Nº 53

A TRIBUTAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

Condições de Possibilidade para um Simples Social

Pensando o DIREITO

ipea Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

Secretaria de Assuntos Legislativos

Ministério da Justiça

GOVERNO FEDERAL BRASIL PÁTRIA EDUCADORA

Nº 53

A TRIBUTAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

Condições de Possibilidade para um Simples Social

Pensando o DIREITO

ipea Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

Secretaria de Assuntos Legislativos

Ministério da Justiça

GOVERNO FEDERAL BRASIL PÁTRIA EDUCADORA

Governo Federal

Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República
Ministro Roberto Mangabeira Unger

Fundação pública vinculada à Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República, o Ipea fornece suporte técnico e institucional às ações governamentais – possibilitando a formulação de inúmeras políticas públicas e programas de desenvolvimento brasileiro – e disponibiliza, para a sociedade, pesquisas e estudos realizados por seus técnicos.

Presidente
Jessé José Freire de Souza

Diretor de Desenvolvimento Institucional
Alexandre dos Santos Cunha

Diretor de Estudos e Políticas do Estado, das Instituições e da Democracia
Daniel Ricardo de Castro Cerqueira

Diretor de Estudos e Políticas Macroeconômicas
Cláudio Hamilton Matos dos Santos

Diretor de Estudos e Políticas Regionais, Urbanas e Ambientais
Marco Aurélio Costa

Diretora de Estudos e Políticas Setoriais de Inovação, Regulação e Infraestrutura
Fernanda De Negri

Diretor de Estudos e Políticas Sociais
André Bojikian Calixtre

Diretor de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais
Brand Arenari

Chefe de Gabinete
José Eduardo Elias Romão

Assessor-chefe de Imprensa e Comunicação
João Cláudio Garcia Rodrigues Lima

Ouvidoria: http://www.ipea.gov.br/ouvidoria
URL: http://www.ipea.gov.br

Ministério da Justiça
Ministro de Estado da Justiça
José Eduardo Cardozo

Secretaria de Assuntos Legislativos

Secretário de Assuntos Legislativos e Diretor Nacional de Projeto Pensando o Direito
Gabriel de Carvalho Sampaio

Chefe de Gabinete e Gerente de Projeto
Sabrina Durigon Marques

Coordenação:
Anna Cláudia Pardini Vazzoler
Ricardo Lobo da Luz
Guilherme Moraes-Rego
Renata Cristina do Nascimento Antâo
Vladimir Sampaio Soares de Lima

Equipe Técnica
Vera Ribeiro de Almeida
Paula Lacerda Resende

Ministério da Justiça
Secretaria de Assuntos Legislativos

A TRIBUTAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

Condições de possibilidade para um Simples Social

Série Pensando o Direito, nº 53

Brasília
2015

© 2015 Ministério da Justiça, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
Todos os direitos reservados. É permitida a reprodução parcial ou total desta obra, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade dos autores, não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista do Ministério da Justiça, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada ou da Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República.

SECRETARIA DE ASSUNTOS LEGISLATIVOS
Projeto Pensando o Direito

Diretor Nacional de Projeto
Gabriel de Carvalho Sampaio

Gerente de Projeto
Sabrina Durigon Marques

Coordenação Técnica — Ipea
Fabio de Sá e Silva

Equipe Técnica
Vera Ribeiro de Almeida
Paula Lacerda Resende

Coordenação Editorial
Renata C. Nascimento Antão

Equipe Administrativa:
Maria Cristina Leite
Ewandjôecy Francisco de Araújo

Colaboração — Secretaria-Geral da Presidência da República:
Laís Vanessa C. de F. Lopes
Aline G. de Souza

Normalização e Revisão:
Hamilton Cezario Gomes
Anna Alice de Sousa Nunes
Donatila de Fátima C. Pereira
Marcelo Silva Nascimento

Diagramação:
Beatriz Moreira Miranda

EQUIPE DE PESQUISA:

Pesquisadores
Leonel Cesarino Pessôa (CPJA/FGV/SP e PPGA/FMU) — Coordenador
Valéria Maria Trezza

Colaboradores
Adriano Jaques
Baiena Feijolo
Danilo Carlotti
Denise Dora
Eduardo Pannunzio
Maria Raimunda Santos
Sabrina Nicolau
Tamara Furman

ELABORAÇÃO, DISTRIBUIÇÃO E INFORMAÇÕES:

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA
Secretaria de Assuntos Legislativos
Esplanada dos Ministérios, Ed. Sede, bl. T, 4º andar, sala 434
Fone: 55 61 2025.3376/3114
Correio eletrônico: pensandoodireito@mj.gov.br
Internet: www.pensandoodireito.mj.gov.br
Facebook: www.facebook.com/projetopd
Twitter: @projetopd
Distribuição gratuita
Impresso no Brasil / Tiragem: 1ª Edição — 500 exemplares

341.39
T822o A tributação das organizações da sociedade civil: condições de possibilidade para um Simples Social / Ministério da Justiça, Secretaria de Assuntos Legislativos. -- Brasília : Ministério da Justiça, Secretaria de Assuntos Legislativos (SAL) : Ipea, 2015.
111 p. : il. color. – (Série pensando o direito; 53)

ISBN:
ISSN: 2175-5760

1. Direito tributário. 2. Tributação. 3. Organizações da Sociedade Civil. 4. Simples social. I. Brasil. Ministério da Justiça. Secretaria de Assuntos Legislativos. II. Série.

CDD

Ficha elaborada pela Biblioteca do Ministério da Justiça

APRESENTAÇÃO INSTITUCIONAL DO IPEA

Em 2008, após processo interno de planejamento estratégico, o Ipea iniciou a ampliação de suas agendas e relações institucionais. Em 2009, o Instituto fez um concurso que permitiu recrutar em maior quantidade novos perfis de técnicos, tais como advogados, sociólogos e cientistas políticos. A partir daí, o órgão intensificou seu diálogo com formuladores de políticas públicas em justiça, segurança pública e cidadania no Executivo e no Judiciário.

O projeto Pensando o Direito se tornou uma expressão privilegiada dessa vocação recente, porém promissora do Instituto. Nele, Ipea e Ministério da Justiça, por meio da Secretaria de Assuntos Legislativos (SAL–MJ), trabalharam juntos para selecionar temas de especial interesse público, convocar e selecionar especialistas, e desenvolver atividades de coleta e análise de dados que ajudassem a refletir sobre caminhos para a mudança em políticas públicas, especialmente nas suas dimensões jurídico-institucionais.

Além disso, o projeto também contemplou a realização de eventos de discussão, a interlocução com especialistas do estrangeiro, e o apoio à incipiente, porém vibrante comunidade de pesquisa empírica em direito no Brasil, com a concessão de apoio técnico e financeiro e a criação de meios de integração entre sua produção e a Rede de Estudos Empíricos em Direito, a REED.

A aproximação entre Ipea e SAL–MJ permitiu a ampliação do rigor e da aplicabilidade nas pesquisas do projeto, realizando mais plenamente, assim, os objetivos com os quais ele foi concebido: trazer elementos concretos de avaliação do arcabouço normativo no Brasil, inclusive a partir da experiência comparada, a fim de que ele possa ser aperfeiçoado, para dar conta dos desafios para o nosso desenvolvimento, conforme estabelecidos pela Constituição de 1988.

Esta publicação traz um pouco dos resultados dessa rica parceria que, esperamos nós, continue nos próximos ciclos governamentais, ainda que sob outras formas e estratégias de execução.

Expectamos que os cidadãos leitores encontrem nas próximas páginas bons elementos para conhecer melhor as relações sociais, políticas e jurídicas no Brasil. E que a discussão democrática e bem informada dessa realidade, inclusive no âmbito das instituições políticas brasileiras, como o Congresso e o Judiciário, ajude a animar os espíritos empenhados em transformá-las naquilo que, inevitavelmente, a cidadania brasileira requeira que sejam transformadas. Esperamos, também, que as novas gerações de gestores e pesquisadores aproveitem e aprofundem as contribuições da pesquisa empírica em direito no Brasil para o enfrentamento de seus desafios e impasses cotidianos. Pois se quaisquer desses resultados forem alcançados, o projeto terá cumprido aquilo que se propôs.

Presidência do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

SOBRE O PROJETO PENSANDO O DIREITO

A Secretaria de Assuntos Legislativos do Ministério da Justiça (SAL/MJ), por meio do Projeto Pensando o Direito, traz a público pesquisas com enfoque empírico e interdisciplinar, sobre temas de grande relevância, contribuindo para a ampliação e o aperfeiçoamento da participação social no debate sobre políticas públicas.

O objetivo central das pesquisas do Projeto é produzir conteúdos para utilização no processo de tomada de decisão da Administração Pública na construção de políticas públicas. Com isso, busca-se estimular a aproximação entre governo e academia, viabilizar a produção de pesquisas de caráter empírico e aplicado, incentivar a participação social e trazer à tona os grandes temas que preocupam a sociedade.

A cada lançamento de novas pesquisas, a SAL renova sua aposta no sucesso do Projeto, lançado em 2007 com o objetivo de inovar e qualificar o debate, estimulando a academia a produzir e conhecer mais sobre temas de interesse da Administração Pública e abrindo espaço para a participação social no processo de discussão e aprimoramento das políticas públicas. Essa forma de conduzir o debate sobre os projetos de lei, leis e políticas públicas contribui para seu fortalecimento e democratização, permitindo a produção plural e qualificada de argumentos utilizados nos espaços públicos de discussão e decisão, como o Congresso Nacional, o governo e a própria opinião pública.

O Projeto Pensando o Direito consolidou, desse modo, um novo modelo de participação social para a Administração Pública. Por essa razão, em abril de 2011, o Projeto foi premiado pela 15ª edição do Concurso de Inovação na Gestão Pública Federal da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP).

Para ampliar a participação na construção de políticas públicas, os resultados das pesquisas promovidas pelo Projeto são incorporados sempre que possível na forma de novos projetos de lei, de sugestões para o aperfeiçoamento de propostas em tramitação, de orientação para o posicionamento da SAL/MJ e dos diversos órgãos da Administração Pública em discussões sobre alterações da legislação ou da gestão para o aprimoramento das instituições do Estado. Ademais, a divulgação das pesquisas, por meio da Série Pensando o Direito, permite a promoção de debates com o campo acadêmico e com a sociedade em geral, demonstrando compromisso com a transparência e a disseminação das informações produzidas.

Esta publicação consolida os resultados de pesquisa selecionada através da Chamada Pública nº 130. Ressalta-se a colaboração da Secretaria-Geral da Presidência da República, a quem dedicamos nossos agradecimentos. O presente volume está disponível no sítio eletrônico da SAL/MJ (http://www.pensandoodireito.mj.gov.br), somando-se assim mais de 55 publicações que contribuem para um conhecimento mais profundo sobre assuntos de grande relevância para a sociedade brasileira e para a Administração Pública.

Gabriel de Carvalho Sampaio
Secretário de Assuntos Legislativos do Ministério da Justiça

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIn — Ação direta de inconstitucionalidade
CEBAS — Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social
CEMPRE — Cadastro Central de Empresas
CGSN — Comitê Gestor do Simples Nacional
CNAE — Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CNES — Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde
CNEs/MJ — Cadastro Nacional de Entidades do Ministério da Justiça
CNPJ — Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COFINS — Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
COPNI — Classificação dos Objetivos das Instituições sem Fins Lucrativos a Serviço das Famílias
CPJA — Centro de Pesquisa Jurídica Aplicada
CSLL — Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN — Código Tributário Nacional
DF — Distrito Federal
FGV/SP — Fundação Getulio Vargas de São Paulo
GT — Grupo de Trabalho
IBGE — Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS — Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal, Interestadual e de Comunicação
IE — Imposto sobre exportação
II — Imposto sobre importação
IOF — Imposto sobre operações financeiras
IPI — Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU — Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA — Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ — Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF — Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS — Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI — Imposto sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis
ITCMD — Imposto sobre a transmissão causa mortis ou doação de bens e direitos
ITR — Imposto territorial rural
MDS — Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome
MEC — Ministério da Educação
MEI — Microempreendedor Individual
MS — Ministério da Saúde
ONG — Organização Não Governamental
OS — Organização Social
OSC — Organização da Sociedade Civil
OSCIP — Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PASEP — Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS — Programa de Integração Social
PNE — Plano Nacional de Educação
Prouni — Programa Universidade para Todos
RE — Recurso extraordinário
RPA — Regime Periódico de Apuração
SEFAZ — Secretaria da Fazenda
SRF — Secretaria da Receita Federal
STF — Supremo Tribunal Federal
SUAS — Sistema Único de Assistência Social
SUS — Sistema Único de Saúde
UFESP — Unidade Fiscal do Estado de São Paulo

LISTA DE GRÁFICOS E QUADROS

Gráfico 1 — Distribuição geográfica 52
Gráfico 2 — Área de atividade 52
Gráfico 3 — Ano de criação da entidade 53
Gráfico 4 — Certificações obtida 53
Gráfico 5 — Número de funcionários celetistas 54
Gráfico 6 — Recolhimento da cota patronal do INSS 54
Gráfico 7 — Recolhimento do PIS 55
Gráfico 8 — Receita anual 55
Gráfico 9 — Regime tributário 56
Gráfico 10 — Prestação de serviços 56
Gráfico 11 — Venda de mercadorias 57
Gráfico 12 — Recolhimento de ISS 57
Gráfico 13 — Recolhimento da Cofins 58
Gráfico 14 — Possui automóvel 58
Gráfico 15 — Possui imóvel 59
Gráfico 16 — Recolhimento de IPVA 59
Gráfico 17 — Recolhimento de IPTU 60
Gráfico 18 — Recebe doações 60
Gráfico 19 — Recolhimento de ITCMD 61
Gráfico 20 — Importa mercadorias 61
Gráfico 21 — Possui aplicações financeiras 62
Gráfico 22 — Recolhimento de IOF 62

Quadro 1 — Indicação dos Estados e Municípios cuja legislação foi pesquisada 22
Quadro 2 — Entrevistas 22
Quadro 3 — Tributos incidentes sobre as atividades das OSCs 26
Quadro 4 — Sistematização das respostas aos ofícios enviados às receitas 106

SUMÁRIO

1. Apresentação 17

2. Introdução 19

3. Metodologia 21

4. Identificação das Obrigações Principais e dos Custos de Conformidade à Tributação 26

4.1 Imunidade e isenção 26

4.2 Imunidade a impostos (art. 150, VI, c, da CF) 27

4.2.1 Impostos sobre renda 29

4.2.2.1 Imposto sobre a transmissão causa mortis ou doação (ITCMD, ICD ou ITCD) 31

4.2.2.2 Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) 32

4.2.2.3 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) 32

4.2.2.4 Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) 33

4.2.2.5 Imposto sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) 34

4.2.3 Impostos sobre serviço 34

4.2.3.1 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) 34

4.2.3.2 Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação (ICMS) 35

4.2.4 Outros impostos 35

4.3 Imunidade a contribuições sociais (art. 195, §7, da CF) 37

4.4 Isenções 41

4.4.1 Tributos federais 42

4.4.2 Impostos estaduais 43

4.4.3 Impostos municipais 45

4.5 Títulos e qualificações 46

4.5.1 Título de utilidade pública federal 47

4.5.2 Certificação das entidades beneficentes de assistência social 48
4.5.3 Organização Social 49
4.5.4 Organização da Sociedade Civil de Interesse Público 49

5. Apresentação E Análise dos Resultados 51
5.1 Perfil da amostra 51
5.2 Apresentação dos Resultados 53
5.3 Análise das entrevistas 63
5.3.1 Dificuldades relacionadas à incidência de tributos 63
5.3.1.1 Tributação da folha de pagamento 63
5.3.1.2 Tributação da atividade de prestação de serviço e venda de mercadoria 65
5.3.1.3 Tributação das doações 66
5.3.2 As certificações 66
5.3.3 Problemas relacionados à transparência e ao desconhecimento do assunto 68
5.4 Análise das informações prestadas pela União, Estados e municípios 69

6. Propostas de Alteração da Legislação 73
6.1 Proposta 1 — Ampliação da Imunidade constitucional 73
6.1.1 A imunidade das entidades sem fins lucrativos nas Constituições brasileiras 74
6.1.2 Da assistência à promoção de direitos 75
6.1.3 Delimitando o universo das entidades de interesse público 77
6.1.3.1 Área de atuação 77
6.1.3.2 Princípios de governança 79
6.1.3.3 Outros requisitos: contrapartida 80
6.2 Proposta 2 — Extensão do Simples 81
6.2.1 Os Regimes do Simples Nacional e do Microempreendedor Individual (MEI) 81
6.2.2 A extensão do Regime Diferenciado para as organizações da sociedade civil 82
6.2.3 O Regime do Simples Social 84
6.3 Rumo a uma certificação única? 86

7. Considerações Finais 88

8. Referências 90

1. APRESENTAÇÃO

O desafio de aperfeiçoar o ambiente regulatório das organizações da sociedade civil ("OSC") no Brasil foi apresentado ao Governo da Presidenta Dilma Rousseff por um grupo de mais de 50 mil organizações, movimentos sociais e redes, unidos em uma Plataforma por um Novo Marco Regulatório para as Organizações da Sociedade Civil.

O Decreto nº 7.568, de 16 de setembro de 2011, instituiu um Grupo de Trabalho ("GT"), sob coordenação da Secretaria-Geral da Presidência da República, com a "finalidade de avaliar, rever e propor aperfeiçoamentos na legislação federal relativa à execução de programas, projetos e atividades de interesse público e às transferências de recursos da União mediante convênios, contratos de repasse, termos de parceria ou instrumentos congêneres".

A principal proposta desse grupo de trabalho foi a apresentação de um anteprojeto de lei dispondo "sobre normas gerais para a relação de fomento e colaboração entre a Administração Pública Federal e as entidades privadas sem fins lucrativos", que recebeu o nome de "Termo de Fomento e Colaboração".

Outros aspectos do marco regulatório das organizações da sociedade civil também precisam ser melhorados e foram apontados pela plataforma como merecedores de atenção. Um deles é o regime tributário aplicável a elas. Desta forma, o presente trabalho se propõe a discutir condições para o aperfeiçoamento desse regime.

O estudo foi desenvolvido nesse contexto por um grupo do Centro de Pesquisa Jurídica Aplicada (CPJA) da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP) que, na linha de pesquisa "Estado de Direito e Sociedade Civil", coordenada pelo professor Eduardo Pannunzio, desenvolve estudos sobre o marco regulatório das organizações da sociedade civil.[1]

Nessa linha de pesquisa do CPJA foi formado um grupo de trabalho para atender à chamada púbica nº 130/2012 do IPEA: "Pensando o direito - A tributação das organizações da sociedade civil: condições de possibilidade para um simples social", realizada no âmbito do projeto "Pensando o Direito", da Secretaria de Assuntos Legislativos do Ministério da Justiça.

Por ocasião do início dos trabalhos, os pesquisadores puderam participar do I Diálogo Intersetorial do Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil, organizado pela Secretaria Geral da Presidência da República, que teve como foco o financiamento e sustentabilidade econômica dessas organizações. Nesse evento, os pesquisadores puderam discutir o tema da pesquisa com outros profissionais e pesquisadores, alguns dos quais tendo sido inclusive entrevistados ao longo do trabalho.

Os resultados preliminares foram discutidos em um *workshop* realizado na Escola de Direito de São Paulo da FGV, em 21/11/2013, com cerca de três dezenas de convidados, entre professores, advogados e contadores especializados no assunto e representantes de organizações da sociedade civil.

