Não incide	Imune	Isenta	Incide**
Serviços pagos, inclusive pormensalidades	Isento	Não incide	Incide	Não Incide	Não Incide	Isenta	Incide**
Eventos (ingressos)	Isento	Não incide	Incide	Não incide	Não incide	Isenta	Incide**
Venda de Mercadorias	Isento	Isenta se houver regra no Estado em que a entidade está sediada	Não incide	Não incide	Isento	Isenta	Incide**

** No caso da Cofins, a lei estabelece isenção da contribuição apenas sobre as receitas decorrentes de "contribuições, doações, anuidades ou mensalidades".⁷⁸ As receitas obtidas por via de atividades comerciais, portanto, estão sujeitas à Cofins, de acordo com a regulamentação infra-legal, embora algumas entidades estejam questionando judicialmente esta restrição. Quanto ao Pis, o recolhimento é sobre a folha de salários, conforme explicitado na sessão 3.4.5 deste guia.

regulamentação própria, com suas peculiaridades. No caso das entidades dedicadas a educação e/ou assistência social, que preencham os requisitos legais, há a abrangência pela imunidade constitucional, cabendo à instituição averiguar qual o procedimento administrativo para recolher o seu direito, que varia em cada um dos Estados.

3.5 Leis sobre fontes não-comerciais de recursos

Outras formas de recurso são admitidas em lei. De origem privada, temos as doações, definidas como "o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra."⁷⁹ Sobre a doação, não há incidência do Imposto de Renda (IRPJ), mas é possível que seja devido o ITCMD (Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações), conforme legislação local.

Este imposto incide sobre o recebimento de transmissões de bens causa mortis (herança) ou doações. A alíquota máxima é de 4% sobre os valores recebidos, mas cada estado apresenta

Para proporcionar benefícios fiscais ao doador, as entidades podem desenvolver projetos amparados por leis específicas como a Lei de Incentivo à Cultura ou "Lei Rouanet," Lei do Audiovisual, e a Lei de Incentivo ao Esporte, além dos vinculados ao Fundo para Infância e Adolescência.⁸⁰

A Lei Rouanet permite que entidades sem fins lucrativos, cujo objeto social contemple atividades culturais, desenvolvam projetos com a possibilidade de captação de recursos públicos ou privados, a título de doação (mero aporte de recursos sem contrapartida) ou patrocínio (transferência de recursos com finalidade promocional, ou seja, divulgação da pessoa ou marca do investidor). Como benefício aos investidores privados (pessoas físicas ou jurídicas, desde que optantes pelo lucro

78 Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999 e Instrução Normativa nº 247, de 21/11/2002.

79 Art. 538 do Código Civil.

80 Lei nº 8.313, de 23/12/1991; Lei nº 8.685, de 20/07/1993; Lei nº 11.438, de 29/12/2006; e Lei nº 8.069, de 13/07/1990, respectivamente.



real), a legislação federal permite que as contribuições sejam deduzidas do Imposto de Renda devido (exceto o adicional de 10%).

É importante referir que a Lei Rouanet instituiu dois tipos distintos de benefícios. O primeiro é o do art. 18, que ampara projetos em áreas específicas⁸¹. Os investidores privados poderão realizar doações ou patrocínios, e deduzi-los integralmente do Imposto de Renda devido, até o limite de 6% (pessoas físicas) ou 4% (pessoas jurídicas). A segunda espécie de benefício fiscal está prevista no art. 26, e destina-se a projetos culturais em áreas pré-definidas de forma mais abrangente⁸². Neste caso, o abatimento do imposto é parcial. Em caso de doações, a dedução pode chegar a 80% (pessoas físicas) ou 40% (pessoas jurídicas) do valor investido, até o limite de 6% (pessoas físicas) ou 4% (pessoas jurídicas) do imposto devido. Já o patrocínio pode ser abatido até o limite de 60% (pessoas físicas) ou 30% (pessoas jurídicas) do valor investido, até o limite, igualmente, de 6% (pessoas físicas) ou 4% (pessoas jurídicas) do imposto devido. Para este benefício do art. 26, a pessoa jurídica poderá ainda utilizar o valor doado como despesa operacional para fins de abatimento na apuração do lucro real. Mais informações sobre os benefícios da Lei Rouanet podem ser obtidas em:

<http://www.cultura.gov.br/site/categoria/apoio-a-projetos/mecanismos-de-apoio-do-minc/lei-rouanet-mecanismos-de-apoio-do-minc-apoio-a-projetos/>

Com relação à chamada Lei do Audiovisual, esta prevê incentivos para aqueles que invistam na exibição, distribuição e infra-estrutura técnica ou co-produção de obras audiovisuais. As entidades podem apresentar projetos à Comissão de Valores Mobiliários, pedindo autorização para vender “cotas de comercialização” para investidores privados, que poderão utilizar o valor aplicado para

abater do seu Imposto de Renda. Estes mesmos projetos também podem receber contribuições a título de patrocínio, também com possibilidade de dedução do Imposto de Renda pelo patrocinador, porém em percentuais diferentes. A compra de cotas de comercialização permitem a dedução do Imposto de Renda em até 3% (pessoas físicas) e 1% (pessoas jurídicas), e o patrocínio possibilita o abatimento de 6% do Imposto de Renda devido pela pessoa física, e de 4% para a jurídica.