Os autores agradecem os representantes de todas as entidades e contadores que se dispuseram a conceder as entrevistas, as pessoas que participaram do *workshop* e todos que direta ou indiretamente contribuíram com ele: Ana Carolina Piovan, Ana Dertinati, Ana Paula Lázaro, André Degenszajn, Andréa Lima Braga da Silva, Anna Helena Altenfelder,

1 Vide www.plataformaosc.org.br.

Antonio Luis Cesarino Navarro, Claudia Alves, Cristina Lima, Daniel Zugman, Danilo Carlotti, Danúbia Carvalho, Eduardo Sá Carneiro, Eduardo Szazi, Eurico Marcos Diniz de Santi, Fábio de Sá e Silva, Fernanda Freire, Francinaldo Santos da Costa Júnior, Gelse Braverman, Hermógenes José de Oliveira, Iradj Eghrari, Irís Souza, Irene Nohara, Jacqueline Rocha da Costa, James Fishman, João Meirelles Filho, José Antônio Barata Bueno, José Antonio França, José Marcos Domingues, José Roberto Rosa, Juliana da Paz, Juliana Vasco, Leandro Marins de Souza, Malak Popovic, Marcelo Monello, Márcia Cavalcante, Márcio Daniel Becker, Maria Carolina Silva, Maria Elisabeth Borges, Maria Mercedes de Paula, Maria Paula Dallari Bucci, Maria Raimunda Costa Santos, Mário Rogério Silva, Melina Rizzo, Miguel Delgado Gutierrez, Mônica Oliveira, Mônica Lazzerini, Neil Buchanan, Neuza Castanha, Paula Storto, Patricia Muritiba, Perla Ribeiro, Rafaela Batista, Renata Antão, Ricardo Bandeira de Mello, Ricardo Horta, Ricardo Mariz de Oliveira, Roberto Godoy, Selda Cabral, Sóstenes Oliveira, Vanderleia dos Santos, Veet Vivarta, Vera Almeida, Vera Masagão, Verônica Oki e Viviane Medeiros.

Agradecimentos especiais vão para os membros do CPJA por suas contribuições valiosas: José Reinaldo de Lima Lopes, Oscar Vilhena Vieira, Eduardo Pannunzio e Denise Dora. E para os membros da equipe da Secretaria Geral da Presidência da República: Aline Gonçalves e Laís Vanessa Carvalho de Figueiredo Lopes, sempre prontas a contribuir com o andamento da pesquisa.

2. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo identificar e analisar os principais problemas para o cumprimento das obrigações tributárias — tanto as principais quanto os custos de conformidade à tributação — pelas organizações da sociedade civil e pensar propostas para desoneração e desburocratização do regime tributário aplicável a elas.

Duas etapas preliminares, no entanto, devem ser superadas. A primeira é a própria delimitação do conceito de organização da sociedade civil. Sob um mesmo rótulo de "organizações da sociedade civil" podem ser classificadas entidades bastante distintas entre si, por isso, esse conceito precisa ser delimitado. Por outro lado, trata-se de definir, em face de todas as organizações da sociedade civil, o grupo de organizações que, de acordo com o trabalho, merecerão o tratamento privilegiado e que serão efetivamente seu objeto.

Para tanto, partiu-se dos dados da Pesquisa do IBGE As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2010 — FASFIL, que classifica as organizações em função de sua distribuição no território brasileiro, de sua área de atuação, número de funcionários e tempo de existência (IBGE, 2012).

Com o objetivo de produzir estatísticas comparáveis no plano internacional, a conceituação de organização da sociedade civil sem fins lucrativos foi feita pela FASFIL com base no *Handbook on non-profit institutions in the system of nations account*, elaborado pela Divisão de Estatísticas da Organização das Nações Unidas — ONU em conjunto com a Universidade John Hopkins, em 2002 (IBGE, 2012, p. 12). A FASFIL utilizou a *Classification of the Purposes of Non-Profit Institutions Serving Households* — COPNI (Classificação dos Objetivos das Instituições sem Fins Lucrativos a Serviço das Famílias) dessa Divisão de Estatísticas da ONU, mas expandiu o universo, de forma a construir o que denominou de "COPNI ampliada".

De acordo com a COPNI, são consideradas organizações da sociedade civil sem fins lucrativos as organizações existentes no CEMPRE[2] como entidades sem fins lucrativos (código de natureza jurídica iniciado por "3") e que atendam simultaneamente a cinco critérios:

1. Sejam privadas, isto é, não integrem o aparelho do Estado;
2. Sem fins lucrativos, isto é, não distribuam eventuais excedentes e que não possuam como razão primeira da existência a geração de lucros;
3. Institucionalizadas, isto é, legalmente constituídas;
4. Autoadministradas ou capazes de gerenciar suas próprias atividades;
5. Voluntárias, isto é, possam ser constituídas livremente por qualquer grupo de pessoas e a atividade da associação ou fundação é livremente decidia pelos seus sócios ou fundadores.

Por exemplo, os "condomínios", embora tenham personalidade jurídica de direito privado sem fins lucrativos são

2 O CEMPRE é o Cadastro Central de Empresas do IBGE. Ele abrange o universo das organizações formais, ou seja, inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica — CNPJ, da Secretaria da Receita Federal, que no ano de referência declararam exercer atividade econômica no Território Nacional às fontes de atualização do CEMPRE: pesquisas econômicas estruturais do IBGE e registros administrativos do Ministério do Trabalho e Emprego. (FASFIL p. 11)

criados em razão de uma situação jurídica específica, qual seja, a existência de uma propriedade comum em edificações. Essa característica faz com que não esteja presente nos condomínios a exigência de a organização ser voluntária, pois que não podem ser livremente constituídos por qualquer grupo de pessoas (IBGE, 2012, p. 16).

No universo da FASFIL, foram excluídos alguns grupos que não atendiam aos cinco critérios mencionados linhas atrás, mas que constavam do CEMPRE, tais quais, caixas escolares e similares, partidos políticos, sindicatos, federações e confederações, condomínios, cartórios, sistema S, entidades de mediação e arbitragem, comissão de conciliação prévia, conselhos, fundos, e consórcios municipais, cemitérios e funerárias. Mas o universo da FASFIL foi adequado às necessidades do estudo e, então, foi ampliado em relação à COPNI e chegou-se à "COPNI ampliada". (IBGE, 2012, p. 13).

Assim, das 556,8 mil organizações cadastradas no CEMPRE, o universo das FASFIL abrangeu 290,7 mil organizações em razão das exclusões. Delimitado o conceito de organização da sociedade civil com base na FASFIL, na definição das organizações que, de acordo com o trabalho, merecem tratamento privilegiado, procedeu-se a outra delimitação.

A presente pesquisa parte do universo da FASFIL, mas optou por restringir o conjunto das organizações a serem beneficiadas pelo tratamento privilegiado àquelas que atuam em prol do interesse público.

A forma sugerida para delimitar o rol dessas entidades foi tomar o universo estabelecido pela Lei nº 9.790/99 (Lei das OSCIP — Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público) e que tem por objetivo, justamente, a identificação desse grupo de organizações. Essa Lei teve grande importância na modernização do marco regulatório das OSCs no Brasil, à medida que reconheceu como de interesse público não apenas organizações que atuam nas tradicionais áreas de assistência social, educação e saúde, mas também aquelas que trabalham com temáticas mais contemporâneas, como meio ambiente ou direitos humanos (DORA, PANNUNZIO, 2013).

Com isso, foram excluídas as organizações religiosas (grupo 6 da FASFIL) e as associações empresarias, patronais, profissionais e de produtores rurais (grupo 7), presentes na FASFIL, mas não contempladas na lei das OSCIP.

O grupo 6 foi excluído visto que, segundo a própria FASFIL (IBGE, 2012, p. 30), abrange ordens religiosas, templos, centros espíritas, entre outros. Ou seja, instituições confessionais, portanto, de interesse específico das pessoas que confessam determinada fé e não de interesse público. Ainda que se reconheça que a religião promove valores que são de interesse público, isso se dá de uma forma mais ampla e difusa.

As instituições assistenciais com alguma vocação religiosa foram classificadas pela FASFIL de acordo com a atividade fim. Desta forma, elas estão contempladas nos outros grupos e, assim, estão sendo consideradas neste estudo. Ainda que possam, em alguns casos, não estar classificadas dessa forma pela FASFIL, elas integram, para os propósitos desse trabalho, o rol das entidades que merecem o tratamento privilegiado.

Além disso, as religiões estão sujeitas ao regulamento no Brasil de um dispositivo constitucional específico, separado do dispositivo aplicável às entidades de assistência social (art. 150, VI, 'b').

As associações empresariais, patronais, profissionais e de produtores rurais também foram excluídas por congregarem interesses de um grupo específico e não serem de interesse público.

Importante registrar que foram consideradas as áreas de atividades previstas na Lei nº 9.790/1999, mas não os requisitos exigidos nessa legislação para qualificação. Assim, por exemplo, estão incluídas as entidades de saúde e educação, independentemente de atuarem de forma gratuita, o que é exigido das entidades dessa área caso queiram se qualificar como OSCIP.

Delimitado, portanto, o universo de organizações da sociedade civil que são objeto do presente trabalho, ele está dividido em três partes.

A primeira parte identifica as obrigações principais e outros custos de conformidade à tributação em que incorrem as organizações da sociedade civil. Essa identificação é feita nas esferas federal, estadual e municipal. Em um segundo momento, o trabalho se propõe a investigar a relevância ou o peso econômico tanto dos tributos em si quanto o desgaste para atender aos custos de conformidade à tributação, como as certificações. Na terceira parte, pretende-se analisar o material levantado nas duas primeiras etapas e apresentar duas propostas de alteração da legislação. Além disso, sugere-se um encaminhamento para um dos problemas identificados.

3. METODOLOGIA

Tendo em vista o objetivo de avaliar o impacto das obrigações tributárias nas atividades das organizações da sociedade civil, foi realizada uma pesquisa qualitativa de natureza descritiva (COOPER E SCHINDLER, 2003; YIN, 2005). Foram combinadas duas estratégias de pesquisa diferentes: o levantamento e o estudo de casos (YIN, 2005). Em primeiro lugar, foi feito um levantamento das obrigações tributárias e dos custos de conformidade à tributação em que incorrem as organizações da sociedade civil. Esse levantamento foi feito a partir de três fontes distintas. A principal delas foram as legislações da União, de alguns Estados e de alguns municípios. Foram utilizadas também, em caráter subsidiário, a literatura jurídica (no meio jurídico, chamada 'doutrina') e a jurisprudência, no caso de algumas decisões paradigmáticas.

Procurou-se fazer, ainda, o levantamento do montante de tributos pagos pelas organizações da sociedade civil. Para tanto, foram solicitadas informações com base na Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, às Secretarias da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, às Secretarias da Fazenda municipais (das capitais dos estados) e à Secretaria da Receita Federal sobre o montante de tributos pagos pelas organizações da sociedade civil (Apêndice E).

A segunda estratégia de pesquisa foi um estudo de casos múltiplos feito com 26 organizações. O levantamento e o estudo de caso são estratégias de pesquisa que têm aspectos em comum: ambos focam acontecimentos contemporâneos e não exigem controle sobre eventos comportamentais, como seria o caso no experimento. Eles se diferenciam à medida que as questões de pesquisa que procuram responder se apresentam com formas distintas. Enquanto o levantamento procura responder a questões do tipo: "quem, o que, onde, quantos, quanto", o estudo de caso procura responder a questões do tipo "como e por que" (YIN, 2005, p. 24). Assim, após a identificação da legislação, o estudo de casos teve como objetivo explicar o porquê e como as obrigações tributárias afetam negativamente a vida das organizações da sociedade civil.

O estudo de casos se propôs a investigar a relevância ou o peso econômico do tributo, em si, para as organizações e como o desenvolvimento de suas atividades é influenciado por esse custo. Além disso, foram analisadas as dificuldades para se cumprir as exigências de conformidade à tributação, tais como a obtenção de certificações e como elas impactam na vida das organizações. O levantamento da legislação e o estudo de casos forneceram o que Stern (1980) chama de "amostragem teórica". Sem ser representativa de todos os casos que ocorrem, ela permite, no entanto, compreender o fenômeno analisado.

Nesse sentido, não foi feito um levantamento exaustivo da legislação de todos os Estados e municípios. No Brasil, as obrigações tributárias são de ordem federal, estadual e municipal e existem 26 Estados, além do Distrito Federal, e 5.570 municípios. Ainda que houvesse tempo suficiente, não haveria necessidade de se fazer o levantamento da legislação de todos os municípios e Estados, porque os problemas se repetem. Assim, foram escolhidas as seguintes localidades, que disponibilizam na Internet sua legislação e os procedimentos para obtenção de imunidade e/ou isenção:

QUADRO 1 — INDICAÇÃO DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS CUJA LEGISLAÇÃO FOI PESQUISADA

IMPOSTO	ESTADO/MUNICÍPIO
ICMS	São Paulo, Pará, Rio Grande do Sul, Distrito Federal, Pernambuco
IPVA	São Paulo, Pará, Rio Grande do Sul, Distrito Federal, Pernambuco, Piauí, Alagoas, Mato Grosso, Paraná, Rio de Janeiro, Espírito Santo, Minas Gerais,
IPTU	São Paulo, Belém, Porto Alegre, Brasília, Recife, Salvador, João Pessoa, Cuiabá, Florianópolis, Rio de Janeiro
ISS	São Paulo, Belém, Porto Alegre, Brasília, Recife, João Pessoa, Cuiabá, Florianópolis, Rio de Janeiro
ITBI	São Paulo, Belém, Porto Alegre, Brasília, Recife, Aracaju, João Pessoa, Cuiabá, Florianópolis, Rio de Janeiro

Fonte: Elaborado pelos autores

Com relação ao ITCMD, foram utilizadas as informações de SOUZA (2012), cuja pesquisa abrange todos os Estados. O estudo de casos foi feito em 26 organizações, a seguir indicadas.

QUADRO 2 — ENTREVISTAS

REGIÃO	CIDADE	NOME DA ORGANIZAÇÃO	CARGO DO ENTREVISTADO	DATA	ANO DE CRIAÇÃO	ÁREA DE ATIVIDADE
CO	Brasília	Organização 1	Gerente Executivo	29/07/2013	2002	Defesa de direitos
CO	Brasília	Organização 2	Secretário Executivo	29/07/2013	1993	Defesa de direitos
CO	Brasília	Organização 3	Tesoureira	30/07/2013	1993	Defesa de direitos/ Educação e pesquisa
CO	Basília	Organização 4	Coordenadora de projetos e Assessora Técnica	30/07/2013	2005	Defesa de direitos
NE	Recife	Organização 5	Coordenador Executivo	07/11/2013	1981	Defesa de direitos
NE	Recife	Organização 6	Assessora Técnica	26/09/2013	2001	Defesa de direitos
NE	Recife	Organização 7	Coordenadora Estadual e Assistente Administrativo	07/11/2013	2000	Assistência Social/ Habitação
NE	Recife	Organização 8	Diretora de Assuntos Institucionais e Coordenadora Administrativo-financeira	07/11/2013	1960	Assistência Social

NE	Recife	Organização 9	Diretora de Operações e Gerente de Pessoas	08/11/2013	1950	Assistência Social
N	Belém	Organização 10	*Controller* e Diretora Administrativa	21/08/2013	1990	Meio ambiente
N	Belém	Organização 11	Diretor Geral, Coordenador Administrativo-financeiro e Gerente Financeiro	21/08/2013	1998	Meio ambiente
N	Belém	Organização 12	Contadora e Assessora Administrativa	22/08/2013	1992	Cultura/ Educação e pesquisa
SE	São Paulo	Organização 13	Diretora Financeira	09/09/2013	2004	Assistência Social
SE	São Paulo	Organização 14	Contadora e Coordenadora Administrativa	19/09/2013	1956	Assistência Social/ Educação e pesquisa
SE	Sorocaba	Organização 15	Presidente	10/02/2014	2005	Assistência Social/ Educação e pesquisa
SE	São Paulo	Organização 16	Presidente e Contadora	06/02/2014	1983	Educação e Saúde
SE	São Paulo	Organização 17	Coordenador	03/07/2013	1990	Defesa de direitos
SE	São Paulo	Organização 18	Superintendente e Coordenadora Administrativa	08/10/2013	1987	Educação e pesquisa
SE	Sorocaba	Organização 19	Presidente	10/02/2014	1969	Assistência Social
SE	São Paulo	Organização 20	Diretor Geral e Assistente Administrativo-financeiro	14/08/2013	1998	Assistência Social
SE	Jaú	Organização 21	Diretor Financeiro e Coordenadora Contábil	29/11/2013	1915	Saúde
SE	São Paulo	Organização 22	Diretor de Administração e Finanças	20/09/2013	1997	Habitação
S	Porto Alegre	Organização 23	Coordenador Administrativo e Financeiro	24/09/2013	1991	Defesa de direitos
S	Porto Alegre	Organização 24	Coordenador de projetos	25/09/2013	2008	Cultura/ Assistência Social
S	Porto Alegre	Organização 25	Presidente	24/09/2013	1985	Assistência Social
S	Porto Alegre	Organização 26	Presidente	24/09/2013	2011	Cultura/Assistência Social

Fonte: Elaborado pelos autores

Essa seleção procurou fazer com que o maior número de diferenças potenciais entre as organizações estivesse presente. Assim, partiu-se da FASFIL, que classifica as organizações em função da distribuição geográfica, da área de atuação, da idade da organização e do número de funcionários. Além disso, foram selecionadas organizações com receitas bastante distintas.

Com respeito à área de atuação da organização, a FASFIL (COPNI ampliada) classificou as organizações nas seguintes áreas de atuação: habitação (GRUPO 01); saúde (GRUPO 02); cultura e recreação (GRUPO 03); educação e pesquisa (GRUPO 04); assistência social (GRUPO 05); religião (GRUPO 06); associações patronais e profissionais (GRUPO 07); meio ambiente e proteção dos animais (GRUPO 08); e desenvolvimento e defesa de direitos (GRUPO 09); outras (GRUPO 10). Como mencionado na introdução, na delimitação das organizações que seriam objeto do presente trabalho, desse conjunto de grupos foram excluídas as organizações religiosas, as associações patronais e profissionais, e outras organizações que não têm como escopo a defesa do interesse público, portanto os grupos 06, 07 e 10 da FASFIL. A amostra incluiu, portanto, organizações de habitação, saúde, cultura, educação e pesquisa, assistência social, meio ambiente e defesa de direitos.

A segunda diferença que se quis ver representada foi a diferença quanto à idade e longevidade das organizações. Segundo a pesquisa da FASFIL, a maior parte das organizações foi criada entre 2001 e 2010 (40,8%), enquanto apenas 3,3% são anteriores a 1970 e 9,4% foram criadas entre 1971 e 1980. A amostra procurou abranger tanto organizações mais recentes, quanto organizações mais antigas. Nesse sentido, foram entrevistadas organizações criadas nas décadas de 1910, 1950, 1960, 1980, 1990, 2000 e mesmo uma organização criada em 2011.

Um terceiro critério para a escolha das organizações foi o número de funcionários. De acordo com a pesquisa da FASFIL, 72% das organizações, isto é, 210 mil não possuem sequer um funcionário e 87,3%, ou seja, 253,9 mil organizações possuem menos de cinco funcionários assalariados. Sabe-se que estes dados podem ser distorcidos em função da existência de informalidade. De qualquer forma, a amostra procurou levar em consideração o diferente número de funcionários de forma que as diferenças potenciais fossem abrangidas. Dessarte, foram entrevistadas organizações pequenas com nenhum ou poucos funcionários, de 1 a 5; com pouco mais de uma dezena de funcionários; organizações médias, com algumas dezenas de funcionários: 43, 53 e 85; e, por último, organizações maiores com mais de 100 até 1964 funcionários.

Outro critério para diferenciação foi a receita das organizações da sociedade civil. Nesse sentido, foram entrevistadas organizações cuja receita é inferior a R$ 1.000,00; organizações com receita de algumas centenas de milhares (R$ 400 mil e R$ 500 mil); com receita entre 1 e 3 milhões (R$ 1,8 milhões, R$ 2 milhões, R$ 2,4 milhões, R$ 2,26 milhões); com receita de algumas dezenas de milhões (R$ 31 milhões, R$ 32 milhões e R$ 46 milhões); e também uma organização cuja receita em 2012 foi de R$ 130 milhões e cuja estimativa para 2014 é de aproximadamente R$ 250 milhões.

Por último, foram entrevistadas organizações das cinco regiões do país (Quadro 2). A quase totalidade das organizações entrevistadas foi de capitais, tendo sido entrevistadas três do interior. A pesquisa da FASFIL indica que as organizações da sociedade civil estão distribuídas no território nacional da seguinte maneira: 44,2% estão na região Sudeste; 22,9% na região Nordeste, 21,5% na região Sul; 6,5% na região Centro-Oeste e 4,9% na região Norte. Quanto a esse quesito, estabeleceu-se um número mínimo de três organizações por região e procurou-se fazer com que houvesse mais organizações da região Nordeste e principalmente da região Sudeste.

No estudo de casos múltiplos, a coleta de dados deu-se a partir de várias fontes de evidência: entrevista, análise de documentos e planilhas contábeis das organizações e também a legislação, doutrina e jurisprudência aplicáveis. A esse respeito seguiu-se a recomendação de YIN (2005, p. 126) que aponta a importância de se proceder dessa forma para que qualquer descoberta ou conclusão seja mais "convincente e acurada".

O instrumento fundamental, no entanto, foram as entrevistas realizadas com os representantes das OCSs distribuídas de acordo com os critérios acima mencionados. Em muitos casos, as organizações entenderam que as entrevistas deveriam ser feitas com duas pessoas: além do dirigente, esteve presente o contador ou o responsável pela área financeira. Além dos representantes das organizações, foram entrevistados quatro contadores que prestam serviços a várias organizações e trabalham há muitos anos com a matéria, e uma contadora que trabalhou na equipe de apoio ao longo do projeto.

Nas entrevistas, o instrumento de coleta de dados foi um questionário de entrevista por pautas, encaminhado previamente aos dirigentes das OCSs e utilizado como roteiro para a entrevista (Anexo A). Adotou-se o relato aberto, de forma a possibilitar ao entrevistador, sempre que necessário, aprofundar o tema com novas perguntas.

Os dados das organizações entrevistadas, a data das entrevistas e os demais dados obtidos são apresentados no Quadro 2. Entretanto, não são apresentados os nomes das organizações, nem o das pessoas entrevistadas, que são enviados em documentos separados ao IPEA.

De acordo com Eisenhardt (1989), a análise dos resultados tem particular importância para o método de estudo de caso por envolver procedimentos mais complexos na medida em que requer a construção de categorias de análise. Na presente pesquisa, a análise dos resultados deu-se por meio da análise de conteúdo, tendo sido utilizados os procedimentos e técnicas desenvolvidos em STRAUSS e CORBIN (2008).

Além de tudo isso, procurou-se obter das Secretarias da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, de algumas Secretarias da Fazenda municipais (as das capitais dos estados) e da Secretaria da Receita Federal informações sobre o montante de tributos pagos pelas organizações da sociedade civil. Para tanto, foi utilizada a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011).

Esses órgãos foram oficiados para que enviassem informações sobre o montante de tributos pagos pelas organizações da sociedade civil (Vide Anexo C). Acredita-se que, se do trabalho resultariam propostas de desoneração da carga tributária incidente sobre as organizações da sociedade civil, o levantamento do montante pago por elas poderia ser um elemento importante na eventual avaliação das propostas a serem sugeridas.

4. IDENTIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE À TRIBUTAÇÃO

Em princípio, os seguintes tributos incidem sobre o patrimônio, renda e serviços das OSCs:

QUADRO 3 — TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE AS ATIVIDADES DAS OSCS

	PATRIMÔNIO	RENDA	SERVIÇO	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
Federal	ITR, II, IPI	IR, IOF		Cota patronal do INSS, PIS e demais contribuições sobre a folha de pagamento, Cofins, CSLL
Estadual	ITCMD, IPVA		ICMS	
Municipal	IPTU, ITBI		ISS	

Fonte: Elaborado pelos autores

No entanto, as organizações sem fins lucrativos gozam de alguns benefícios fiscais em razão de imunidade e isenções tributárias. Nesta primeira parte, serão apresentados os tributos aos quais essas entidades são imunes ou isentas e as regras a serem cumpridas por elas. Considerando que o desfrute de alguns benefícios tributários está condicionado à obtenção de títulos e certificações pelas OSCs, será feita uma breve apresentação destes.

4.1 Imunidade e isenção

Imunidade é a vedação constitucional ao poder de tributar. Por meio dela, o legislador retira do poder tributante o direito de instituir tributos sobre certos fatos, pessoas ou situações, desde que sejam atendidos alguns requisitos estabelecidos pela Constituição Federal[3].

A isenção, por seu lado, é uma forma de exclusão do crédito tributário, é uma dispensa legal do pagamento do tributo, um favor legal. Na isenção, o poder tributante tem a faculdade de impor tributos, mas, expressamente, abre mão dessa

3 Muito se discute na doutrina sobre o conceito de imunidade. No entanto, por não ter relevância para o presente estudo, não será apresentada essa discussão.

receita fiscal por meio de lei. Isto é, o fato é tributável, porém o legislador o exclui das hipóteses de incidência.

Assim, enquanto na isenção o legislador apenas e tão somente prestigia determinados contribuintes ou situações, dispensando-os do pagamento destes tributos, na imunidade existe uma vedação expressa, prevista na Constituição Federal, que impede a instituição de determinados tributos sobre determinados contribuintes ou situações jurídicas que preencham certos requisitos.

No caso das entidades sem fins lucrativos, a Constituição Federal prevê hipóteses de imunidade a impostos e à contribuições para a seguridade social. Diversas leis também prevem hipóteses de isenção para algumas situações de organizações não contempladas pelo regime da imunidade.

A seguir, será analisado o regime da imunidade a impostos e às contribuições sociais, bem como o regime das isenções. O objetivo desse panorama é apresentar os benefícios fiscais vigentes, mas principalmente mostrar a quantidade de exigências impostas às OSCs a fim de que possam usufruir da imunidade e de isenções, o que muitas vezes acaba por impedir que gozem desses benefícios.

Importante notar que, no caso dos impostos de competência estadual e municipal, serão mostrados exemplos de requisitos e de trâmites exigidos em alguns deles, considerando a impossibilidade deste estudo esgotar a questão na totalidade dos Estados e municípios e o fato de esta não ser seu escopo.

4.2 Imunidade a impostos (art. 150, VI, c, da CF)

A Constituição Federal prevê a imunidade de determinadas entidades sem fins lucrativos a alguns impostos. Esta vem prevista no art. 150, VI, c, que dispõe:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**:
>
> (...)
>
> VI — **instituir impostos** sobre:
>
> (...)
>
> c) **patrimônio, renda ou serviços** dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei**;
>
> (...)
>
> §4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, **relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas**. (grifo nosso)

Como se pode verificar, o ente tributante — seja ele a União, os Estados, os municípios ou o Distrito Federal —, está proibido de instituir impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que elas cumpram os requisitos da lei.

O dispositivo constitucional estabelece que, para fins do gozo da imunidade, devem ser atendidos os requisitos da

lei. Assim, importante determinar qual a lei aplicável ao caso.

O art. 146 da Constituição Federal prevê que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar[4]. Em sendo a imunidade uma limitação imposta à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios de instituir tributos, os requisitos legais para gozo da imunidade pelas entidades de educação e assistência social devem ser aqueles dispostos em lei complementar, que, no caso em questão, é o Código Tributário Nacional (CTN).

O CTN elenca, em seu art. 14, os pressupostos que as entidades têm que cumprir para poder gozar da imunidade, nos seguintes termos:

> Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º[5] é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
>
> I — não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
>
> II — aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
>
> III — manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Assim, são exigidas três condições para que uma entidade sem fins lucrativos possa usufruir da imunidade constitucional a impostos.

As duas primeiras condições dizem respeito à não distribuição de lucro e à aplicação dos recursos na manutenção dos objetivos da entidade. Isto quer dizer que todas as receitas obtidas pela entidade têm que ser integralmente utilizadas na consecução de suas atividades e de seus objetivos institucionais, sendo vedada a distribuição delas a qualquer título — lucro, dividendo, participação ou outras — a qualquer pessoa, entre elas, associados, administradores e mantenedores.

Ou seja, o caráter de entidade sem fins lucrativos é determinado pela proibição de distribuir eventual superávit e não pela impossibilidade de tê-lo. Portanto, não há vedação a que uma entidade sem fins lucrativos exerça atividades que gerem superávit com o objetivo de promover a sua sustentabilidade financeira, mas este deverá ser integralmente reaplicado no desenvolvimento de seus objetivos institucionais, ao contrário das sociedades, cuja finalidade lucrativa autoriza a distribuição dos lucros aos sócios.

A terceira condição refere-se à necessidade de a entidade manter em ordem os livros de escrituração contábeis, para permitir, quando necessária, a fiscalização.

Desta forma, em princípio, o atendimento dos três requisitos previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional já permitiria às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, o gozo à imunidade aos impostos.

No entanto, as legislações ordinárias federal, estaduais e municipais instituem outros requisitos a serem cumpridos pelas entidades a fim de usufruírem desse direito.

4 Art. 146. Cabe à lei complementar:
I — dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II — regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
III — estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (grifo nosso)

5 Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
IV — cobrar imposto sobre:
(...)
c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

Muito se discute na doutrina e na jurisprudência a validade das exigências impostas pela lei ordinária. Na doutrina, a maioria dos autores defende que é a lei complementar que deve regular a imunidade tributária[6]. Contudo, a jurisprudência tem apontado para o sentido contrário, como se pode verificar da decisão abaixo do Supremo Tribunal Federal:

> Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II) (...) delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (Lei 9.532/1997, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal arguida os arts. 12 e § 2º (salvo a alínea f) e § 3º, assim como o parágrafo único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. (ADI 1.802—MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 27–8–1998, Plenário, DJ de 13–2–2004)[7](grifo nosso)

Não há necessidade de se estender demasiadamente essa discussão. Para os fins deste estudo, é importante apenas registrar que as limitações impostas por leis ordinárias nos âmbitos federal, estaduais e municipais estão entre os principais fatores que dificultam o acesso das OSCs ao direito de usufruir plenamente da imunidade constitucional.

Passa-se, então, à análise da imunidade de cada um dos impostos.

4.2.1 Impostos sobre renda

Conforme visto acima, o art. 150, VI, c da Constituição Federal prevê a imunidade das instituições de educação e assistência social a impostos sobre a renda.

O gozo à imunidade ao Imposto de Renda não exige qualquer reconhecimento por parte da Receita Federal, sendo a condição de entidade imune autodeclarada pelas entidades sem fins lucrativos quando da inscrição junto ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ). Há necessidade, no entanto, de que elas cumpram os requisitos previstos em lei, conforme Lei nº 9.532/1997:

> Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.
>
> § 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

6 OSAKI (2010, p. 176) apresenta uma relação extensa de doutrinadores que entendem que lei complementar deve regular as limitações ao poder de tributar, previstas na Constituição (Rubens Gomes de Sousa, Pontes de Miranda, José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Gilberto de Ulhôa Canto, Aires Fernandino Barreto, Roque Antonio Carrazza, Hugo de Brito Machado, Heleno Taveira Torres, Bernardo Ribeiro de Moraes, Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Mizabel Derzi, José Eduardo Soares de Melo, Ângela Maria da Motta Pacheco, Ricardo Mariz de Oliveira, Tácio Lacerda Gama, Celso Bastos, Diva Malerbi, Robson Maia Lins). Além desses, também podemos citar SOUZA (2004) e MARTINS (2009), autores que têm se dedicado especificamente ao estudo da tributação das organizações sem fins lucrativos. Com entendimento contrário, de que a lei ordinária pode regular a imunidade tributária, OSAKI (2010, p. 177) cita Aliomar Baleeiro, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Carlos Valder do Nascimento.

7 No mesmo sentido: RE 590.448–AgR, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 13–9–2011, Segunda Turma, DJE de 14–11–2011; RE 480.021–AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 14–12–2010, Segunda Turma, DJE de 8–2–2011; RE 593.358–AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 9–11–2010, Primeira Turma, DJE de 25–3–2011; AI 649.457–AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 27–10–2009, Primeira Turma, DJE de 20–11–2009; AI 739.800–AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 25–8-2009, Segunda Turma, DJE de 18–9–2009. Vide: AI 769.613–AgR, Rel. Eros Grau, julgamento em 9–3–2010, Segunda Turma, DJE de 9–4–2010.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo. (grifo nosso)

Conforme apresentado acima, a doutrina questiona a constitucionalidade desses requisitos adicionais, ancorada principalmente na discussão sobre se caberia somente à lei complementar regular as limitações ao poder de tributar ou se estas poderiam ser instituídas por lei ordinária.

Como visto, a jurisprudência não é pacífica quanto a isso. Desta forma, como regra, as instituições de educação e assistência social cumprem os requisitos impostos pela Lei nº 9.532/1997. E a análise das exigências previstas no §2º do art. 12 mostra que a maioria é reflexo dos requisitos previstos no art. 14 do CTN.

No entanto, uma delas suscita grande polêmica: a que se refere à proibição de remunerar os dirigentes das entidades. A legislação civil que regula a criação e funcionamento das associações e fundações não traz qualquer previsão nesse sentido. A proibição, porém, aparece tanto na legislação tributária, quanto na que regula algumas certificações concedidas às entidades.

Até recentemente, a exceção atingia apenas as entidades qualificadas como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) ou como Organização Social, por força do previsto no art. 34 da Lei nº 10.637/2002[8]. No entanto, com a recente Lei nº 12.868/2013, que alterou a Lei nº 9.532/1997, as entidades sem fins lucrativos não qualificadas nesses modelos também passaram a ter permissão para remunerar seus dirigentes estatutários, desde que a remuneração seja inferior, em seu valor bruto, a 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

8 Art. 34. A condição e a vedação estabelecidas, respectivamente, no art. 13, § 2º, III, b, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 12, § 2º, a, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não alcançam a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998.
Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se somente à remuneração não superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

4.2.2 Impostos sobre patrimônio

Os impostos sobre o patrimônio são:

1. Imposto sobre a transmissão causa mortis ou doação de bens e direitos (ITCMD);
2. Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA);
3. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU);
4. Imposto territorial rural (ITR);
5. Imposto sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI).

4.2.2.1 Imposto sobre a transmissão causa mortis ou doação (ITCMD, ICD ou ITCD)

O ITCMD é o imposto que incide sobre transmissão sucessória e doações, sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal. O responsável tributário (sujeito passivo) pelo recolhimento do ITCMD é o herdeiro, no caso da transmissão de herança, e o donatário, no caso de doação. Mas, o doador é o responsável solidário[9].

Por ser um imposto sobre o patrimônio, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos estão imunes a ele. Como visto antes, bastaria que essas entidades cumprissem o previsto no art. 14 do CTN para usufruir desse direito. No entanto, a legislação ordinária prevê requisitos adicionais, com o agravante de variarem de Estado para Estado e demandarem o reconhecimento prévio da imunidade por parte do fisco para seu usufruto.

A título de exemplo, podem ser citados os requisitos exigidos das entidades de educação e assistência social em alguns Estados. Em Alagoas, a Lei nº 10.306, de 24 de fevereiro de 2011, exige que as entidades:

- Não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- Apliquem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos objetivos institucionais, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos;
- Mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;
- Fim público sem qualquer discriminação quanto aos beneficiados;
- Ausência de remuneração para seus dirigentes e conselheiros.

Os três primeiros são os mesmos requisitos previstos no art. 14 do CTN. Contudo, a lei estadual alagoana inova ao exigir também que a entidade tenha fim público, sem qualquer discriminação quanto aos beneficiados, e não remunere seus dirigentes.

Outros Estados fazem exigências ainda mais onerosas, caso de São Paulo[10], por exemplo. Para fins do gozo da imunidade ao ITCMD, a entidade deve apresentar requerimento junto à Secretaria da Fazenda, a qual apreciará o pedido e, cumpridos os requisitos exigidos, emitirá uma "Declaração de Reconhecimento de Imunidade ao ITCMD" com validade de dois anos. Entre as exigências, as entidades paulistas devem possuir a Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS).

O Distrito Federal (DF) também exige o CEBAS das entidades de assistência social para fins de reconhecimento da imunidade ao ITCMD, bem como um atestado de pleno funcionamento expedido pela Promotoria de Justiça de Fundações e

9 A legislação do Rio Grande do Sul (Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989) prevê como responsável tributário o doador (art. 8º), sendo o único Estado que estabeleceu essa regra.

10 O ITCMD é regulado no Estado de São Paulo pela Lei nº 10.705/2000, o Decreto nº 46.655/2002 e a Portaria CAT nº 15/2003.

Entidades de interesse social do Ministério Público do DF. É exigida das instituições de educação a Portaria do Ministério da Educação ou da Secretaria de Educação do Distrito Federal que autoriza o seu funcionamento[11].

4.2.2.2 Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)

O IPVA é o imposto que incide sobre a propriedade de veículos automotores, sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal. O responsável tributário (sujeito passivo) pelo recolhimento do IPVA é o proprietário do veículo. No caso desse imposto também há regras diferentes para gozo da imunidade nos vários Estados.

Em Alagoas, a Lei nº 6.555/2004 exige que as entidades beneficiárias sejam reconhecidas como de utilidade pública federal, estadual ou municipal e apresentem comprovante de credenciamento atualizado junto ao conselho educacional ou de assistência social de âmbito federal, estadual ou municipal.

O reconhecimento como entidade de utilidade pública federal, estadual ou municipal também é exigido pela legislação do Rio Grande do Sul[12] e do Piauí[13].

No Mato Grosso, a Portaria SEFAZ nº 100/2001 prevê a necessidade de a entidade apresentar ato oficial de reconhecimento como instituição de utilidade pública no Estado e, na hipótese de instituição de assistência social, registro no órgão competente da Secretaria da Criança, Família e Bem-Estar Social[14].

O título de utilidade pública estadual também é exigido em São Paulo[15]. Neste Estado, por força da Emenda Constituição nº 24/2008, a concessão desta titulação é feita por meio de lei, a ser proposta por um deputado, o que complexifica muito o procedimento, além de impor um cunho político à obtenção da certificação[16]. Além do título, também é necessário, no caso de instituição de assistência social, o registro no órgão competente da Secretaria de Assistência Social.

No Paraná, exige-se comprovante de credenciamento atualizado junto ao Conselho de Assistência Social municipal, estadual ou nacional[17]. No Rio de Janeiro, são requisitos a ausência de remuneração dos dirigentes ou conselheiros da entidade, o título de utilidade pública ou de fins filantrópicos, e o CEBAS[18], este último exigido também no Tocantins[19].