Outras informações em:

<http://www.cultura.gov.br/site/categoria/apoio-a-projetos/mecanismos-de-apoio-do-minc/lei-do-audiovisual/>

Quanto à Lei de Incentivo ao Esporte, o funcionamento é semelhante ao da Lei de Incentivo à Cultura. Deve haver um projeto no âmbito desportivo desenvolvido por uma entidade sem fins lucrativos, cujo objeto social seja ligado ao esporte. Esta entidade poderá receber contribuições na forma de doação ou patrocínio, com possibilidade de abatimento do Imposto de Renda por parte do investidor, até o limite de 6% do imposto devido pela pessoa física, e 1% pela jurídica. Mais informações em: <http://portal.esporte.gov.br/leiIncentivoEsporte/>

Ademais, as entidades que desenvolvam projetos assistenciais amparados pelos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente,⁸³ podem receber doações intermediadas pelos conselhos municipais da criança e do adolescente. Os doadores poderão deduzir estes montantes do imposto de renda, observados os limites de 10% da renda bruta da pessoa física e 5% da renda bruta da pessoa jurídica.

Também há benefícios no âmbito estadual e, mais comumente, municipal. É o caso, por exemplo, da Prefeitura de São Paulo, que concede dedução do ISS e do IPTU (Imposto Predial e Territorial

81 “nas áreas de artes cênicas; livros artísticos literários ou humanísticos; música erudita ou instrumental; exposições de artes visuais; doações de acervo para bibliotecas públicas museus, arquivos públicos e cinematecas, bem como treinamento de pessoal e aquisição de equipamentos para a manutenção desses acervos; produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual; preservação do patrimônio cultural material e imaterial; e construção e manutenção de salas de cinema e teatro em Municípios com menos de 100.000 habitantes.

82 “teatro, dança, circo, ópera, mimica e congêneres; produção cinematográfica, videográfica, fotográfica, discográfica e congêneres; literatura, inclusive obras de referência; música; artes plásticas, artes gráficas, gravuras, cartazes, filatelia e outras congêneres; folclore e artesanato; patrimônio cultural, inclusive histórico, arquitetônico, arqueológico, bibliotecas, museus, arquivos e demais acervos; humanidades; e rádio e televisão, educativas e culturais, de caráter não-comercial.

83 Conforme estabelecido no art. 260 da Lei nº 8.069/90.



Urbano) para os valores doados a entidades culturais (música, dança, teatro, circo, cinema, fotografia, vídeo, literatura, artes plásticas, artes gráficas, filatelia, folclore, artesanato, acervo e patrimônio histórico e cultural, museus e centros culturais). As pessoas jurídicas que investirem nos projetos desenvolvidos pelas OSC culturais poderão abater até 70% do valor doado, até o limite de 20% do total do imposto devido.⁸⁴ Outras informações: http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/cultura/lei_de_incentivo/index.php?p=7

De outro lado, há uma série de possibilidades de obtenção de recursos de origem pública, divididas da seguinte forma:

- Auxílios e Contribuições:⁸⁵ aportes feitos pela União Federal conforme autorização na Lei das Diretrizes Orçamentárias anual⁸⁶;
- Subvenções Econômicas e Sociais: as econômicas dependem de disposição na Lei das Diretrizes Orçamentárias. Tanto as sociais quanto as econômicas vinculam a entidade a dá-las o destino específico previsto na legislação, ao contrário do que ocorre no caso dos auxílios e contribuições⁸⁷;
- Convênios, Acordos ou Ajustes: são instrumentos de cooperação firmados entre as entidades sem fins lucrativos perante órgãos da administração pública ou organizações particulares visando o atendimento de interesses comuns⁸⁸;
- Termos de Parceria: instrumentos disponíveis para entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, visando o desenvolvimento de atividades em conjunto com a administração pública de forma mais objetiva.⁸⁹

3.6 Declarações Fiscais

Em nível Federal:

À Receita Federal do Brasil:

- (i) DIPJ– Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (anual, até 30 de junho), com informação sobre receitas, despesas e variações patrimoniais verificadas durante o ano-calendário;
- (ii) DIRF– Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (anual, até 15 de fevereiro), com informação do imposto eventualmente retido de funcionários e outros, conforme legislação específica;
- (iii) DCTF– Declaração de Débitos e Créditos Federais (mensal, até o 15º dia útil do segundo mês subsequente, ou semestral, até o 5º dia útil de abril e outubro), com informações sobre os valores de todos os impostos e contribuições federais recolhidos no período em referência⁹⁰; e
- (iv) DACON - Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais, com os valores base de apuração do Pis e da Cofins (mensal, até o 5º dia útil do segundo mês subsequente).

Estas declarações são de apresentação obrigatória mesmo para as entidades sem fins lucrativos, exceto a DACON, cuja entrega é dispensada para entidades imunes ou isentas ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, cujo valor mensal das contribuições a serem informadas seja inferior a R\$ 10.000,00.⁹¹

Ao Ministério da Justiça, as OSC que sejam **OSCIP** ou declaradas de utilidade pública federal devem apresentar anualmente, **até 30 de abril**, um relatório descrevendo as atividades e as despesas

84 Lei Municipal nº 10.923/1990.

85 Lei nº 4.320, de 17/03/1964 e Decreto nº 93.872, de 23/12/86.

86 Atualmente, Lei nº 11.514, de 13/08/2007, art. 37.

87 Lei nº 4.320, de 17/03/1964 e Decreto nº 93.872, de 23/12/86.

88 Decreto nº 6.170, de 25/07/2007 e Instrução Normativa nº 01/1997, da Secretaria do Tesouro Nacional.

89 Lei nº 9.790, de 23/03/1999 e Decreto nº 3.100, de 30/12/1999.

90 Alterações promovidas por nova Instrução Normativa publicada em 30 de dezembro.

91 Art. 5º, II, da Instrução Normativa nº 590/2005.



e receitas auferidas no exercício, dentre outras informações, por meio do **modelo do CNES** – Cadastro Nacional de Entidades, cujas normas específicas são disponibilizadas no sítio da internet do Ministério (www.mj.gov.br/cnes).

Em nível Estadual:

As Fundações devem apresentar:

- Ao Ministério Público: anualmente, até 30 de abril, um relatório descrevendo as atividades e as despesas e receitas auferidas no exercício, dentre outras informações, por meio do modelo do SICAP – Sistema de Cadastro e Prestação de Contas, cujas normas específicas são disponibilizadas por cada uma das Procuradorias de Fundações.
- À Secretaria da Fazenda: mensalmente, as declarações sobre apuração de ICMS, conforme modelo e procedimento de entrega definido no estado, exceto para aquelas que não pratiquem venda de mercadorias e, assim, não estejam inscritas no cadastro estadual de contribuintes.

Estas declarações em âmbito estadual são devidas apenas pelas Fundações. Associações não precisam apresentá-las.

Em nível Municipal:

À Secretaria da Fazenda: mensalmente, as declarações sobre apuração de ISS, conforme modelo e procedimento de entrega definido no Município, exceto para aquelas que não pratiquem prestação de serviços e, assim, não estejam inscritas no cadastro municipal de contribuintes.

3.7 Expertise necessária para desenvolver atividades comerciais

A guarda de livros contábeis é de extrema importância e, como visto acima, é condição para o usufruto da imunidade tributária. Portanto, quanto às atividades comerciais, a contabilidade das entidades sem fins lucrativos segue as mesmas regras gerais das sociedades comerciais. Assim, os atos que impliquem o auferimento de receita, a prática de uma despesa, ou a verificação de variação patrimonial, devem ser registrados em livros próprios.

As demonstrações contábeis a serem elaboradas também são as mesmas das empresas com finalidade lucrativa⁹²:

- Balanço patrimonial: variações no ativo e no passivo verificadas no período;
- Demonstração do resultado: apuração do resultado via confronto de receitas e despesas praticadas no período;
- Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados; acompanhamento do superávit da entidade;
- Demonstração das mutações do patrimônio social: acompanhamento de fundos patrimoniais;
- Demonstração das origens e aplicações de recursos: informações de natureza financeira.

Há algumas peculiaridades a serem observadas, conforme determina a Norma Brasileira de Contabilidade.⁹³ Pela instituições sem fins lucrativos, e determina, por exemplo, que as demonstrações contábeis devem ser complementadas por “notas explicativas” que contenham uma série de informações nela elencadas. Ademais,

⁹² Norma Brasileira de Contabilidade nº 3.

⁹³ Nº 10, itens 10.4 e 10.19.



há elementos que se aplicam exclusivamente às fundações, e disciplina “critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros contábeis e de estruturação das demonstrações financeiras” desta classe de entidades.

Para fundações, as receitas devem ser registradas em contas diferentes obedecendo a dois critérios, expostos nos seguintes subitens:

- As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são registradas no patrimônio social.⁹⁴
- Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como, comercial, industrial ou de prestação de serviços.⁹⁵

Portanto, primeiramente há uma distinção na forma de escrituração do recurso a depender de este possuir caráter patrimonial ou de custeio. Ademais, **os resultados das atividades de autofinanciamento da entidade (comercial, industrial ou prestação de serviços) devem ser registrados de forma segregada de todas as demais receitas.**

As normas são relativamente complexas e possuem pouca divulgação. Via de regra, as entidades vêm se obrigadas a contratar uma pessoa com conhecimentos contábeis para o gerenciamento de sua contabilidade.

Algumas observações podem ser obtidas no site do Ministério do Desenvolvimento Social:

<http://www.mds.gov.br/institucional/secretarias/secretaria-nacional-de-assistencia-social-snas-1>

Há também organizações dedicadas à orientação de entidades, valendo citar o GIFE:

GIFE – Grupo de Institutos, Fundações e Empresas

www.gife.org.br

Av. Brigadeiro Lima, nº 2413, 1º Andar, cj. 11
Jardim América, São Paulo SP, CEP 01452-000