4.2.2.3 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU)

O IPTU é o imposto que incide sobre propriedade imóvel urbana, sendo de competência municipal. O sujeito passivo deste imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

A imunidade ao IPTU decorre da natureza do proprietário, não de seu usuário. Assim, mesmo que alugado ou utilizado por terceiros, a imunidade permanece. É esse o entendimento já consolidado do Supremo Tribunal Federal, disposto na Súmula 724:

> Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

11 Cf. Instrução Normativa SUREC–SEF/DF nº 40/2006.
12 Cf. Instrução Normativa DRP nº 45/1998.
13 Cf. Lei nº 4.548/1992, art. 4º, VI, c.
14 Cf. Art. 7º, V, a.
15 Lei nº 13.296/2008.
16 Cf. Constituição do Estado de São Paulo:
Art. 4º (...)
§ 1º Compete, exclusivamente, à Assembléia Legislativa a iniciativa das leis que disponham sobre:
(...)
4 declaração de utilidade pública de entidades de direito privado.
17 Cf. Lei nº 14.260/2003.
18 Cf. Lei nº 2.877/1997.
19 Cf. Lei nº 1.287/2001, art. 70, §3º.

Não obstante, encontra-se nas legislações municipais pesquisadas a previsão de que a imunidade não alcança imóveis destinados à exploração econômica.

Em sendo um imposto de competência municipal, mais uma vez são instituídos requisitos diferentes por cada município. Considerando a dificuldade de se realizar uma pesquisa abrangente da legislação de todos os municípios brasileiros, optou-se por apresentar alguns exemplos.

Em São Paulo, são requisitos para o gozo da imunidade ao IPTU que a entidade cumpra os requisitos do art. 14 do CTN e que o imóvel seja integrante do patrimônio da entidade e utilizado em suas finalidades essenciais[20]. Não são feitas exigências adicionais, como obtenção de títulos e registros em outros órgãos, e os documentos requeridos são os necessários à comprovação do exigido pelo CTN.

Em Porto Alegre, exige-se que as entidades de assistência social sejam cadastradas em um dos Conselhos de Assistência Social da União, do Estado ou do Município[21].

Em Brasília, as mesmas condições exigidas para o reconhecimento da imunidade ao ITCMD são requeridas para o reconhecimento da imunidade ao IPTU. Esse requisito também está presente na legislação de Salvador, que exige que a entidade esteja cadastrada no Conselho Nacional ou Municipal de Assistência Social, ou tenha autorização de funcionamento expedida pelo Conselho Municipal de Educação[22].

4.2.2.4 Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR)

O ITR é o imposto que incide sobre os imóveis localizados fora das áreas urbanas dos municípios, sendo de competência federal. Esse imposto é regulado pela Lei nº 9.393/1996 e pelo Decreto nº 4.382/2002. O contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Os requisitos para o gozo da imunidade ao ITR são os mesmos exigidos no caso do Imposto de Renda, conforme previsto no art. 3º, §2º do Decreto:

- Não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas da entidade, a qualquer título;
- Aplicação integral, no País, dos recursos da entidade na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais;
- Não remuneração, por qualquer forma, de seus dirigentes pelos serviços prestados;
- Manutenção da escrituração completa das receitas e despesas da entidade em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- Conservação em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão dos documentos, que comprovem a origem das receitas e a efetivação das despesas da entidade, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- Apresentação, anualmente, da declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- Destinação do patrimônio da entidade a outra instituição que atenda às condições para o gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- Outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este parágrafo.

20 Cf. Lei nº 6.989/1966, Decreto nº 52.703/2011 e a Instrução Normativa SF/SUREM nº 3/2008.
21 Cf. Decreto municipal nº 16.500/2009, art. 10, §7º.
22 Cf. Portaria nº 112/2012.

4.2.2.5 Imposto sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI)

O ITBI é o imposto que incide sobre a transmissão, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e direitos reais sobre imóveis, bem como cessão de direitos à sua aquisição. A competência do ITBI é municipal. São contribuintes do imposto os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos, os cedentes — nas cessões de direitos decorrentes de compromissos de compra e venda —, os superficiários e os cedentes — nas instituições e nas cessões do direito de superfície —, e os transmitentes — nas transmissões exclusivamente de direitos à aquisição de bens imóveis, quando o adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, a sua locação ou arrendamento mercantil.

Os requisitos para gozo da imunidade ao ITBI são os elencados no art. 14 do CTN. No entanto, é possível que a legislação municipal preveja exigências adicionais, o que é questionável, como visto. No entanto, em diversos municípios consultados não foram encontrados outros requisitos a serem cumpridos[23].

Em Brasília, os requisitos indicados acima como condição para a imunidade ao ITCMD e ao IPTU repetem-se no caso do ITBI.

A imunidade ao ITBI deve ser requerida pela entidade imune ao ente tributante. Em Aracaju, por exemplo, a Secretaria de Finanças emite uma Certidão de Imunidade, com prazo de 90 dias, que deve ser solicitada caso a caso[24].

4.2.3 Impostos sobre serviço

Os impostos sobre serviço abrangidos pela imunidade são:

1. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS);
2. Imposto sobre a circulação de mercadorias e **serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação** (ICMS).

4.2.3.1 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)

O ISS é o imposto que incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, sendo de competência municipal. O contribuinte é o prestador do serviço.

No Recife e em Brasília, por exemplo, não são exigidos outros requisitos além dos previstos no art. 14 do CTN para gozo da imunidade ao ISS pelas instituições de educação e assistência social.

Em Porto Alegre, a legislação municipal[25] restringe o acesso à imunidade ao limitar a abrangência das entidades beneficiadas. Nesse sentido, conceitua:

> Art. 23 (...)
>
> § 5º Instituição de educação é aquela que presta serviços de ensino escolar básico e/ou superior e cujos cursos são autorizados e reconhecidos pela União, o Estado ou o Município, conforme o caso.
>
> § 6º Instituição de assistência social é aquela devidamente registrada e reconhecida como tal perante o Conselho Nacional de Assistência Social — CNAS, conforme o disposto na Lei Federal nº 8.742, de 07/12/93.

23 São Paulo, Salvador, Curitiba, Porto Alegre, Florianópolis, Cuiabá, entre outros.
24 Cf. Portaria nº 05/2012.
25 Decreto nº 15.416/2006.

Em João Pessoa, exige-se o CEBAS das entidades de assistência social e educação para fins de gozo da imunidade ao ISS[26].

Em São Paulo, a legislação não exige outros requisitos além dos previstos no art. 14 do CTN, que devem ser comprovados mediante a apresentação de documentação hábil. Uma vez reconhecida a imunidade, a entidade deverá apresentar anualmente uma declaração de que preenche as condições e requisitos exigidos, mediante a apresentação do requerimento "Declaração para Manutenção do Reconhecimento de Imunidade Tributária"[27].

Um grave problema no município de São Paulo, no entanto, é a demora na apreciação dos pedidos de imunidade, que podem levar mais de cinco anos. Como consequência, a Secretaria de Finanças tem adotado a prática de autuar cautelarmente as entidades que solicitam a imunidade a fim de não ver decaído o direito de cobrar o imposto caso o pedido seja indeferido. Ou seja, além da grande insegurança jurídica ocasionada pela duração do processo de imunidade, as entidades sofrem danos adicionais decorrentes da letargia da Administração, como o risco de emissão de Certidão Positiva de Débitos Municipais — que as impedem de realizar diversos negócios jurídicos, como a celebração de convênios, por exemplo —, bem como os custos envolvidos em sua defesa contra a autuação.

4.2.3.2 Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação (ICMS)

O ICMS é um imposto que incide tanto sobre a circulação de mercadorias, quanto sobre os serviços de transporte intermunicipal, interestadual e de comunicação. Assim, por também ser um imposto sobre serviço, as entidades de educação e assistência social que prestarem esse tipo de serviço são imunes a ele.

As informações sobre os requisitos para obtenção do reconhecimento da imunidade ao ICMS disponíveis nos sites dos Estados é muito precária. Foi feita uma pesquisa nos sites dos cinco Estados onde foram realizadas as entrevistas e não se encontrou orientações sobre isso. Por si só, a dificuldade de encontrar informações sobre o direito à imunidade já consiste em um entrave.

4.2.4 Outros impostos

Conforme apresentado anteriormente, a Constituição Federal prevê a imunidade das instituições de educação e assistência social aos impostos sobre patrimônio, renda e serviços. Surge, então, a discussão se estariam abrangidos nesse dispositivo todos os impostos ou se alguns não estariam incluídos, é o caso do Imposto sobre operações financeiras (IOF), do Imposto sobre importação (II), do Imposto sobre exportação (IE), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre a circulação de mercadorias (ICMS).

A dúvida surge por se questionar que esses impostos não incidiriam sobre patrimônio, renda e serviços. Isso porque o Código Tributário Nacional classifica o IOF, o IPI e o ICMS como impostos sobre a produção e a circulação, e o II e o IE como impostos sobre o comércio exterior.

Não obstante, ainda que de forma indireta, esses impostos atingem o patrimônio e a renda das entidades de educação e assistência social, estando abrangidos, portanto, na imunidade.

É o entendimento da jurisprudência, conforme se pode verificar dos julgados abaixo:

No tocante às entidades de assistência social, que atendam aos requisitos atendidos pela ora recorrida,

26 Cf. Requerimento de Reconhecimento de Imunidade Tributária, Documentos necessários. Em http://joaopessoa.pb.gov.br/pc/empresas/RequerimentosEmpresa.do?method=carregarRequerimentosEmpresas. Acesso em 11/02/2014.

27 Cf. Instrução Normativa SF/SUREM nº 3/2008, art. 4º.

> esta Corte tem reconhecido em favor delas a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, sendo que, **especificamente quanto ao IOF**, a Segunda Turma, no RE 232.080–AgR, Rel. Min. Nelson Jobim, **reconheceu a aplicação dessa imunidade**, citando, inclusive, a decisão tomada nos RE 183.216–AgR–ED, onde se salientou que '(...) o fato de a entidade proceder à aplicação de recursos não significa atuação fora do que previsto no ato de sua constituição.'" (RE 241.090, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 26/2/2002, Primeira Turma, DJ de 26/4/2002)[28] (grifo nosso)
>
> **Na tributação das operações de importação**, o contribuinte por excelência do tributo é o importador (que tende a ser o adquirente da mercadoria) e não o vendedor. Há confusão entre as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato. Assim, n**ão faz sentido argumentar que a imunidade tributária não se aplica à entidade beneficente de assistência social nas operações de importação**, em razão de a regra constitucional não se prestar à proteção de terceiros que arquem com o ônus da tributação. (AI 476.664–AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6/4/2010, Segunda Turma, DJE de 7/5/2010) (grifo nosso)
>
> **A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da CF, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados**, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. (RE 243.807, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 15–2–2000, Primeira Turma, DJ de 28/4/2000) (grifo nosso)

Com relação ao ICMS, temos duas situações: a da aquisição e a da venda de mercadorias pelas entidades de educação e de assistência social.

Na aquisição, a jurisprudência não é pacífica e encontramos, por exemplo, as seguintes decisões:

> **ICMS**. Imunidade. (...) **Aquisição de mercadorias e serviços no mercado interno.** Entidade beneficente. **A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, compreende as aquisições de produtos no mercado interno**, desde que os bens adquiridos integrem o patrimônio dessas entidades beneficentes. (AI 535.922–AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 30/9/2008, Segunda Turma, DJE de 14/11/2008) (grifo nosso)
>
> AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. **ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS NO MERCADO INTERNO.** CONTRIBUINTE DE FATO. ART. 150, VI, C, DA CF. IMUNIDADE. INAPLICÁVEL. DESNECESSIDADE DE O ÓRGÃO JULGADOR REBATER TODAS AS TESES SUSCITADAS. AGRAVO IMPROVIDO. I — A imunidade do art. 150, VI, c, da Constituição somente se aplica ao imposto incidente diretamente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio ente beneficiado, ou seja, na qualidade de contribuinte de direito. II — **No caso, como a entidade de assistência social é contribuinte de fato do ICMS relativo aos bens e serviços por ela adquiridos no mercado interno, não faz jus a imunidade em questão.** Precedentes. III — O órgão julgador não está obrigado a rebater todas as teses jurídicas apresentadas pelo recorrente. IV — Agravo regimental improvido. (AI 769925, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, Julgamento em 19/10/2010) (grifo nosso)

Com relação à venda, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 – EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, "c" da Constituição.

28 No mesmo sentido: RE 454.753–AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20/4/2010, Segunda Turma, DJE de 28/5/2010; RE 249.980–AgR, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 23/4/2002, Primeira Turma, DJ de 14/6/2002; RE 232.080–AgR, Rel. Min. Nelson Jobim, julgamento em 4/9/2001, Segunda Turma, DJ de 31/10/2001.

4.3 Imunidade a contribuições sociais (art. 195, §7, da CF)

A imunidade às contribuições sociais vem prevista no §7º do art. 195 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> I — dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
>
> (...).
>
> §7º **São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.** (grifo nosso)

Como se pode observar, o §7º do art. 195 utiliza-se do termo "isentas". No entanto, tal expressão está mal empregada. Na verdade, trata-se de imunidade. No caso, a Constituição instituiu verdadeira proibição da cobrança de contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social, sendo estas, portanto, imunes e não isentas. Trata-se de questão já resolvida pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se pode verificar na seguinte decisão:

> Contribuição previdenciária — Quota patronal — Entidade de fins assistenciais, filantrópicos e educacionais — Imunidade (CF, art. 195, § 7º). **A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política — não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social —, contemplou as entidades beneficentes de assistência social o favor constitucional da imunidade tributária,** desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. **A jurisprudência constitucional do STF já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da CF, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social.** Precedente: RTJ 137/965. (RMS 22.192, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 28–11–1995, Primeira Turma, DJ de 19–12–1996) (grifo nosso)

Sendo assim, as entidades beneficentes de assistência social estão imunes ao pagamento das contribuições para a seguridade social desde que atendam às exigências da lei.

Com relação ao destinatário da imunidade às contribuições sociais, o §7º do art. 195 ultiliza o termo em entidades beneficentes de assistência social, diferentemente do previsto no art. 150, VI, c, que se refere às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. O conceito de entidade beneficente de assistência social, além de ser muito amplo, comporta inúmeras discussões sobre o seu alcance e interpretação.

A Constituição Federal, em seu art. 203, elenca os objetivos da assistência social, dispondo:

> Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:
>
> I — a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
>
> II — o amparo às crianças e adolescentes carentes;
>
> III — a promoção da integração ao mercado de trabalho;
>
> IV — a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
>
> V — a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao

> idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

A Lei nº 8742/1993 (Lei Orgânica da Assistência Social) conceitua, em seu art. 3º, entidade de assistência social nos seguintes termos:

> Art. 3º. Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas **sem fins lucrativos** que, isolada ou cumulativamente, prestam **atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de direitos**. (grifo nosso)

O Supremo Tribunal Federal nos ajuda a delimitar quem seriam essas entidades na ADIn nº 2.028. No julgamento da liminar, o Ministro Relator Moreira Alves assim dispôs:

> É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do art. 55 da Lei n° 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade 'seja portadora do certificado ou do registro de entidade de fins filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos'), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são, não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7° do art. 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades — que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam — que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia.

Isso significa que as entidades que queiram usufruir da imunidade às contribuições sociais devem destinar parte de seu atendimento às pessoas carentes de forma gratuita.

Além disso, consolidou-se na ADIn o entendimento de que o termo assistência social no §7º do art. 195 engloba também as entidades de educação e saúde, pois

> Esse conceito mais lato de assistência social — e que é admitido pela Constituição — é o que parece deva ser adotado para a caracterização dessa assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social de nossa Constituição.

Neste sentido, a Lei nº 12.101/2009, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, prevê que:

> Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social **com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação**, e que atendam ao disposto nesta Lei.

Com relação às exigências, são as elencadas no art. 14 do Código Tributário Nacional, como mencionado no item

anterior. No entanto, somados a esses requisitos estão outros, exigidos por lei ordinária, a Lei nº 12.101/200929, com alterações recentes pela Lei nº 12.868/2013, que estabelece outras exigências que devem ser cumpridas pela entidade a fim de que esta possa gozar do direito ao não recolhimento da contribuição previdenciária:

> Art. 29. A **entidade beneficente certificada** na forma do Capítulo II **fará jus à isenção do pagamento das contribuições** de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:
>
> I — não percebam seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;
>
> II — aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
>
> III — apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço — FGTS;
>
> IV — mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;
>
> V — não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;
>
> VI — conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;
>
> VII — cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;
>
> VIII — apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Como visto no item 4.2.1, a Lei nº 12.868/2013 previu que a exigência disposta no inciso I do art. 29 não impede a remuneração dos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício e dos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior a 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

Além disso, para o gozo da imunidade às contribuições sociais, a entidade deve possuir o CEBAS. Não obstante a doutrina questionar esse requisito, a jurisprudência mais recente tem caminhado no sentido de aceitá-lo[30], como se pode

29 Antes disso, vigorava o art. 55, da Lei nº 8.212/91.

30 Encontramos jurisprudência mais antiga com entendimento contrário. Por exemplo:
"CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ARTS. 146, INC. II E 195, §7º, DA C.F. LEI N. 8112/91, ART. 55. ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS. EFEITO EX TUNC DA DECRETAÇÃO DE QUE DE UTILIDADE PÚBLICA FEDERAL RECONHECIDO. **As limitações constitucionais ao poder de tributar podem ser reguladas apenas por meio de lei complementar**, ex vi do art. 146, inc. II, da Lei Maior, que assim dispõe, de forma expressa. **O art. 55 da Lei n. 8212/91, uma lei ordinária, não tem, portanto, poder normativo para operar restrições no tocante à imunidade concedida pela Carta da República**, exercitando papel meramente procedimental, quanto ao reconhecimento de um direito preexistente. **A instituição de assistência social, para fins do alcançar do direito oferecido pelo art. 195, §7º, da Constituição Federal, tem de observar os pressupostos elencados no art. 14 da Norma Complementar Tributária**. Nada mais. Ou, sob ótica distinta, tem direito à imunidade tributária, no momento em que perfaz o caminho das exigências previstas no Código Tributário Nacional. Com efeito, o certificar da instituição como de fins filantrópicos e o seu decretar como de utilidade pública federal têm eficácia meramente declaratória e, portanto, operam efeitos *ex tunc*, haja vista a declaração dizer, sempre, respeito a situações preexistentes ou fatos passados, motivo porque revolve ao momento constitutivo da realidade jurídica ensejadora da imunidade. Não tendo os pressupostos revelados pelo art. 55 da Lei n. 8212/91 a característica de conferir novo status à entidade de fins filantrópicos, senão de evidenciá-los, em tempo posterior, não há que se falar em existência de crédito tributário oriundo do não pagamento de contribuição patronal, por instituição que lhe é imune, sendo devida, pois, a Certidão Negativa de Débito solicitada. A entidade considerada de fins filantrópicos não está sujeita ao pagamento de imposto não somente a partir do requerimento, mas, uma vez reconhecida como tal, desde a sua criação. Recurso especial não conhecido. Acórdão regional mantido." (grifo nosso) (STJ, REsp 413728 / RS, DJ 02/12/2002)

verificar, por exemplo, da decisão do Superior Tribunal de Justiça abaixo:

> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RENOVAÇÃO DO CEBAS DENEGADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DIREITO ADQUIRIDO A REGIME JURÍDICO--TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 352/STJ. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. SITUAÇÃO FÁTICO-PROBATÓRIA. REVISÃO. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.
>
> 1. O acórdão recorrido afirmou, conforme se extrai de sua ementa que "o CEBAS da impetrante não foi renovado (às fls 95), a Fundação perdeu o caráter de entidade beneficente"".(fls. 101), e que houve o indeferimento da renovação, por ausência do preenchimento dos requisitos do Decreto n. 752/93. A revisão desse entendimento encontra óbice na Súmula 07/STJ.
>
> 2. **Sem o Certificado de entidade Beneficente de Assistência Social — Cebas, não há que se falar em imunidade tributária**.
>
> 3. O STJ firmou jurisprudência no sentido de que não há direito adquirido a regime jurídico-fiscal quando do julgamento do ERESP n. 982.620, de minha relatoria, assentando que as entidades beneficentes, para a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) e conseqüente fruição da imunidade tributária (art. 195, § 7º, da CF), devem preencher as condições estabelecidas pela legislação superveniente.
>
> 4. Incidência da Súmula 352/STJ: "A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais superve-nientes".
>
> 5. Agravo regimental negado provimento. (grifo nosso) (STJ, AgRg no AREsp 116133 / CE, DJ 24/04/2012)

A demora no julgamento da ADIn nº 2.028, ajuizada em 1999, contribui para a não resolução dessa celeuma, uma vez que no voto proferido no julgamento da liminar o Relator deixa em aberto essa questão para quando do julgamento do mérito:

> EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. (...) **De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complemen-tar**. — No caso, **o artigo 195, § 7º**, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), **determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária**. — **É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar**, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar — e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna —, essa expressão, ao invés de ser enten-dida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar:.... II — regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se **exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa**. (...) — **Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária — a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral —, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar** que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. (grifo nosso)

Assim, cumprem as entidades as exigências da lei ordinária, buscando o CEBAS como requisito prévio ao gozo da imunidade.

Estão abrangidas na imunidade as contribuições previstas nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991:

- 20%, destinadas à Previdência Social, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais que prestem serviços à entidade (quota patronal);
- 1%, 2% ou 3% destinadas ao financiamento de aposentadorias especiais e de benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestem serviços à entidade;
- 15%, destinadas à Previdência Social, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;
- Contribuição incidente sobre o lucro líquido (CSLL), destinada à seguridade social;
- COFINS incidente sobre o faturamento, destinada à seguridade social;
- PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta, destinada à seguridade social[31].

4.4 Isenções

As organizações sem fins lucrativos que não se enquadram no regime de imunidade podem ser beneficiadas, no entanto, com algumas isenções. Por ser uma dispensa por meio de lei, cabe a cada ente tributante instituir as isenções no âmbito federal, estadual e municipal, variando, portanto, as hipóteses em cada lugar.

A seguir, serão apresentados alguns exemplos de isenções de tributos federais, estaduais e municipais.

4.4.1 Tributos federais

A isenção mais relevante aplicável às entidades sem fins lucrativos no âmbito federal é a do Imposto de Renda, conforme previsto no art. 15 da Lei nº 9.532/1997:

31 Não está incluído o pagamento da contribuição social do PIS/PASEP incidente sobre a folha de salários, conforme art. 13 da Medida Provisória nº 2.158–35, de 24 de agosto de 2001:
Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:
I — templos de qualquer culto;
II — partidos políticos;
III — instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
IV — instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;
V — sindicatos, federações e confederações;
VI — serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
VII — conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
VIII — fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
IX — condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
X — a Organização das Cooperativas Brasileiras — OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. (grifo nosso)

> Art. 15. **Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos**.
>
> § 1º **A isenção** a que se refere este artigo **aplica-se**, exclusivamente, em relação **ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido**, observado o disposto no parágrafo subseqüente.
>
> § 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de
>
> § 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2°, alíneas "a" a "e" e § 3° e dos arts. 13 e 14. (grifo nosso)

Esse dispositivo isenta as instituições filantrópicas, recreativas, culturais e científicas, bem como as associações civis em geral do imposto de renda e da CSLL. Para isso, elas não podem ter fins lucrativos e devem prestar serviços para os quais houverem sido instituídas e os colocar à disposição do público a que se destinam. Além disso, devem cumprir alguns dos requisitos exigidos das entidades imunes, quais sejam:

- Não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados[32];
- Aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- Manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- 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;
- Apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal.

Assim como na imunidade, a condição de entidade isenta é autodeclarada pelas entidades sem fins lucrativos.

A legislação federal também prevê a isenção de instituições sem fins lucrativos à COFINS e base de cálculo e alíquota diferenciada do PIS/PASEP, com base na Medida Provisória nº 2158/2001:

> Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, **são isentas da COFINS as receitas**:
>
> (...)
>
> X — relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.
>
> Art. 13. A contribuição para o **PIS/PASEP** será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:
>
> (...)
>
> IV — **instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997**. (grifo nosso)

Importante registrar que a isenção da COFINS incide apenas sobre as receitas próprias auferidas pela entidade, assim consideradas pelo § 2º do art. 47 da Instrução Normativa SRF nº 247/02

32 A possibilidade de remunerar dirigentes introduzida pela Lei nº 12.868/2013 também contempla as entidades isentas.

aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contra-prestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

As receitas decorrentes de serviços prestados, por exemplo, são consideradas não próprias e sobre elas incide a COFINS.

A legislação que regula o ITR também prevê isenção que beneficia algumas entidades sem fins lucrativos. São isentos do imposto o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, que, cumulativamente, atenda aos seguintes requisitos[33]:

- Seja explorado por associação ou cooperativa de produção;
- Fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos no artigo anterior;
- O assentado não possua outro imóvel.

4.4.2 Impostos estaduais

Com relação aos tributos estaduais, as hipóteses de isenção variam muito de Estado para Estado.

No tocante ao ITCMD, nem todos os Estados instituíram isenção que beneficia entidades sem fins lucrativos e os que preveem normalmente limitam o benefício a alguma(s) área(s). Nesse sentido, tem-se as seguintes previsões nas legislações estaduais de hipóteses de isenção para doações a essas entidades[34]:

- Em Alagoas, a museus e instituições de fins culturais, sem fins lucrativos, situados naquele Estado, com relação à doação de peças e obras de arte; e a entidades beneficentes;
- No Ceará, a associações comunitárias e a entidades de moradores de bairros, favelas e similares;
- No Espírito Santo, a entidades beneficentes;
- No Pernambuco, a OS ou OSCIP cujas atividades institucionais sejam a promoção da cultura ou a proteção e preservação do meio ambiente; a museu privado ou instituição cultural, sem fins lucrativos;
- Em Santa Catarina, a organizações sem fins lucrativos reconhecidas como de utilidade pública estadual;
- Em São Paulo, a organizações sem fins lucrativos com objetivos sociais vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente;
- Em Tocantins, a museus privados;
- No Rio Grande do Sul, a instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Além dessas hipóteses indicadas em Souza (2012), o Distrito Federal concede isenção ao ITCMD sobre doação feita a associação sem fins econômicos, criada com o objetivo social exclusivo de recuperação dos bens integrantes do patrimônio histórico e artístico nacional de propriedade da União ou do Distrito Federal[35]. E no Pará não há isenção do ITCMD que beneficie OSCs.

A dificuldade de acesso a isenções pode ser percebida, por exemplo, no procedimento instituído pela legislação de São Paulo. Nesse Estado, as OSCs devem, primeiramente, buscar o reconhecimento como entidade promotora de direitos humanos, cultura ou meio ambiente junto às respectivas Secretarias. Com essas certificações em mãos, a entidade precisa buscar o reconhecimento da isenção junto à Secretaria da Fazenda, que emitirá uma declaração de isenção ao ITCMD.

33 Cf. art. 3º da Lei nº 9.393/1996.
34 Cf. SOUZA (2012).
35 Cf. Lei nº 3.717/2005.

Tanto o certificado de entidade promotora de direitos humanos, cultura e meio ambiente como a declaração de isenção têm validade de somente um ano, o que obriga a entidade a percorrer todo esse caminho anualmente, apresentando os mesmos documentos e comprovando os mesmos requisitos.

Com relação ao IPVA, encontramos as seguintes hipóteses de isenção:

- Em Pernambuco, a entidades que tenham como objetivo principal o trabalho com pessoas com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas[36];
- No Rio de Janeiro, a associações representativas de pessoas portadoras de deficiência e ambulâncias pertencentes às instituições de saúde e assistência social sem fins lucrativos[37];
- No Espírito Santo, a entidades e/ou associações sem fins lucrativos, que prestem serviços de transporte às pessoas portadoras de deficiência[38];
- Em Minas Gerais, a entidade filantrópica declarada de utilidade pública pelo Estado[39];
- No Pará, às instituições consideradas de utilidade pública, com finalidade filantrópica, e entidades que tenham como objetivo o trabalho com pessoas portadoras de deficiência física[40].

No Rio Grande do Sul, Distrito Federal e em São Paulo, não há hipóteses de isenção ao IPVA que beneficie entidades sem fins lucrativos.

Já quanto ao ICMS, pode-se citar os seguintes exemplos de Estados que conferem isenções para as OSCs:

- Em São Paulo, sobre a saída de mercadoria de produção própria promovida por instituição de assistência social ou de educação, e de mercadoria importada do exterior em decorrência de doação efetuada por organização internacional ou estrangeira ou por país estrangeiro, destinada a distribuição gratuita em programa implementado por instituição educacional ou de assistência social. Também são previstas diversas hipóteses de isenção para entidades específicas, como AACD, APAE, Fundação Zerbine, entre outras[41];
- No Rio Grande do Sul[42], de alguns produtos, como equipamentos hospitalares e medicamentos destinados a atividades de ensino, pesquisa ou prestação de serviços médico-hospitalares, importados do exterior diretamente por entidades beneficentes de assistência social que possua o CEBAS; recebimentos, por doação, de produtos importados do exterior, diretamente por entidades beneficentes ou de assistência social que preencham os requisitos previstos no art. 14 do CTN; recebimentos decorrentes de importação do exterior de mercadorias doadas por organizações internacionais ou estrangeiras ou por países estrangeiros, para distribuição gratuita em programas implementados por instituição educacional ou de assistência social; saídas com destino a entidades assistenciais sem fins lucrativos, vinculadas a programa de recuperação de portador de deficiência; saídas de mercadorias de produção própria, promovidas por instituições de assistência social e/ou educacional, desde que o montante das vendas anuais efetuadas pela instituição não seja superior a 45 mil UPF–RS;
- Em Pernambuco[43], as saídas de mercadorias de produção própria, promovidas por instituição de assistência social ou de educação, sem finalidade lucrativa; operações decorrentes da importação do exterior de aparelhos, máquinas, equipamentos, instrumentos, entre outros, por organizações sociais com contrato de gestão com o Ministério da Ciência e Tecnologia.

36 Cf. Lei nº 10.849/1992.
37 Cf. Lei nº 2.877/1997.
38 Cf. Lei nº 6.999/2001.
39 Cf. Lei nº 14.937/2003.
40 Cf. Lei nº 6.017/1996.
41 Cf. Lei n° 6.374/1989.
42 Cf. Decreto nº 37.699/1997.
43 Cf. Decreto nº 14.876/1991.

4.4.3 Impostos municipais

No âmbito municipal, as isenções concedidas às OSCs são, normalmente, de IPTU:

- Em Porto Alegre, são isentos os imóveis das associações ou clubes de mães e associações comunitárias[44]. Interessante que a legislação de Porto Alegre prevê, também, a hipótese de isenção ao IPTU do imóvel locado para a entidade que esteja cadastrada em um dos Conselhos de Assistência Social das esferas governamentais como instituição de assistência social que não tenha fins lucrativos e atenda ao disposto no art. 14 do Código Tributário Nacional;
- Em São Paulo, são isentas do IPTU as entidades culturais desde que o imóvel objeto do pedido seja integrante de seu patrimônio e ela cumpra os requisitos previstos no art. 14 do CTN;
- Em Belém[45], são isentas as instituições sem fins lucrativos exclusivamente culturais, artísticas e científicas, com relação aos imóveis utilizados em seus próprios serviços; e as organizações não governamentais (sic) reconhecidas de utilidade pública pelo município, desde que o imóvel seja utilizado exclusivamente pela entidade beneficiada e no cumprimento de suas finalidades;
- Em Recife[46], são isentos do IPTU os imóveis de propriedade das associações de moradores, associações de bairro e clubes de mães, desde que utilizados exclusivamente como sede da instituição e para os fins estatutários;
- Em Brasília, é concedida a isenção às associações recreativas. Além disso, são isentos os imóveis onde estejam regularmente instalados asilos, orfanatos e creches[47];
- Em Florianópolis, a legislação isenta os imóveis de propriedade, alugado ou cedido em comodato gratuito a entidades comunitárias, reconhecidas de utilidade pública pelo município, regularmente registradas e em funcionamento, sem fins lucrativos, desde que efetivamente ocupado pela entidade para o exercício de suas finalidades essenciais[48];
- Em Cuiabá[49], são isentos os estabelecimentos beneficentes e assistenciais, sem fins lucrativos, de atendimento exclusivo a indigentes, à infância, à juventude e à velhice, desamparada; e os imóveis pertencentes às associações de moradores de bairro, de idosos, de deficientes, clubes de mães e centros comunitários. A legislação desse município é outra que prevê a isenção do IPTU dos imóveis cedidos gratuitamente para uso das entidades imunes, quando em regime de comodato devidamente registrado no cartório competente, dentro da vigência do mesmo, e mediante verificação in loco pelo órgão municipal competente;
- Em João Pessoa, o Código Tributário Municipal[50] prevê a isenção do imóvel destinado à associação carente que comprove não receber contribuições de seus associados, e que aufira recursos exclusivamente do poder público, mediante convênios ou subvenções, ou oriundos de doações. Também são isentos os imóveis das entidades legalmente constituídas e reconhecidas como de utilidade pública pelo poder público, que desenvolvam atividades desportivas, sociais, culturais ou recreativas, há mais de 50 anos;
- No Rio de Janeiro, algumas hipóteses de isenção podem beneficiar também as OSCs, como por exemplo, as concedidas a imóveis utilizados por associação de moradores, instituição de educação artística e cultural e escola especializada em deficientes[51].

O município do Rio de Janeiro não prevê isenção do IPTU para OSCs.

44 Cf. Lei Complementar nº 7/1973, art. 70, II e V.
45 Cf. Lei nº 7933/1998.
46 Cf. Lei nº 15.563/1991.
47 Cf. Decreto nº 28.445/2007.
48 Cf. Lei complementar nº 7/1997, art. 225, IV.
49 Cf. Lei Complementar nº 43/1997, art. 362.
50 Lei Complementar nº 53/2008, art. 187.
51 Cf. Código Tributário do Rio de Janeiro, art. 61.

Encontram-se poucas hipóteses de isenção do ISS nos municípios pesquisados:

- Em Brasília, está isenta do imposto a promoção de espetáculos públicos por instituição cultural ou de assistência social, sem fins lucrativos[52];
- Em Porto Alegre, é concedida às entidades estudantis, beneficentes, assistenciais e educacionais, legalmente organizadas e sem fins lucrativos, e às entidades hospitalares sem fins lucrativos[53];
- No Rio de Janeiro, as associações culturais, recreativas e desportivas são isentas do ISS, com exceção dos serviços prestados a não-sócios, da venda de pules ou talões de apostas e dos serviços não compreendidos nas finalidades específicas dessas entidades[54];
- Em Belém[55], são isentas as associações culturais, esportivas ou recreativas, desde que os serviços sejam prestados exclusivamente a seus membros ou associados e estejam vinculados a seus objetivos institucionais; e as associações filantrópicas reconhecidas como de utilidade pública pelo município, desde que seus serviços sejam colocados à disposição de toda comunidade. As entidades devem renovar o pedido de isenção a cada três anos;
- Em Recife, são isentas do ISS algumas atividades culturais e desportivas, bem como bancos de sangue, leite, pele, olhos e sêmen, quando os serviços forem prestados sem fins lucrativos[56];
- No Rio de Janeiro, as associações culturais, recreativas e desportivas são isentas do ISS, com exceção dos serviços prestados a não-sócios, da venda de pules ou talões de apostas e dos serviços não compreendidos nas finalidades específicas dessas entidades[57];
- Em Cuiabá, a legislação isenta as instituições filosóficas e culturais, científicas e tecnológicas, sem fins lucrativos;
- Em Florianópolis, eventualmente OSCs podem se beneficiar da isenção ao ISS, se promoverem atividades teatrais, inclusive concertos e recitais[58].

Não há nenhuma hipótese de isenção ao ISS que beneficie as OSCs nos municípios de São Paulo e João Pessoa.

Com relação ao ITBI, dos municípios pesquisados, apenas Porto Alegre prevê isenção, uma vez que a Lei Orgânica do Município[59] estende às entidades de cultura, recreativas, de lazer e esportivas, sem fins lucrativos, as imunidades consagradas no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal. Neste sentido, essas entidades são isentas de todos os impostos municipais.

No entanto, não há nenhuma hipótese de isenção ao ITBI para entidades sem fins lucrativos no município do Rio de Janeiro, São Paulo, Belém, Recife, Florianópolis, Cuiabá e João Pessoa.

4.5 Títulos e qualificações

As organizações sem fins lucrativos juridicamente constituídas e em funcionamento podem pleitear alguns títulos e qualificações junto ao poder público, cumpridos alguns requisitos exigidos em lei. Essas certificações atestam o caráter público das organizações e conferem alguns benefícios a elas e aos seus doadores.

52 Cf, Decreto nº 25.508/2005, art. 3º, I.
53 Lei Complementar nº 7/1973, art. 71, V e IX.
54 Cf. Lei nº 691/1984, art. 12.
55 Cf. Lei nº 7933/1998.
56 Cf. Código Tributário do Município do Recife, art. 107.
57 Cf. Lei nº 691/1984, art. 12.
58 Cf. Código Tributário do Município de Florianópolis, art. 255.
59 Cf. art. 113, §4º.

Existem quatro títulos e qualificações que podem ser requeridos pelas organizações sem fins lucrativos no âmbito federal. Cada um exige o cumprimento de requisitos específicos e possibilitam o gozo de benefícios e incentivos fiscais. São eles:

- Título de utilidade pública;
- Certificação das entidades beneficentes de assistência social;
- Organização Social (OS); e
- Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

Além disso, muitos Estados e municípios também concedem certificações semelhantes no âmbito local.

4.5.1 Título de utilidade pública federal

O título de utilidade pública é a mais antiga certificação conferida pelo poder público, sendo regida pela Lei nº 91/1935 e o Decreto nº 50.517/1961. O órgão responsável por sua concessão no âmbito federal é o Ministério da Justiça.

Para obter o título, a entidade tem que cumprir os seguintes requisitos:

- Estar constituída no país;
- Ter personalidade jurídica;
- Em efetivo e contínuo funcionamento há, pelo menos, três anos;
- Não remunerar dirigentes;
- Não distribuir lucros;
- Promover a educação ou exercer atividades de pesquisas científicas, de cultura, inclusive artísticas, ou filantrópicas;
- Demonstrar que seus diretores possuem folha corrida e moralidade comprovada;
- Publicar, anualmente, a demonstração da receita e despesa realizadas no período anterior, desde que contemplada com subvenção por parte da União, neste mesmo período.