Fone/Fax (55 11) 3816-1209

E-mail: diretoria@gife.org.br

ABONG - Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais

www.abong.org.br

Rua General Jardim, 660 - 7º andar

Vila Buarque, São Paulo SP, CEP 01223-010

Fone/fax: (55 11) 3237-2122

E-mail: abong@uol.com.br

Instituto Fonte

www.fonte.org.br

Rua Itamirindiba, 1

Pinheiros, São Paulo SP CEP 05429-060

Telephone/Fax: (55 11) 3032 1108

E-mail: fonte@fonte.org.br

NESST

www.nesst.org

São Paulo, SP

Fone/fax: (55 11) 8116-5138

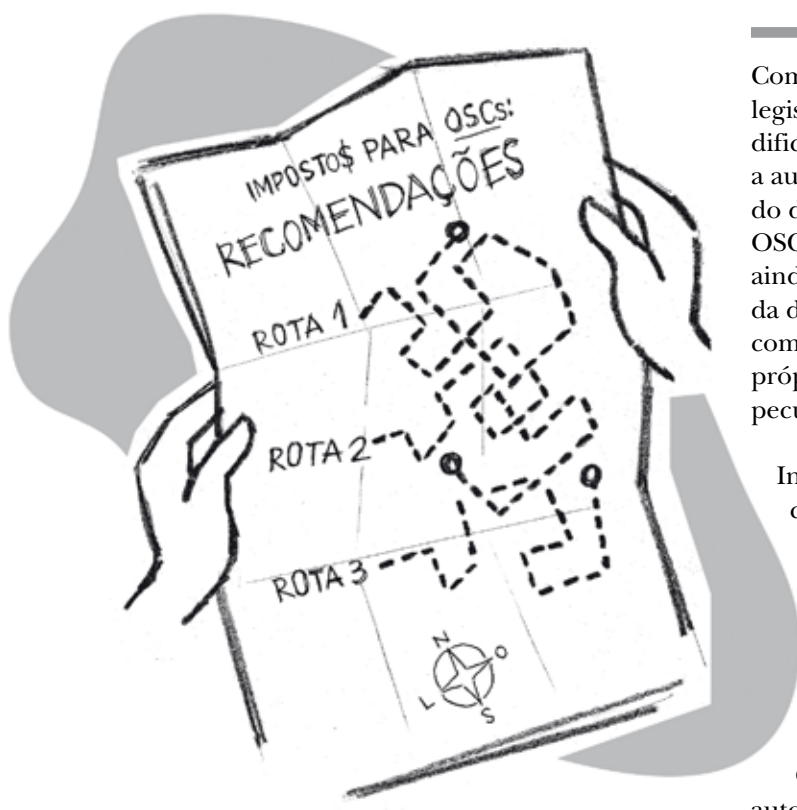
E-mail: brazil@nesst.org

94 Norma Brasileira de Contabilidade Nº 10.19.2.3.

95 Norma Brasileira de Contabilidade Nº 10.19.3.5.



Interpretação e Crítica do Ambiente Legal Brasileiro



Como pôde ser visto, o Brasil apresenta uma legislação bastante complexa, em constante modificação, e de difícil compreensão. Destacamos a ausência de uma legislação específica a respeito do desenvolvimento de atividades comerciais pelas OSC. O modelo tributário, em particular, gera ainda mais dificuldade de apreensão em razão da divisão de competências tributárias, o que faz com que cada estado e município tenham suas próprias leis e regulamentos, cada qual com suas peculiaridades.

Inseridas neste contexto, as OSC se deparam com uma legislação cada vez mais rigorosa para o Terceiro Setor, numa tentativa de transpor os obstáculos impostos pelo Estado.

A tipologia ICNL apresentada no capítulo 2 deste guia é de grande valia para compreender o funcionamento das normas fiscais e jurídicas atualmente aplicadas às OSC brasileiras que desenvolvem atividades de autofinanciamento.

Em primeiro lugar, é importante observar que, conforme previsto no Código Civil Brasileiro, as OSC somente estão autorizadas a exercer atividades de autofinanciamento sob a condição de que tais atividades não venham a descaracterizar as OSC quanto ao seu objeto social principal e, além disso, não cheguem a configurar-se como atividade



principal da organização. Tal interpretação, aplicada ao Brasil, encontra-se alinhado aos critérios de teste do objeto principal propostos pela ICNL.

O teste ICNL de destinação da receita também aplica-se ao Brasil. Tome-se, como exemplo, o apontado no capítulo anterior quanto ao fato de a participação de uma OSC na titularidade de uma organização com fins lucrativos ser permitida observando-se a condição de que não se distribua nenhuma parte da receita oriunda de tal participação entre os profissionais da OSC nem entre sua diretoria e que tal receita seja integralmente reinvestida de maneira direta nos programas desenvolvidos pela OSC. Não obstante tais casos sejam julgados individualmente, é essa a prática geralmente adotada.

Interessante notar que, se procedermos à avaliação deste caso conforme recomendado pelo teste de objeto principal do ICNL, poder-se-ia considerar que a OSC estaria descaracterizando sua atuação social, principalmente se a atividade lucrativa não tiver nenhuma relação com a sua missão. Entretanto, se considerarmos o teste de destinação da receita, a atividade passaria a ser admissível, contanto que a totalidade da receita fosse reinvestida nos programas sociais da OSC, assim, portanto, a OSC manteria sua classificação de organização sem fins lucrativos. Em outras palavras, ao considerar-se a tipologia ICNL no Brasil, a OSC deverá obedecer aos critérios de um dos dois testes para que possa resguardar sua condição de organização sem fins lucrativos.

Quanto à incidência de impostos sobre as atividades autofinanciadas da OSC, o código fiscal brasileiro não somente dispõe de um ordenamento extremamente complexo, mas também apresenta lacunas quanto a leis especificamente aplicáveis a tais atividades. Contudo, geralmente ocorre a incidência de um imposto sobre a destinação da receita, o que acaba por isentar de encargos fiscais todos os lucros das atividades econômicas dirigidas ao benefício público. A Lei do

Imposto de Renda não estabelece distinção entre origem e fonte de receita (para receitas oriundas de atividades comerciais), mas sim, garante, no âmbito geral, isenção fiscal para associações e fundações cuja receita de autofinanciamento seja utilizada única e especificamente para fins sociais dentro do País.

Embora a legislação brasileira não se baseie nos critérios do ICNL, é possível observar diversas semelhanças entre os dois sistemas, especialmente se considerarmos a aplicação da lei e determinadas decisões judiciais. Em suma, o Brasil aplica tanto o teste de destinação da receita quanto o teste de objeto principal para fins de avaliação da condição das organizações sem fins lucrativos cujas atividades sejam autofinanciadas, além do imposto sobre destinação de receita, há incidência de imposto sobre a receita oriunda dessas atividades.