O pedido deve ser feito por meio de requerimento dirigido ao Ministro da Justiça, devendo ser reunidos documentos que comprovem o cumprimento das condições impostas por lei à sua obtenção. Essas condições incluem, entre outras, atestados de autoridades locais informando que a instituição está em funcionamento, atuando de acordo com os objetivos estatutários e que os membros de sua Diretoria são idôneos, bem como relatórios circunstanciados, quantitativos e qualitativos, das atividades desenvolvidas nos últimos três anos, separadamente, por ano.

A legislação que regula a concessão do título de utilidade pública federal não dispõe sobre prazo para análise e resposta ao pedido, demorando esta, em média, cerca de um ano. Caso o pedido seja negado, a organização deverá esperar dois anos para reapresentá-lo.

O título de utilidade pública confere à organização o gozo dos seguintes benefícios:

- Possibilidade de receber doações de pessoas jurídicas[60], dedutíveis até o limite de 2% do lucro operacional da empresa doadora;
- Possibilidade de receber bens apreendidos, abandonados ou disponíveis, administrados pela Receita Federal do Brasil;

60 Restrito às pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro real.

- Acesso a subvenções e auxílios da União Federal e suas autarquias;
- Autorização para realizar sorteios;
- Possibilidade de receber receitas das Loterias Federais;
- Gozo de isenções tributárias.

As entidades declaradas de utilidade pública federal são obrigadas a apresentar todos os anos, até 30 de abril, relatório circunstanciado dos serviços prestados à coletividade no ano anterior acompanhado dos respectivos demonstrativos contábeis, sob pena de ter o título cassado. Desde 2008, essa prestação de contas deve ser feita por meio do Sistema de Prestação de Contas Anual — CNEs/MJ (Cadastro Nacional de Entidades do Ministério da Justiça).

4.5.2 Certificação das entidades beneficentes de assistência social

A certificação das entidades beneficentes de assistência social (CEBAS) é um título concedido às entidades de assistência social, saúde e educação, nos termos da Lei nº 12.101/2009[61]. A certificação é obtida junto aos Ministérios do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS), da Saúde (MS) e da Educação (MEC), conforme a área de atuação da organização. A entidade que atue em mais de uma das áreas deverá requerer a certificação no Ministério responsável pela sua área de atuação preponderante, sem prejuízo da comprovação dos requisitos exigidos para as demais áreas.

Segundo a lei, o primeiro requisito a ser cumprido é o de que as entidades obedeçam ao princípio da universalidade do atendimento, sendo vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional. Além disso, a instituição deve estar em pleno funcionamento há, pelo menos, 12 meses.

Na área de assistência social, a certificação é concedida à entidade que comprove o cumprimento dos seguintes requisitos:

- Prestação de serviços ou realização de ações assistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada para os usuários e a quem deles necessitar, sem qualquer discriminação;
- Previsão, nos atos constitutivos da entidade, que em caso de dissolução ou extinção o eventual patrimônio remanescente será destinado a entidade sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas;
- Inscrição da entidade no Conselho Municipal de Assistência Social;
- Inscrição no cadastro nacional de entidades e organizações de assistência social[62].

Na área de saúde, deve-se comprovar:

- Atuação direta na promoção, prevenção e atenção à saúde;
- Cumprimento das metas estabelecidas em convênio ou instrumento congênere celebrado com o gestor local do Sistema Único de Saúde (SUS);
- Prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60%, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados;
- Inscrição no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde — CNES.

Por fim, na área de educação, a entidade interessada deve cumprir as seguintes exigências:

- Adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação — PNE;

61 A Lei nº 12.101/2009 sofreu alterações significativas pela Lei n 12.868/2013.

62 Segundo o site do MDS (Em: < http://www.mds.gov.br/assistenciasocial/entidades-de-assistencia-social/acompanhamento-da-rede-socioassistencial-privada/cadastro-nacional-de-entidades-e-organizacoes-de-assistencia-social>, acesso em 05/02/2014), esse cadastro ainda não está concluído, encontrando-se em fase de construção no âmbito da Secretaria Nacional de Assistência Social. Desta forma, ele ainda não está sendo exigido das entidades.

- Atendimento aos padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação;
- Oferta de bolsas de estudo na proporção prevista em lei.

Como se percebe, a certificação exige o cumprimento de diversos requisitos e é concedida mediante processo moroso e burocrático. Para se ter uma ideia, nos Ministérios da Saúde e do Desenvolvimento Social há pedidos protocolados em novembro e dezembro de 2009 ainda sem julgamento[63].

Ou seja, não bastasse a necessidade de as entidades cumprirem uma série de exigências e entregarem um rol extenso de documentos, o processamento do pedido, por si só, já consiste em um entrave para o usufruto do direito constitucional à imunidade às contribuições sociais.

4.5.3 Organização Social

Organização Social (OS) é a qualificação que pode ser obtida pelas pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que prestem serviços não-exclusivos do Estado, quais sejam, aqueles que o Estado provê, mas que também podem ser oferecidos livremente pelos particulares. Suas principais características são uma administração mais flexível e orientada predominantemente pelo controle de resultados e pela busca de maior transparência e *accountability*, incluindo aí formas de participação da sociedade na gestão.

A qualificação como OS é concedida no âmbito federal, bem como no de diversos Estados e municípios.

No âmbito federal, a qualificação como OS é regulada pela Lei nº 9.637/1998 e conferida a entidades cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde.

Não há um órgão que centraliza a concessão dessa certificação. A aprovação é dada mediante decreto do Presidente da República, de acordo com critério de conveniência e oportunidade.

Podem qualificar-se como OS as organizações que atuarem nas áreas mencionadas no parágrafo anterior e que cumpram alguns outros requisitos, entre eles:

- Possuir, pelo menos, um Conselho de Administração e uma Diretoria em sua estrutura administrativa;
- Contar com a participação de representantes do poder público e de membros da comunidade no órgão de deliberação superior;
- Prever em seus estatutos que, em caso de dissolução ou desqualificação, o patrimônio será incorporado à outra OS ou à União, Estados ou Municípios;
- Possuir um regulamento de compras e contratações.

Como decorrência da qualificação como Organização Social, a principal vantagem da entidade será firmar um contrato de gestão com o poder público, com vistas à formação de parcerias para fomento e execução de atividades, recebendo para isso recursos financeiros, bem como até mesmo servidores e bens públicos.

4.5.4 Organização da Sociedade Civil de Interesse Público

A OSCIP é a mais nova qualificação que pode ser obtida pelas organizações sem fins lucrativos, instituída pela Lei nº. 9.790/1999. A certificação surgiu com a proposta de ser um novo modelo, abrangendo organizações que atuam em áreas

63 A consulta dos processos em curso no Ministério da Educação se dá individualmente por processo, não estando disponível uma lista com a relação e informações dos processos pendentes, o que não permite verificar a data de solicitação dos pedidos.

não contempladas pela legislação que regula o título de utilidade pública federal e voltada para um perfil diferente de organizações sem fins lucrativos e mais profissionais. Além disso, não há o requisito de tempo mínimo de constituição, como exigido para a concessão das outras certificações. Caso o pedido seja negado, a organização pode reapresentá-lo novamente depois de atendidas as exigências legais.

O título de OSCIP é concedido no âmbito federal pelo Ministério da Justiça. Podem requerer a qualificação as organizações que atuam em áreas tradicionais, como assistência social, educação e saúde, e aquelas que desenvolvem ações em áreas emergentes, como defesa do meio ambiente, promoção do desenvolvimento sustentável, estímulo ao voluntariado, microcrédito e defesa dos direitos humanos, entre outras. Os requisitos a serem cumpridos incluem:

- A observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e de eficiência;
- A adoção de práticas e gestão administrativa, necessárias e suficientes a coibir a obtenção, de forma individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens pessoais, em decorrência da participação no respectivo processo decisório;
- A constituição de Conselho Fiscal;
- Na área de saúde e educação, a prestação gratuita de serviços.

As vantagens conferidas pela qualificação de OSCIP são semelhantes às que uma organização obtém com o Título de Utilidade Pública Federal, no entanto, há algumas vantagens a mais:

- Possibilidade de receber doações de pessoas jurídicas, dedutíveis até o limite de 2% do lucro operacional;
- Possibilidade de receber bens apreendidos, abandonados ou disponíveis, administrados pela Receita Federal do Brasil;
- Possibilidade de firmar Termo de Parceria[64] com o poder público;
- Permissão para remunerar dirigentes sem que isso implique na perda de benefícios tributários.

64 O Termo de Parceria é a ferramenta pela qual o Estado pode repassar recursos para que entidades sem fins lucrativos qualificadas como OSCIP executem serviço ou realizem atividade de interesse público.

5. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Identificados os tributos que são pagos pelas organizações da sociedade civil, em um segundo momento, o trabalho se propôs a investigar a relevância ou o peso econômico do tributo em si e as dificuldades para cumprir as exigências de conformidade à tributação, tais como a obtenção de certificações. Pretendeu-se, assim, delimitar quais obrigações principais e outros custos de conformidade merecem maior atenção em função de quanto efetivamente impactam a vida dessas organizações.

O problema — o custo não apenas em termos de tempo, mas também psicológico — com o cumprimento de exigências do Poder Público pode ser tão grave de forma a prejudicar a própria existência da organização. A energia que acaba sendo gasta com procedimentos burocráticos gera um desgaste muito grande para as pessoas que trabalham nas organizações.

Pretendeu-se fazer este levantamento de duas perspectivas distintas: do ponto de vista das organizações foram feitas as entrevistas com seus dirigentes e com contadores que trabalham para diversas organizações, de acordo com a metodologia indicada no terceiro capítulo do presente trabalho.

Por outro lado, procurou-se obter dados do próprio governo, nas esferas federal, estadual e municipal sobre os tributos pagos pelas organizações da sociedade civil. A via pela qual se procurou obtê-los foi o procedimento com base na Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011) também identificado na metodologia.

Assim, o texto a seguir, que apresenta e discute os resultados, é dividido da seguinte maneira: inicialmente é apresentado o perfil da amostra; em seguida, são expostos os resultados e a análise das entrevistas; e, por último, são apresentadas e analisadas as respostas da União, Estados e municípios para os pedidos de informação solicitados.

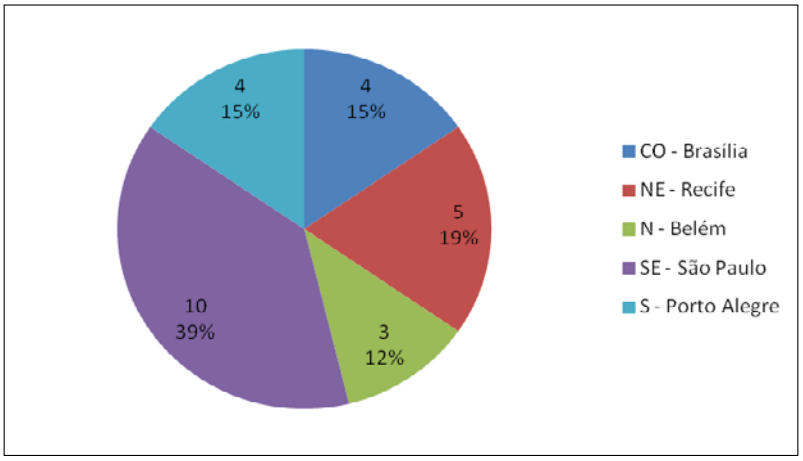
5.1 Perfil da amostra

Foram entrevistadas 26 entidades das cinco regiões do Brasil. Conforme mencionado na metodologia, além do critério de distribuição geográfica, outros três foram eleitos, de forma que o maior número de diferenças potenciais pudesse estar presente.

O primeiro critério foi a área de atuação da organização, com base na classificação da FASFIL. O segundo foi a idade das organizações. Por fim, o terceiro foi o tamanho da organização, sendo utilizado para determiná-lo o número de funcionários e a receita anual.

Com relação à distribuição geográfica, 39% das entrevistadas estão localizadas na região Sudeste, onde se concentram mais de 40% das fundações e associações sem fins lucrativos, segundo a FASFIL.

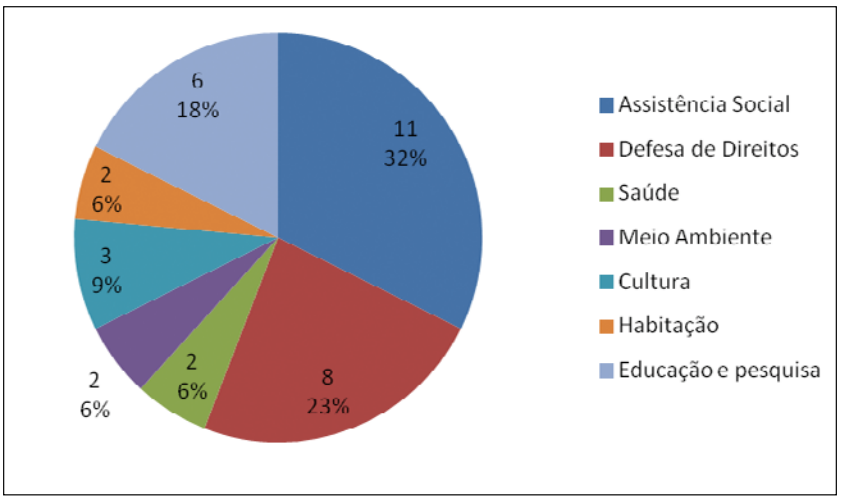
GRÁFICO 1 — DISTRIBUIÇÃO GEOGRÁFICA



Fonte: Elaborado pelos autores.

Metade atua nas áreas de saúde, educação e assistência social. A outra metade, nas áreas consideradas emergentes. Várias OSCs da amostra atuam em mais de uma área.

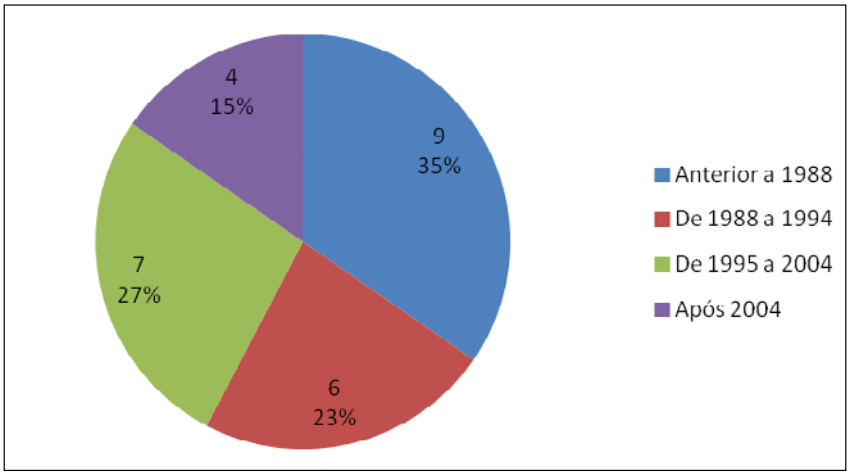
GRÁFICO 2 — ÁREA DE ATIVIDADE



Fonte: Elaborado pelos autores.

Dois terços das entrevistadas foram criadas após a Constituição Federal de 1988. Apenas 15% possuem 10 anos ou menos de existência.

GRÁFICO 3 — ANO DE CRIAÇÃO DA ENTIDADE



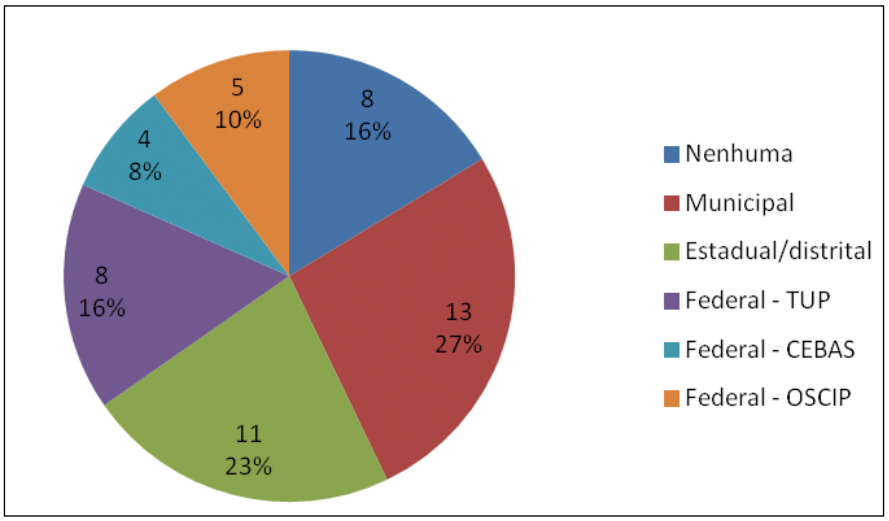
Fonte: Elaborado pelos autores.

5.2 Apresentação dos Resultados

Os resultados foram tabulados e são apresentados no Apêndice D ao presente trabalho. Os gráficos a seguir foram, portanto, construídos com base nas informações nele contidas.

Em primeiro lugar, foram entrevistadas OSCs que detêm titulações no âmbito federal, estadual e municipal. Algumas possuem certificações em mais de uma esfera[65].

GRÁFICO 4 — CERTIFICAÇÕES OBTIDA

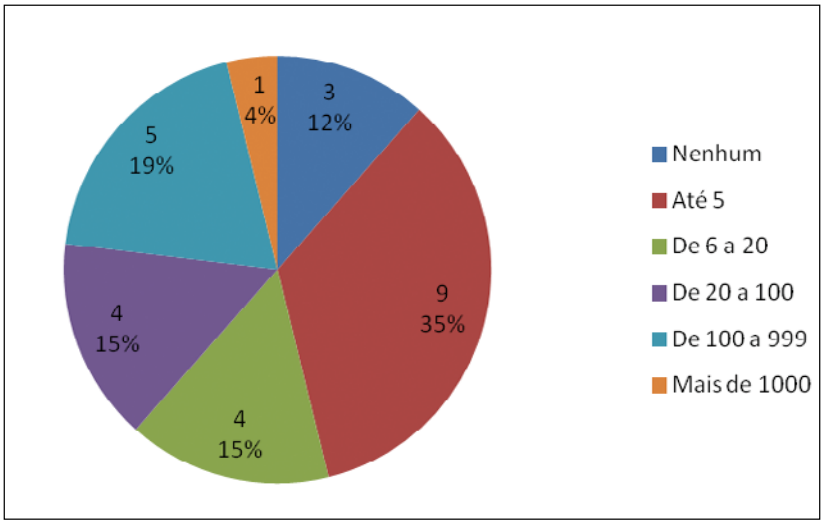


Fonte: Elaborado pelos autores.

65 Em razão disso, o número de titulações supera o número de entidades entrevistadas.

Com relação ao tamanho, com base no critério de número de funcionários, cerca de metade tem até cinco empregados. Segundo a FASFIL, quase 90% das OSCs tem até quatro funcionários, sendo que 70% não possui nenhum empregado.

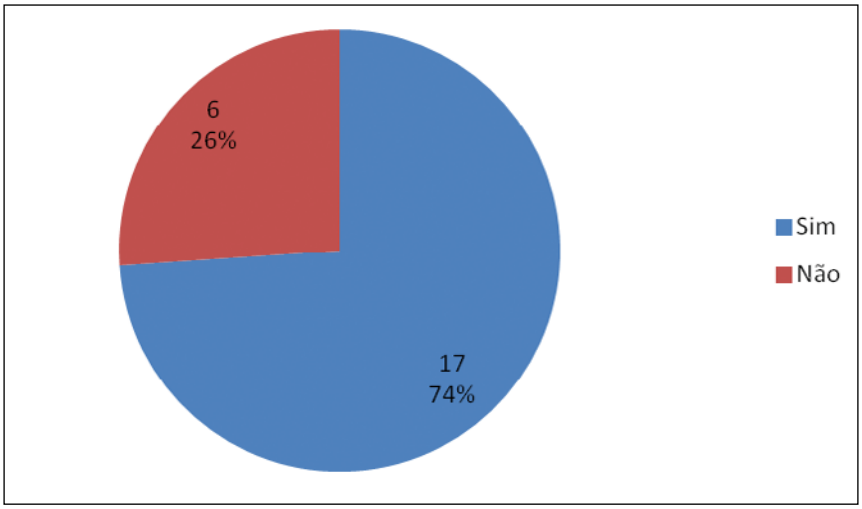
GRÁFICO 5 — NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS CELETISTAS



Fonte: Elaborado pelos autores.

Das 26 entidades, apenas três não possuem nenhum funcionário celetista. Das que possuem funcionários celetistas, apenas seis não recolhem a cota patronal do INSS.

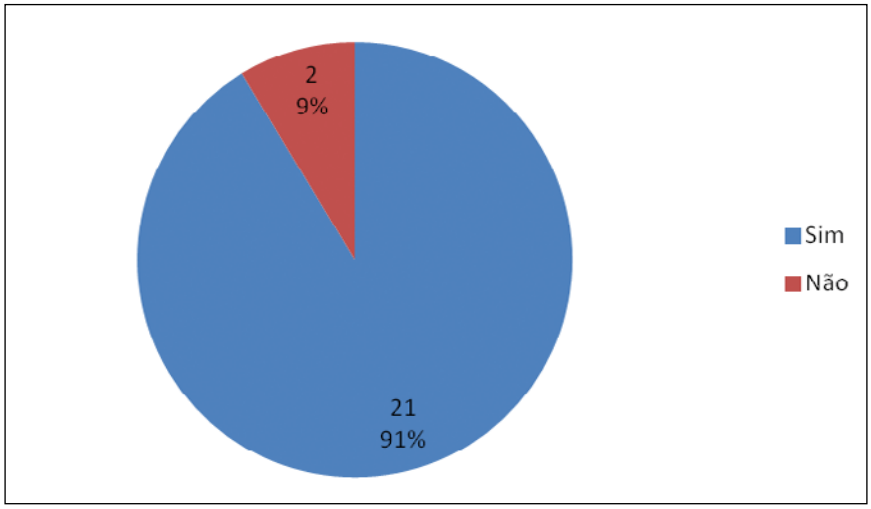
GRÁFICO 6 — RECOLHIMENTO DA COTA PATRONAL DO INSS



Fonte: Elaborado pelos autores.

Com relação ao PIS, que também incide sobre a folha de salários no caso das OSCs, somente duas entidades não fazem o recolhimento em decorrência de medida judicial.

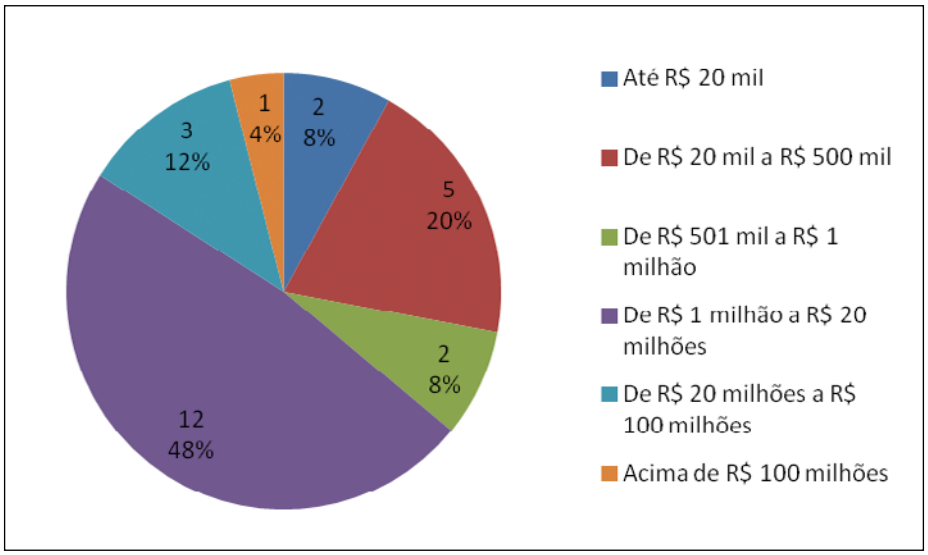
GRÁFICO 7 — RECOLHIMENTO DO PIS



Fonte: Elaborado pelos autores.

Para determinar o tamanho das OSCs também foi eleito o critério receita anual. Dois terços da amostra possui receita superior a R$ 1 milhão por ano.

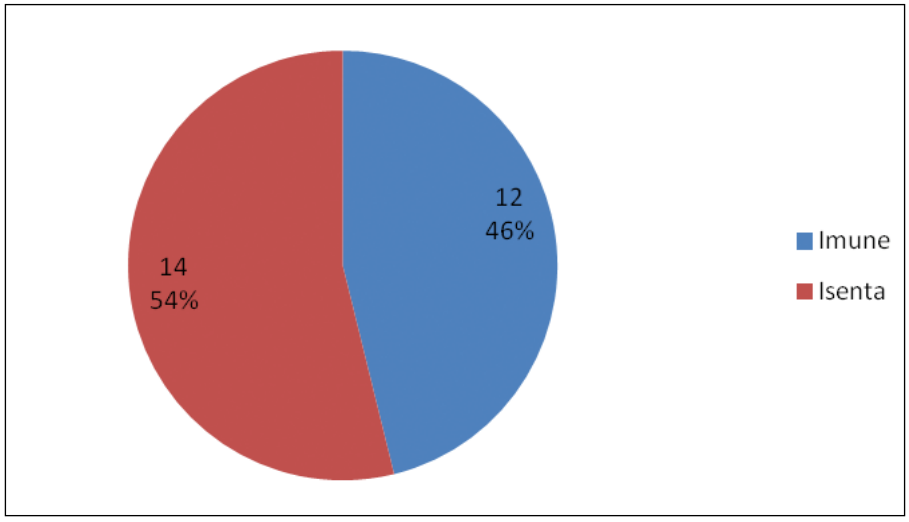
GRÁFICO 8 — RECEITA ANUAL



Fonte: Elaborado pelos autores.

Das organizações entrevistadas, 12 são imunes e 14 usufruem apenas do regime de isenção.

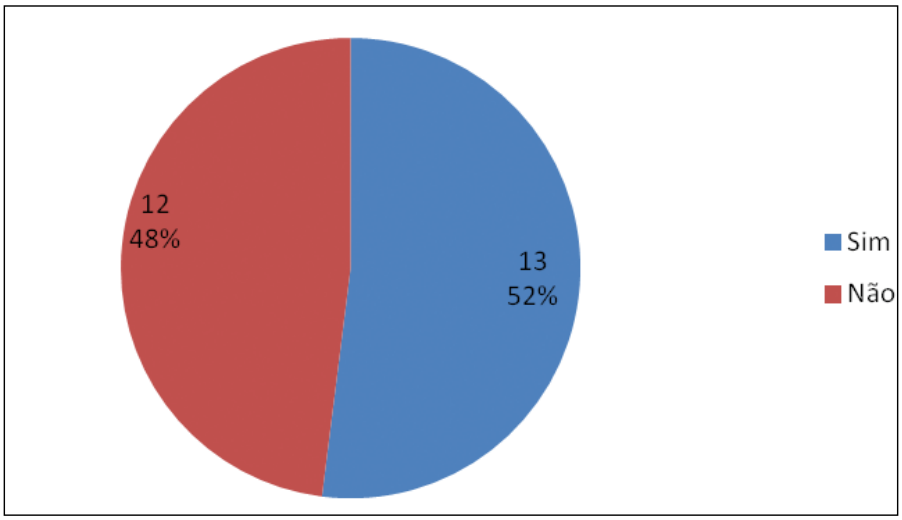
GRÁFICO 9 — REGIME TRIBUTÁRIO



Fonte: Elaborado pelos autores.

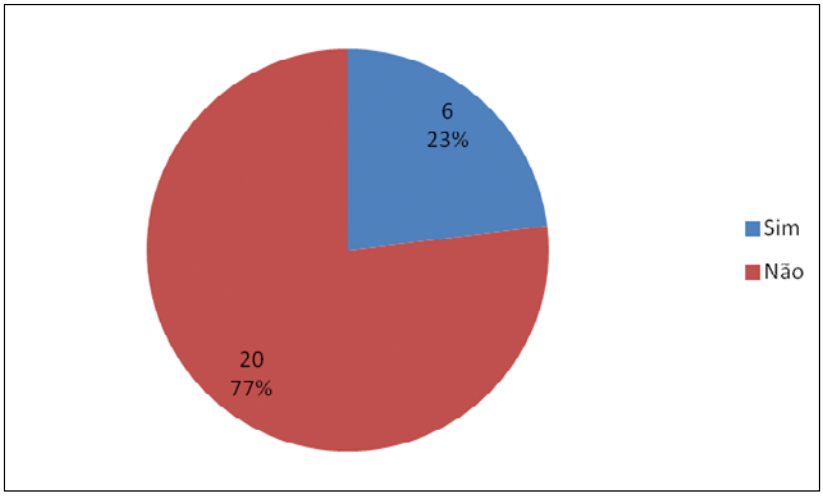
Quanto ao desenvolvimento de atividades econômicas, 13 declararam prestar serviços e apenas seis informaram vender mercadorias. No entanto, a maioria não realiza habitualmente a comercialização de bens, mas vende produtos apenas fabricados pelos beneficiários dos projetos ou bens recebidos em doação. Tanto é assim que apenas uma recolhe ICMS.

GRÁFICO 10 — PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS



Fonte: Elaborado pelos autores.

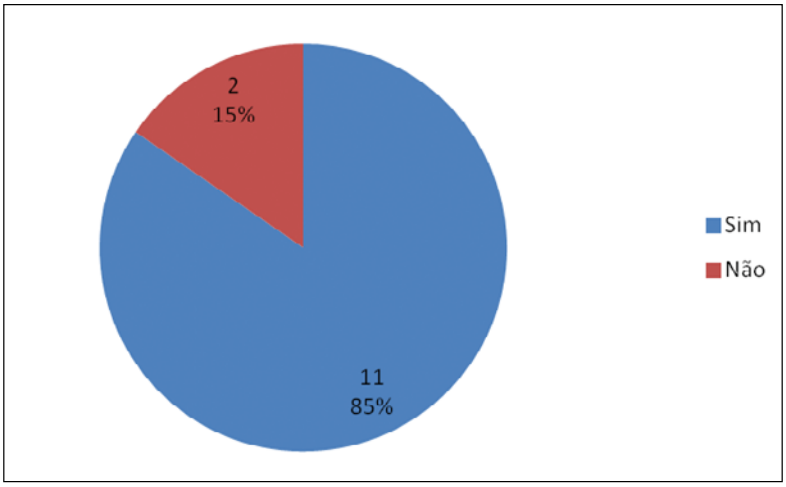
GRÁFICO 11 — VENDA DE MERCADORIAS



Fonte: Elaborado pelos autores.

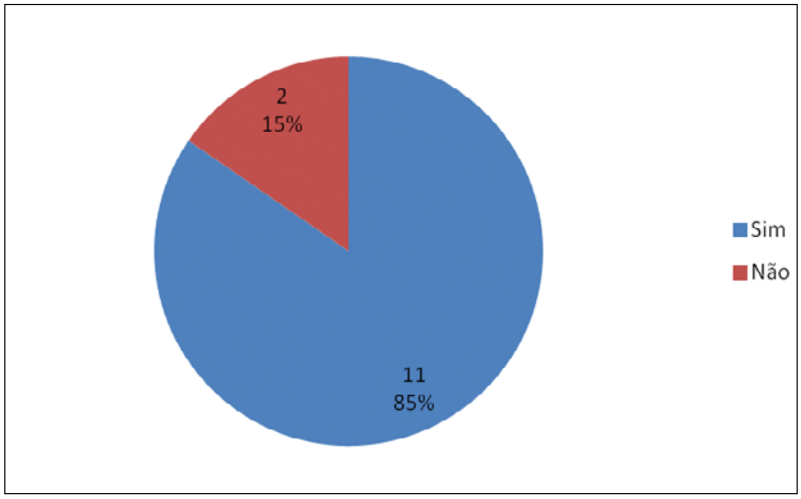
Das que prestam serviços, apenas duas não recolhem ISS, por terem conseguido o reconhecimento da imunidade junto ao Fisco Municipal. Essas entidades também não recolhem a Cofins.

GRÁFICO 12 — RECOLHIMENTO DE ISS



Fonte: Elaborado pelos autores.

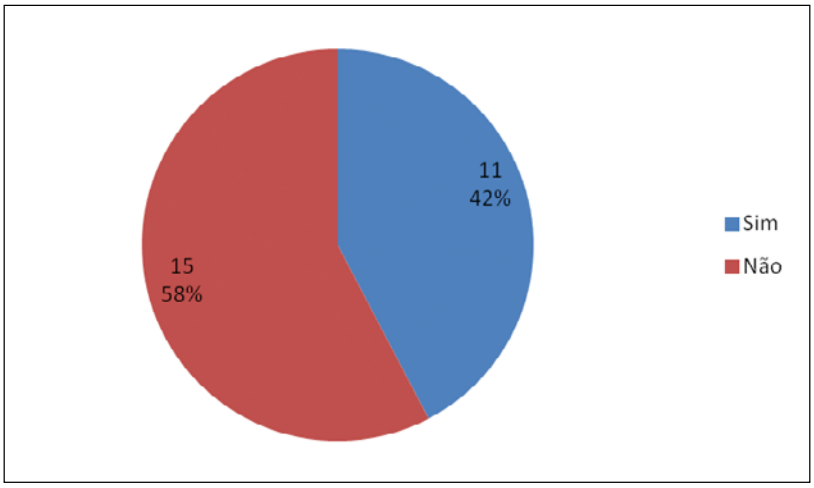
GRÁFICO 13 — RECOLHIMENTO DA COFINS



Fonte: Elaborado pelos autores.

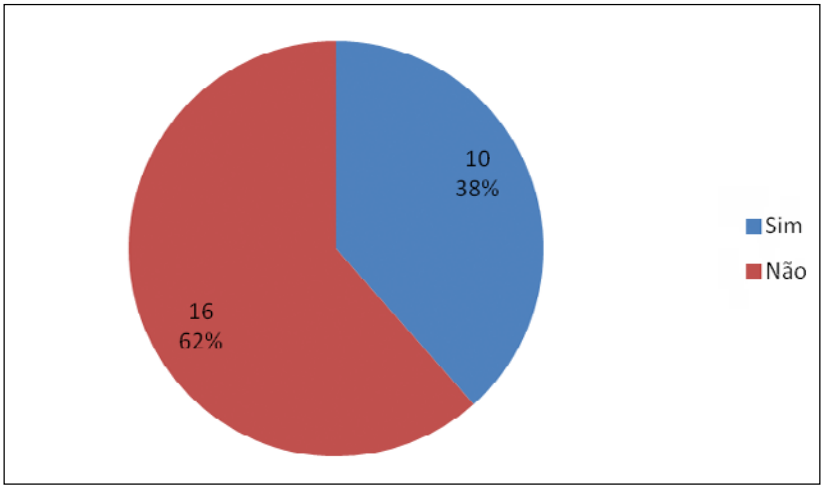
Com relação à propriedade de bens, onze possuem automóvel e dez têm imóvel.

GRÁFICO 14 — POSSUI AUTOMÓVEL



Fonte: Elaborado pelos autores.

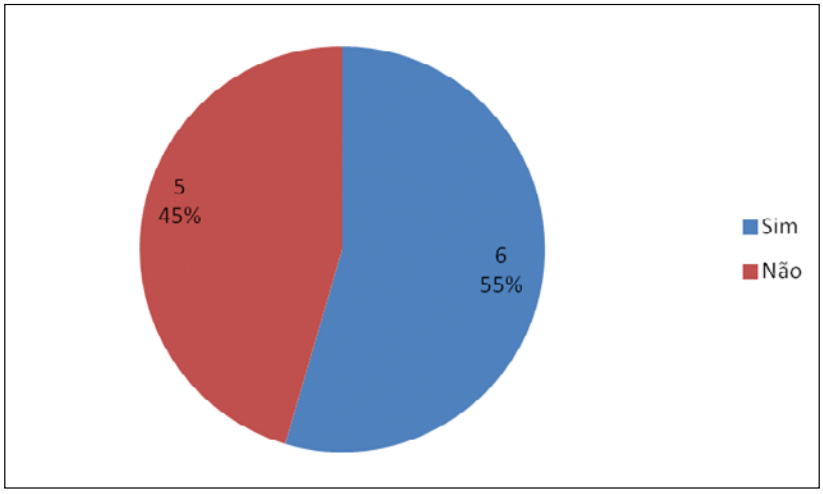
GRÁFICO 15 — POSSUI IMÓVEL



Fonte: Elaborado pelos autores.

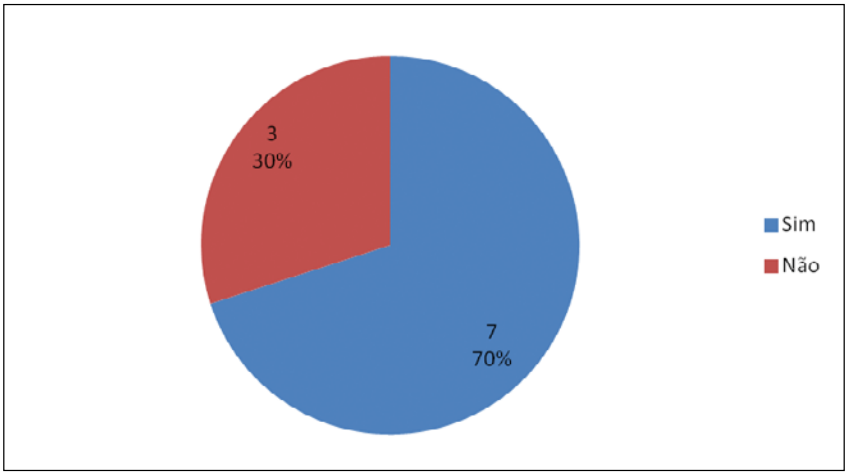
Entre as que possuem automóvel, mais da metade não recolhe IPVA em razão da imunidade. Nenhuma das entidades deixa de recolher esse imposto em razão de isenção. O mesmo acontece em relação ao IPTU.

GRÁFICO 16 — RECOLHIMENTO DE IPVA



Fonte: Elaborado pelos autores.