A diferença entre a legislação brasileira e a tipologia ICNL reside na sua complexidade e na suscetibilidade a múltiplas interpretações por parte das autoridades e profissionais dos setores jurídicos e fiscais. Isso pode causar incertezas aos gestores das OSC brasileiras quanto às suas responsabilidades de cunho fiscal e jurídico, e, conseqüentemente, desestimulá-los a envolver-se em atividades dessa natureza.

4.1 Percepção das OSC

O ordenamento legal encoraja as OSC a buscar programas de autogeração de renda por meio de atividades comerciais ou autofinanciáveis e uma menor dependência de fundos públicos através de contratos ou subvenções. Há uma série de incentivos fiscais que desoneram os valores recebidos por meio da prática de tais atividades. Em 1995, um estudo⁹⁶ revelou que 61,1% das rendas obtidas por entidades do Terceiro Setor foram geradas por elas próprias, estando essas organizações e o seu trabalho de autofinanciamento em um patamar positivo na percepção pública em geral.

96 Cf. Leilah Landin e Neide Beres. *Ocupações, despesas e recursos: As organizações sem fins lucrativos no Brasil*. 1ª Ed, Rio de Janeiro, Nau, 1999, p. 47.



As entidades cuja fonte de receita reside em financiamento proveniente do Estado têm incitado certa rejeição por parte da sociedade civil, diante das crescentes denúncias de mau uso dos recursos públicos. Um caso bastante marcante foi o da LBA – Legião Brasileira da Assistência, no começo da década de 90. A entidade era presidida por Rosane Collor de Melo, esposa do Presidente Fernando Collor de Melo, e foi objeto de investigações que apontaram irregularidades em diversos convênios públicos. Os atos da primeira-dama e de seu marido – que acabou sofrendo processo de impeachment por corrupção – resultaram em uma descrença cada vez maior acerca das entidades filantrópicas e sem fins lucrativos.

Corrupção e abuso da lei também se estenderam a entidades que desenvolvem atividades comerciais: algumas se aproveitavam da imunidade tributária para favorecer terceiros, além de utilizarem cargos para beneficiar financeiramente pessoas próximas. Apesar de serem casos isolados, atraíram grande atenção do público e colaboraram para a construção de uma imagem denegrada das OSC perante a população em geral.

Diante do quadro crescente de conduta indevida, a legislação sofreu um processo de enrijecimento. As regras para a obtenção de recursos públicos ou para obter o direito à imunidade tributária têm se tornado cada vez mais rigorosas, e a interpretação para a concessão de benefícios, cada vez mais restritiva, o que acaba por prejudicar todas as OSC não obstante o fato de sua grande maioria desenvolver trabalhos dentro do terreno da mais plena legalidade. Em vez de simplesmente intensificar o rigor da legislação e podar sua permissividade, cujo resultado prático é o fortalecimento de uma burocracia nociva e ineficiente, o Estado deveria concentrar esforços no monitoramento das atividades das OSC, punindo aquelas atuam de forma ilegítima.

4.2 Implicações do Ordenamento Regulatório nas Políticas Públicas

Esta seção aplica ao Ordenamento Regulatório brasileiro os critérios de avaliação do Capítulo 2 do Guia Legal. Com base nos parâmetros definidos naquele capítulo, o NESST apresenta uma avaliação da legislação brasileira, indicando os pontos de destaque positivo ou negativo, e emitindo recomendações para a evolução do sistema normativo e jurídico para o autofinanciamento das OSC brasileiras.

4.2.1 Simplicidade ou complexidade de administração

Pobre

A legislação tributária brasileira, em geral, é bastante complexa e prolixa, o que se reflete também para as normas contábeis. São dezenas de tributos diferentes, sujeitos a três níveis distintos de legislação: federal, estadual e municipal, sendo que as duas últimas apresentam diferenças marcantes a depender da localidade onde se situa a organização contribuinte. Empresas com finalidade lucrativa desembolsam grandes quantias com profissionais de contabilidade e consultoria visando balizar toda a sua atividade dentro das disposições legais. Como as OSC não tem legislação específica a respeito às suas atividades econômicas e também estão sujeitas a este complexo sistema, acabam muitas vezes vendo-se igualmente obrigadas a realizar este tipo de investimento. Quando não possuem recursos para tanto, sem querer acabam por praticar atos em desacordo com a lei, expondo-se a pesadas cominações a título de multas e juros.

4.2.2 Efeitos na arrecadação tributária

Moderado

Embora a legislação seja rigorosa e a carga tributária elevada, o Brasil é conhecido pela ineficiência dos órgãos de fiscalização. Por esta razão, é grande no país o volume de tributos sonegados. A principal forma de fiscalização é pela visita de fiscais



nas sedes das empresas, mas isso é feito de forma bastante precária, e são freqüentes os casos de corrupção. Como a sonegação traz um impacto na arrecadação, as autoridades, ao invés de melhorar a fiscalização, acabam por aumentar alíquotas e criar novos tributos, prejudicando ainda mais a situação daqueles que cumprem as disposições legais.

Por outro lado, a legislação brasileira aposta cada vez mais na figura da substituição tributária por retenção. Nos casos enquadrados nesta hipótese, o tomador do serviço ou comprador do produto é obrigado a reter e recolher o imposto devido pela CSO em questão. Este mecanismo tem propiciado um crescimento na arrecadação, ao atribuir aos próprios administrados o dever de evitar a sonegação fiscal. Todavia, sua utilização não raro culmina na prática de injustiças, já que a empresa que toma o serviço ou adquire o produto nem sempre possui plena compreensão acerca dos benefícios fiscais (imunidade ou isenção tributária) de que goza a entidade em questão, e, muitas vezes, acaba retendo tributos que não seriam devidos por esta.

O Fisco deveria investir mais na qualidade de sua fiscalização, a fim de combater a sonegação e aumentar a arrecadação formal de tributos, o que possibilitaria, em um primeiro momento, a redução da carga tributária e a desativação de mecanismos burocráticos como o da retenção tributária.

4.2.3 Efeitos sobre o setor comercial

Moderado

Não há grande impacto no setor comercial pela prática de atividades pelas entidades sem fins lucrativos. Isto porque a atuação destas organizações se dá em campos basicamente direcionados a fins sociais, em sua maioria distintas das áreas em que atuam as empresas com fins lucrativos. É o caso, por exemplo, de uma entidade que organiza bazares de produtos doados, cujo faturamento será aplicado em assistência social, ou de uma instituição que organiza exposições culturais a fim obter recursos para a educação de menores carentes. Como resultado, não há muito espaço

para concorrência perante as empresas com finalidade lucrativa.

Há, no entanto, questões pontuais que levantam o assunto da concorrência desleal. Um bom exemplo é o das empresas de tecnologia no Brasil. Por muito tempo, elas reclamaram da concorrência de entidades sem fins lucrativos em licitações públicas que envolvem contratos de desenvolvimento de tecnologias, nas quais participam OSC cujos objetivos contemplam a seara educacional. Por gozarem de imunidade tributária, estas entidades eventualmente podem apresentar preços mais competitivos, o que é criticado pelo setor comercial.

Recentemente, uma decisão em processo de consulta proferida pela Receita Federal deu razão às queixas dos empresários, e manifestou-se no sentido de que ao participar destes processos de concorrência, as entidades perdem o direito à imunidade de impostos. A decisão não possui efeitos práticos por enquanto, porém certamente podemos aguardar o início de uma longa discussão perante o Poder Judiciário. Em muitos aspectos, as decisões judiciais são problemáticas, pois podem dar origem a precedentes embora não haja prova substancial de que as OSC tenham de fato se beneficiado da imunidade tributária nos processos de concorrência no Brasil.

4.2.4 Efeitos no desenvolvimento do Terceiro Setor

Fraco

Embora haja o reconhecimento da possibilidade de desenvolvimento de atividades próprias pelas OSC, bem como a existência de benefícios tributários, a legislação complexa e burocrática impede um maior avanço do Terceiro Setor no Brasil. Para a grande maioria das OSC, é muito difícil conhecer exatamente quais atividades elas podem praticar. Também há carência de informações sobre as condições e procedimentos necessários para poderem se valer dos benefícios de imunidade ou isenção tributária para cada um dos tributos aplicáveis.



O país necessita de um ordenamento regulatório mais uniforme, moderno e sistematizado, que afaste a burocracia ineficiente e permita o crescimento das entidades sem fins lucrativos bem como a sua atuação na promoção de valores de interesses públicos.

4.3 Limitações do Ordenamento Legal e Recomendações para a reforma do ambiente legal

4.3.1 Ambiente legal e regulamentar para as OSC

O ordenamento complexo e heterogêneo que disciplina a atividade das OSC é, sem dúvidas, um aspecto que impede o crescimento da atuação do setor. Seria pertinente, por exemplo, que a União Federal editasse um diploma legal, como um “Código do Terceiro Setor”, compilando toda a legislação que afeta as entidades sem fins lucrativos. Neste ato, além de sistematizar e aperfeiçoar as disposições já existentes, seria muito interessante que se definissem parâmetros a serem observados em todos os entes federativos, em especial os procedimentos para o reconhecimento de imunidade tributária.

O presente guia tem o intuito de consolidar os mais importantes dispositivos legais e regulamentares atinentes ao Terceiro Setor, mas não possui o escopo de tentar compilar todas as leis relevantes ao tema.

4.3.2 Atividades comerciais e finalidade não-lucrativa

Hoje, a legislação brasileira é bastante clara ao não vincular atividades comerciais de finalidade lucrativa. É perfeitamente possível que uma entidade sem fins lucrativos realize atividades comerciais, desde que obedecido um elenco de requisitos legais que visam garantir que os recursos serão aplicados na consecução de seus objetivos sociais e não serão fruto de desvio ou uso indevido.

O NESST acredita que, neste aspecto, a legislação é satisfatória. A definição da lei é clara a respeito da possibilidade do desenvolvimento de atividades

comerciais por entidades sem finalidade lucrativa. Entretanto, seu teor não é totalmente conhecido pelas autoridades e não raro encontra-se sujeito a interpretações aleatórias e conflitantes, causando certa confusão às OSC.

4.3.3 Tributação nas atividades comerciais

O ordenamento legal é claro ao estatuir que a imunidade genérica a impostos só abrange as entidades cujo objetivo seja de assistência social e/ou educação. Quanto às demais, a regulamentação é heterogênea já que cada Estado e cada Município concede ou não isenções de acordo com seus próprios interesses, o que, sem dúvidas, dificulta a compreensão do ambiente legal tributário por parte das OSC.

Quanto ao direito à imunidade, não parece haver justificativa para a necessidade de procedimento administrativo para reconhecimento prévio, dada a inexistência de disposições a esse respeito na Constituição Federal. Portanto, a Lei Federal deveria esclarecer a desnecessidade destes procedimentos, proibindo os entes federativos de exigirem-nos como condição prévia à fruição da imunidade e preservando seu papel de garantir que as entidades beneficiadas pela imunidade tributária estão, de fato, agindo em conformidade com a lei.

Por fim, uma crítica oportuna ao sistema tributário no que se refere ao Terceiro Setor é o de privilegiar, em muitos casos, apenas as entidades que praticam educação e/ou assistência social. A regra constitucional de imunidade destina-se exclusivamente a estas instituições, e nas isenções locais (ICMS e ISS) essa restrição também é muito comum. Assim, acabam ficando desamparadas da desoneração fiscal entidades dedicadas a atividades importantes como a promoção de direitos humanos, da cultura, do meio-ambiente, do desenvolvimento comunitária, dentre tantas outras. Dado o papel importante alcançado pelo Terceiro Setor i na resposta a problemas sociais de caráter relevante, não mais se justifica a limitação destes benefícios fiscais tão-somente às entidades citadas.



4.3.4 Leis relevantes sobre fontes de recursos não comerciais

A legislação acerca do repasse de recursos estatais vem sendo objeto de constantes alterações, geralmente visando implementar maior rigidez e fiscalização pelos órgãos públicos envolvidos. Atualmente, a principal crítica que se pode fazer a este ordenamento é a ausência de clareza quanto às normas de procedimento (regras para comprovação de despesas e prestação de contas), a serem observadas pela entidade, o que por vezes cria situações de autuação e multas, suportadas inclusive pessoalmente pelos seus representantes.

No que se refere à regulamentação sobre as doações e patrocínios, também não há clareza a respeito das possibilidades de benefícios fiscais disponíveis para os doadores. As regras são complexas e constantemente modificadas, trazendo insegurança aos doadores interessados em contribuir, prejudicando, assim, as OSC focadas na obtenção deste tipo de receitas.

Com leis mais homogêneas e flexíveis de um lado, e uma atuação fiscalizatória mais forte de outro, o país certamente criaria um ambiente favorável às OSC sérias e transparentes, ao mesmo tempo combatendo o mau uso de recursos por umas poucas instituições inidôneas.

4.3.5 Obrigações acessórias

Tal qual a legislação tributária em si, a regulamentação das obrigações acessórias também é complexa e de difícil compreensão. O número de formulários e declarações de apresentação obrigatória é grande, e cada documento possui aspectos próprios e prazos de entrega diferentes, tornando dura a vida de quem administra a entidade.

Os requerimentos de apresentação como condição para o reconhecimento de imunidade também possuem uma regulamentação insatisfatória. Além da heterogeneidade decorrente da autonomia de cada Estado e Município ditar suas regras, a burocracia predomina, em razão, por exemplo, da ausência de prazos máximos a serem respeitados pelo órgão julgador. Vale citar, por exemplo, o

caso do Município de São Paulo, em que as entidades têm sido obrigadas a aguardar entre um e dois anos para ver seu pedido de imunidade deferido, a fim de poderem deixar de recolher o Imposto Sobre Serviços – ISS.

A apresentação de tantos formulários e declarações, em diferentes datas, é outro ponto de atraso nas atividades do Terceiro Setor. Um ordenamento legal sistematizado poderia concentrar estas informações em um número menor de documentos, facilitando a administração das entidades e mitigando a necessidade de contratação (dispendiosa) de pessoal especializado.

4.3.6 Expertise necessária para desenvolver atividades comerciais

As entidades que pretendam desenvolver atividades comerciais deveriam consultar profissionais que compreendam a legislação e as peculiaridades relativas ao Setor, evitando o cometimento de irregularidades que podem lhe trazer complicações administrativas e fiscais.

4.4 Estudo de casos exemplares de aplicação do sistema jurídico e regulatório

FUNDAÇÃO S.O.S. MATA ATLÂNTICA

A Fundação S.O.S. Mata Atlântica é uma organização da sociedade civil cuja missão é promover a conservação da diversidade biológica e cultural do Bioma Mata Atlântica e ecossistemas sob sua influência, estimulando ações para o desenvolvimento sustentável, bem como promover a educação e o conhecimento sobre a Mata Atlântica, mobilizando, capacitando e estimulando o exercício da cidadania socioambiental. Foi criada em 1986, por um grupo de cientistas, empresários, jornalistas e ambientalistas que já atuavam em outras organizações. Iniciou realizando estudos que demonstravam a intensidade dos danos ao meio-ambiente provocados pela civilização até os dias atuais. Um deles revelou que apenas 8,8% das florestas originais de mata atlântica restavam



preservados levando a população a refletir sobre a possibilidade de perda efetiva do seu valioso patrimônio natural.

Em parceria com outras OSC e sempre buscando a conscientização da população, a Fundação atua fortemente perante órgãos governamentais visando o combate ao desmatamento. O grande fruto desta luta foi a publicação da Lei Federal nº 11.428, de 22/12/2006, que disciplina a utilização e proteção da vegetação nativa do Bioma Mata Atlântica.

A Fundação, desde o início, entendeu que uma imagem e um nome marcante seriam fundamentais para a conscientização da população e, portanto, definiu seu nome com a expressão “SOS Mata Atlântica”, uma clara mensagem de perigo e de quem precisa ser socorrido, e também, uma marca, com a bandeira nacional onde o retângulo verde, representativo de nossas matas, está desaparecendo, pelo desmatamento. Uma mensagem forte e clara que construiu a reputação da entidade e da marca, que desde o início teve ampla divulgação em adesivos, bottons, pins, canecas, camiseta, bonés, etc.

A marca, com o tempo, passou a ser desejada e, para as empresas, passou a ser uma alternativa comercial. Parcerias começaram a ser estabelecidas e hoje a marca vende, por exemplo, creme dental e produtos financeiros (cartão de crédito e títulos de capitalização), gerando milhões de reais como receita derivada de royalties.

Por ser título de OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (ver sessão 3.2.1 deste Guia), a Fundação observa as determinações como a prestação anual de contas e a apresentação de relatório anual de execução de atividades.⁹⁷ Ademais, para manter vigente seu direito à isenção do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), obedece a escrituração completa de

receitas e despesas e a aplicação de todos os recursos recebidos na consecução de suas atividades estatutárias.⁹⁸ A Fundação também possui em seu estatuto social uma cláusula assegurando que, em caso de extinção, todo seu patrimônio será destinado a uma entidade qualificada como OSCIP.⁹⁹

INSTITUTO AYRTON SENNA

O Instituto Ayrton Senna é uma organização da sociedade civil cuja missão é promover a qualidade na educação. Foi criada em 1994, pela família do automobilista, tragicamente falecido naquele ano. Desde sua fundação, transformou a realidade de 7.896.146 de crianças e jovens. Em treze anos, foram investidos R\$161,7 milhões em programas sociais. Só em 2007 são 1.350.532 crianças e jovens beneficiados, 67.350 educadores formados, 10.670 escolas, ONGs e universidades parceiras, 1.360 municípios atingidos e 25 estados contemplados.

Para cumprir sua missão, o Instituto conta com 100% dos royalties do licenciamento das marcas Senna, Senninha, Senninha Baby e imagem de Ayrton Senna, doados pela família do piloto, e o investimento de aliados socialmente responsáveis, que querem ajudar a mudar o cenário brasileiro. Muitas empresas brasileiras e internacionais licenciam a marca Senna, os personagens Senninha e Senninha Baby e a imagem de Ayrton Senna porque compartilham os mesmos princípios que norteiam a missão do Instituto: são empresas conscientes da sua responsabilidade social e da qualidade que querem imprimir ao que produzem. A marca é estampada em produtos diversos, como vestuário, calçados, material de papelaria, alimentos, brinquedos e cartões de crédito.

A entidade foi constituída sob a forma de Associação Civil, nos termos do art. 53 do Código Civil. Por ser uma entidade que se dedica à educação e à assistência social, é imune a impostos, conforme determina o art. 150, VI, ‘c’, da

97 Lei nº 9.790/1999 e do Decreto nº 3.100/1999.

98 Art. 14 do Código Tributário Nacional e do art. 12, § 2º da Lei nº 9.532/1997.

99 Conforme determina o art. 4º, IV, da Lei nº 9.790/1990.



Constituição Federal. Assim, está livre do recolhimento do IRPJ e do ISS incidentes sobre as suas receitas, além do ITCMD sobre as doações. Também é detentora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, o que a garante a imunidade às contribuições sociais, qual sejam, CSLL, Pis e Cofins, além do INSS sobre a folha-de-salários. A cada três anos, formaliza o pedido de renovação deste certificado.

O Instituto observa, ainda, todos os requisitos para o usufruto da imunidade tributária, como os do art. 14 do Código Tributário Nacional (não distribuir lucros, aplicar todas as receitas em atividades no território nacional, e manter contabilidade formal) e da Lei nº 9.532/1997, como não remunerar dirigentes e apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos à Receita Federal.

CONCLUSÃO

44

Embora sejam muitos os fatores que levam uma OSC a dedicar-se a atividades de autofinanciamento, o principal deles reside na necessidade de gerar receita irrestrita para utilização nas atividades diárias da administração da organização, além da certeza de que seus programas serão plenamente executados. A receita resultante de trabalho autofinanciado funcionará como complementação a outras fontes de receita como, por exemplo, doações e parcerias. Isso tudo, em conjunto, contribuirá para a sustentabilidade da OSC como um todo.

Uma outra vantagem das atividades de autofinanciamento é o fato de possibilitarem à organização o alcance a um público maior, além de seus beneficiários, doadores e associados. O envolvimento com a comercialização de produtos e serviços, geralmente com novos setores, resulta em maior conscientização da sociedade quanto às questões que a organização está tentando resolver por intermédio de seus programas sociais e/ou ambientais. Assim, ao promover a conscientização sobre as questões que afetam a sociedade, o autofinanciamento traz consigo o potencial de fortalecer, de maneira significativa, o impacto social da organização como um todo e, ainda, contribui com

mudanças sistêmicas sociais no longo prazo. Por esses motivos, os ordenamentos legais e fiscais deveriam facilitar e incentivar a realização de atividades autofinanciadas entre as OSC que se empenham de maneira honesta e dedicada a trabalhos de tal natureza, possibilitando-lhes uma maior contribuição à sua sustentabilidade financeira e organizacional como um todo e permitindo-lhes resultados sociais de maiores dimensões.

Embora as leis e os códigos fiscais brasileiros abarquem a legalidade do autofinanciamento por parte das OSC, restam ainda a falta de clareza e a inespecificidade para os colaboradores do terceiro setor, os profissionais das áreas fiscal e jurídica, e as autoridades às quais cabem o controle e a monitoração das atividades das OSC no país. Se houver uma simplificação dos trâmites e sua divulgação a um público maior, o enorme potencial do autofinanciamento atuará, por fim, sem barreiras para promover o fortalecimento da sociedade civil brasileira e, por conseguinte, da sociedade como um todo.