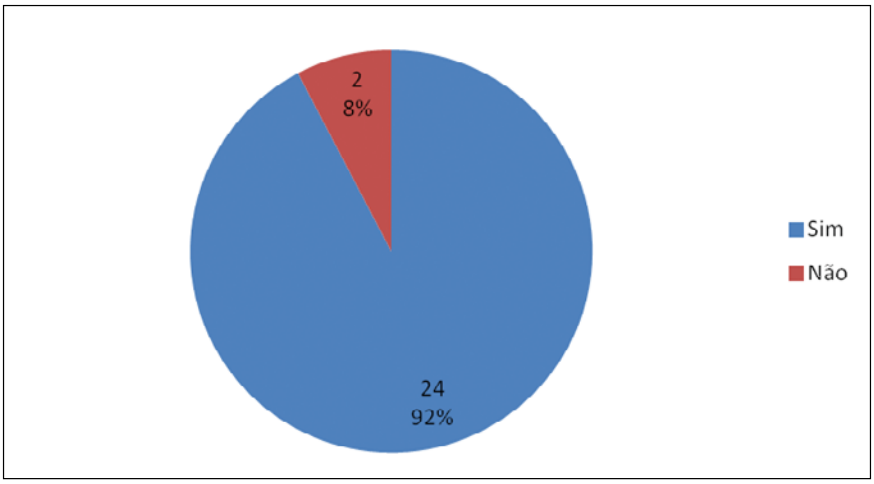
GRÁFICO 17 — RECOLHIMENTO DE IPTU



Fonte: Elaborado pelos autores.

Como seria de esperar, a quase totalidade das entrevistadas recebem doações. Apenas duas declararam ter exclusivamente outras fontes de receita.

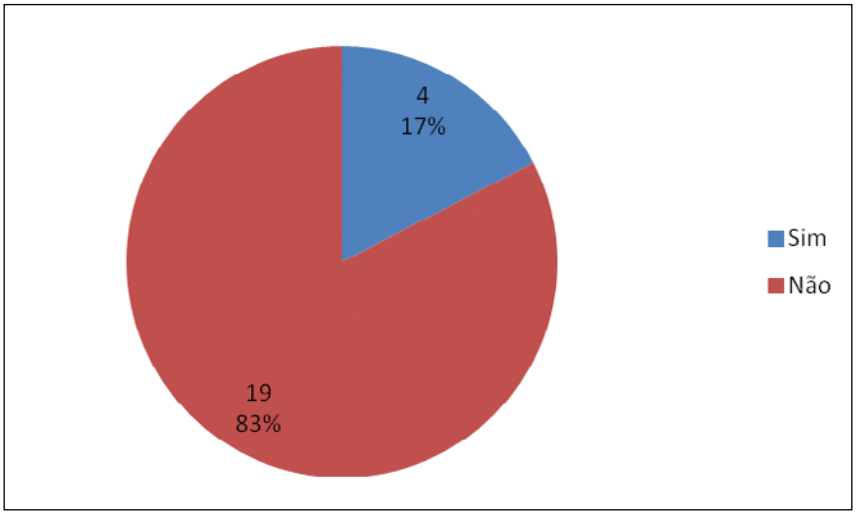
GRÁFICO 18 — RECEBE DOAÇÕES



Fonte: Elaborado pelos autores.

Com relação ao ITCMD, a amostra contempla entidades que não recolhem esse imposto tanto em razão do reconhecimento da imunidade, como de isenção. No entanto, é importante registrar que há entidades na amostra que não recolhem o ITCMD deliberadamente ou por desconhecimento.

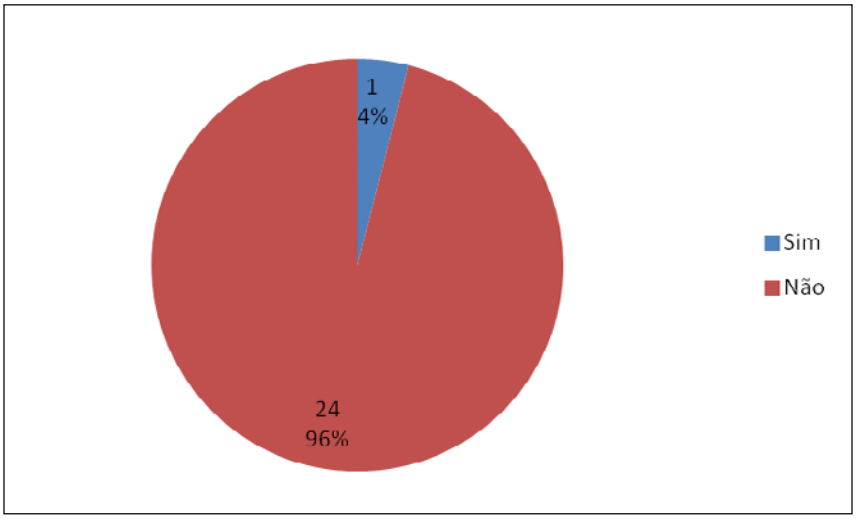
GRÁFICO 19 — RECOLHIMENTO DE ITCMD



Fonte: Elaborado pelos autores.

Outro dado esperado é o referente à importação de bens, sendo feita por apenas uma entidade, da área de saúde.

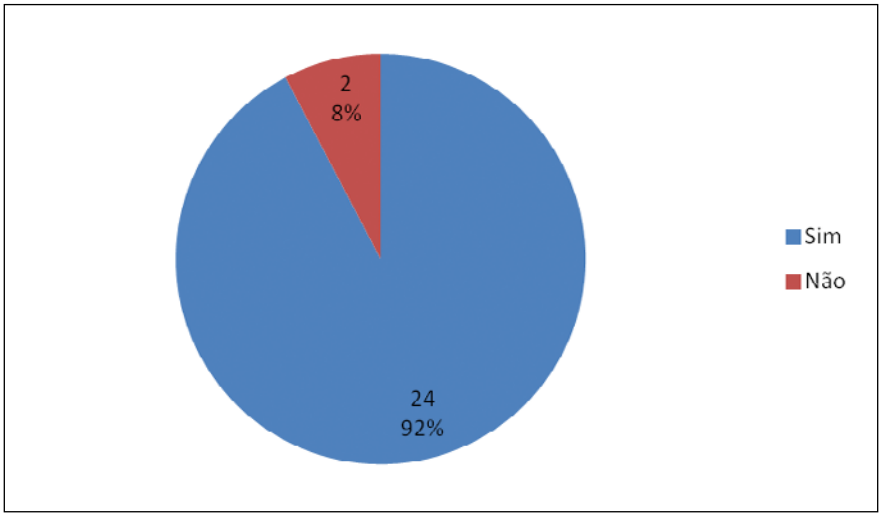
GRÁFICO 20 — IMPORTA MERCADORIAS



Fonte: Elaborado pelos autores.

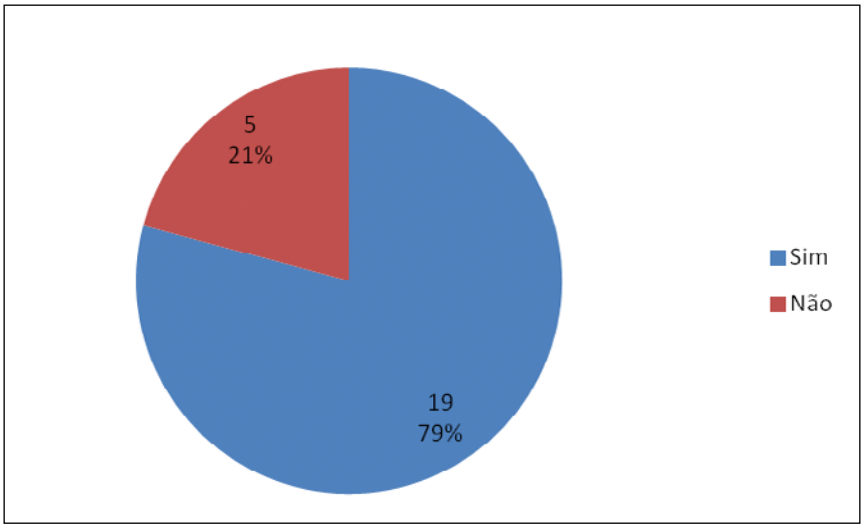
Por fim, quase todas as entidades possuem aplicações financeiras. No entanto, apenas cinco não recolhem IOF em razão da imunidade.

GRÁFICO 21 — POSSUI APLICAÇÕES FINANCEIRAS



Fonte: Elaborado pelos autores.

GRÁFICO 22 — RECOLHIMENTO DE IOF



Fonte: Elaborado pelos autores.

5.3 Análise das entrevistas

Como mostrado no item anterior, foram entrevistadas organizações com características diversas quanto à localização geográfica, receita, área de atuação e número de funcionários. As dificuldades encontradas variam principalmente em função dos critérios tamanho e número de funcionários/receita e área de atuação.

Três tipos de dificuldade se apresentaram. No que diz respeito à incidência de tributos, o maior problema para as organizações está no pagamento da cota patronal do INSS e dos demais tributos que incidem sobre a folha. Além disso, foram identificadas situações problemáticas na incidência do ISS, do ICMS e do ITCMD que serão também analisadas.

O segundo problema diz respeito aos custos de conformidade à tributação. A esse respeito, em primeiro lugar, serão analisadas as certificações. Foram identificados, também, problemas em função do desconhecimento da legislação vigente, despreparo dos profissionais e falta de transparência do sistema.

Dessa forma, este capítulo será dividido em três partes, quais sejam: (1) uma primeira sobre a incidência dos tributos, que vai tratar da tributação sobre a folha de pagamento, a atividade de prestação de serviço e venda de mercadoria, e o recebimento de doações; (2) uma segunda sobre as certificações; (3) e uma terceira parte que vai abordar problemas relacionados à transparência e ao desconhecimento do assunto.

5.3.1 Dificuldades relacionadas à incidência de tributos

5.3.1.1 Tributação da folha de pagamento

Nas organizações muito pequenas, com receita inferior a R$ 1 mil por mês, o problema da incidência de tributos, em geral, e sobre a folha de pagamento, em especial, não chega efetivamente a se apresentar. Ainda que, a rigor, a receita das pequenas organizações entrevistadas — que vem, por exemplo, da venda de computadores reciclados e outros objetos recebidos em doação — seria uma atividade tributável, os valores são tão pequenos que a vida na informalidade não as preocupa.

Por outro lado, como essas organizações não têm funcionários, elas também não têm custo sobre folha de pagamento. A representante de uma dessas organizações disse que gostaria de ter funcionários devido à rotatividade de voluntários, que largam o trabalho na entidade em razão de um emprego que surge. Assim, a desoneração da folha poderia contribuir para facilitar a contratação de funcionários, ainda que, nesse momento, o problema fundamental apontado por essas organizações não sejam os encargos sociais, mas receita para custear o próprio salário base do eventual funcionário.

Nas organizações maiores e que gozam da imunidade constitucional, o problema dos tributos a serem pagos também não é tão presente. A organização 14, por exemplo, da área de assistência social, tem um faturamento considerável —superior a R$ 30 milhões por ano — e consegue gozar plenamente da imunidade constitucional. Esta instituição não paga hoje nenhum tributo federal, estadual ou municipal, inclusive o PIS, ainda que por força de medida judicial, e o IOF, nem mesmo sobre os seguros que realiza. Paga apenas IPTU sobre um terreno que tem em uma cidade do interior, porque naquele local não desenvolve nenhuma atividade que justifique a imunidade. Nesse contexto, a incidência da cota patronal do INSS e dos outros tributos que incidem sobre a folha não é problema efetivo para a organização.

Outras organizações de assistência social maiores (todas com mais de 80 funcionários) estão em situação semelhante, por exemplo, as organizações 20 e 21.

O problema vai aparecer em duas situações distintas. Em primeiro lugar, para organizações que não são tão grandes,

não dispõem de uma estrutura administrativa tão organizada e que, por isso, ainda não conseguiram obter as certificações para fazer valer seu direito à imunidade. Por exemplo, a representante da organização 13, que possui em torno de 40 funcionários e uma receita de cerca de R$ 2 milhões, disse que fez o pedido do CEBAS em 2009, mas ainda não conseguiu a certificação.

O problema principal vai surgir, com toda sua intensidade, para as organizações que não são da área de educação, saúde e assistência social e não podem usufruir do regime da imunidade previsto na Constituição. Para essas organizações, no que diz respeito aos tributos, a grande dificuldade está no pagamento da cota patronal do INSS e dos demais tributos que incidem sobre a folha de pagamento.

Antes de analisar a dificuldade dessas organizações, no entanto, é necessário apontar que há algumas situações limite na caracterização de uma entidade como de assistência social. A organização 2, a título de exemplo, atua na área de comunicação nos temas dos direitos humanos e do desenvolvimento sustentável. De acordo com seu representante, a entidade chegou a pleitear o CEBAS e investiu muito tempo e dinheiro nisso, pois haviam sido informados que a atividade da organização seria contemplada pelo conceito de assistência social: discutir o estatuto da criança e adolescente, por exemplo, configuraria, de certa forma, promoção da assistência social. Mas, de acordo com pessoa de confiança da organização, "essa possibilidade teria acabado por ocasião de algum dos escândalos envolvendo ONGs ocorridos pouco tempo antes que se tentasse a certificação".

De qualquer forma, os representantes de todas as organizações de defesa de direitos de todas as regiões do Brasil e de todos os tamanhos afirmam, literalmente e sem exceções, que, de todos os tributos, os que mais oneram e dificultam as atividades da organização, são a cota patronal do INSS e os demais tributos que incidem sobre a folha de pagamento, sendo o principal problema quando se trata do pagamento de tributos.

O mesmo problema é apontado por organizações de outras áreas que não fazem jus à imunidade constitucional, como cultura e meio ambiente. Diante do fato de não possuírem imunidade, essas organizações dizem ser "absolutamente impossível" contratar funcionários celetistas, ainda que algumas delas enfatizem que procuraram sempre atingir esse ideal.

Os tributos que incidem quando há contratação formal de funcionário são especialmente problemáticos quando o financiamento das atividades da organização é feito por projetos, o que é a regra nas organizações de defesa de direitos. Isso porque os projetos têm início e fim, e pouquíssimas organizações conseguem incluir os encargos sobre a folha e eventual custo de demissão nos custos dos projetos, pois os financiadores, sejam públicos ou privados, não querem destinar recursos para despesas institucionais.

Diante disso, essas organizações procuram alternativas para contornar esse problema. As três mais usadas frequentemente são: (1) contratar pessoas jurídicas via MEI — Microempreendedor Individual; (2) pagar a pessoa como prestador de serviço autônomo; (3) contratar via cooperativa, associando-se o prestador de serviços a ela. São as cooperativas que emitem a nota fiscal para a organização e o prestador vai pagar 10% do que recebe para a cooperativa. Desnecessário dizer que essas alternativas são, no mínimo, controversas do ponto de vista jurídico, expondo as organizações a demandas trabalhistas.

As organizações também reclamaram de outros problemas que essa dificuldade na contratação de funcionários celetistas acaba gerando: por exemplo, em várias situações, elas perdem os funcionários que formaram para outras entidades com condições de pagar os encargos trabalhistas. Além disso, cria-se um problema para o funcionário, pois o fato de não contribuir para a previdência vai ter um impacto na sua aposentadoria futura. A título de exemplo, a entrevistada da organização 4 afirmou que trabalha na área de direitos humanos da criança e adolescente desde 1997, mas foi ter sua primeira carteira assinada em 2012, isto é, aproximadamente 15 anos depois de começar a trabalhar na área.

5.3.1.2 Tributação da atividade de prestação de serviço e venda de mercadoria

Ainda que a cota patronal do INSS e os demais tributos que incidem sobre a folha tenham sido apontados como os maiores problemas para as organizações da sociedade civil, algumas que prestam serviços ou vendem mercadorias também apontaram dificuldades com relação ao ISS e ao ICMS. Com respeito aos custos de conformidade à tributação, essa dificuldade é imensa e merece destaque.

Muitas organizações vendem livros, camisetas, lápis e pequenos itens. Esses e outros objetos vendidos por elas são, muitas vezes, recebidos em doação. Outras entidades prestam determinados serviços, oferecem cursos, fazem seminários. Essas foram alternativas que começaram a surgir para as entidades entrevistadas com o intuito de conseguir alguma receita para o pagamento de suas despesas. Uma delas destacou que a organização começou a recorrer a essa fonte de receita quando as doações, que antes recebia, começaram a diminuir acentuadamente.

Ocorre que, para fazer isso regularmente, as instituições enfrentam dois problemas fundamentais. Por um lado, elas passam a ter que arcar com o pagamento de determinados tributos a uma alíquota muito maior do que as empresas optantes pelo Simples, com as quais — argumenta-se — supostamente poderiam estar concorrendo. Por outro lado, elas passam a estar sujeitas a uma série de obrigações acessórias que tornam essa sua atividade simplesmente muito difícil.

Esses dois pontos podem ser ilustrados. Para tratar do primeiro, parte-se do relato que um dos contadores entrevistados fez do caso de uma determinada organização, sua cliente. Entre as atividades dessa entidade, uma era ensinar a outras organizações e mesmo empresas maneiras de não desperdiçar alimentos. Um exemplo: mostrar a outras entidades que não se deve jogar fora a casca do abacaxi, mas que há meios de aproveitá-la e quais são esses meios. Ora, sobre essa atividade, considerada prestação de serviços incide, na esfera federal, COFINS a uma alíquota de 7,6% e, na esfera municipal, ISS. E ainda que o seu faturamento seja bem menor do que algumas empresas optantes pelo Simples, elas não podem aderir a esse regime.

Mesmo em uma empresa que faz a opção pelo sistema do lucro presumido, — algo que tampouco é acessível às organizações da sociedade civil—, a COFINS seria apenas de 3%. Observe que não se está falando do Simples, mas do regime do lucro presumido. Nesse aspecto, com respeito a esse tributo, mesmo esse regime é preferível ao regime atual das organizações. Todas aquelas organizações que prestam serviço e vendem mercadoria vão enfrentar problemas desse tipo.

Com relação às obrigações acessórias, trata-se de apresentar outro exemplo. Se uma organização pretende vender mercadorias — como os pequenos objetos (livros, lápis, camisetas) mencionados — precisa, a rigor, de uma inscrição estadual como contribuinte do ICMS. No momento em que faz essa inscrição, ela passa a estar sujeita ao Regime Periódico de Apuração (RPA) do ICMS, sujeitando-se a todas as obrigações tributárias acessórias, como escrituração de livros de entrada e saída, apresentação de guia de apuração e assim por diante.

Ela passa, assim, a estar sujeita às mesmas obrigações acessórias que uma empresa de grande porte. Portanto, ambas — a grande empresa e a organização que vende cinco ou dez livros por mês — simplesmente não têm tratamento diferente do ponto de vista do cumprimento das obrigações acessórias a que estão sujeitas. Mas se uma empresa tem seu faturamento até determinado limite, ela pode, hoje, optar pelo Simples e, em consequência desse regime, passar a pagar menos tributo. Em alguma medida, ainda que não de maneira satisfatória, no Simples suas obrigações acessórias também se reduzem. Mas essa opção só é possível para empresas e uma organização da sociedade civil não pode se beneficiar do regime simplificado, mesmo se sua receita for inferior a da que fez a opção pelo Simples.

Porém, o mais problemático desse amplo conjunto de obrigações acessórias que surge para as organizações que optam por estar rigorosamente na legalidade são as multas impostas no caso de não pagamento das referidas obrigações. Por exemplo, a não apresentação da guia de apuração sujeita o contribuinte ao pagamento de uma multa de 100 UFESPs, seja ele uma pessoa jurídica ou uma organização social. No caso de uma das organizações entrevistadas, diante do fato de não ter feito nenhuma venda em determinado período, haveria necessidade de que ela cumprisse determinada obrigação acessória. Como essa obrigação não foi cumprida, teve que pagar uma multa e sua inscrição estadual foi suspensa.

Isso faz as organizações procurarem alternativas para contornar esse problema. Algumas acabam fazendo essa receita ingressar no caixa da organização sob outras formas, como doação, por exemplo. Um dos contadores entrevistados chegou até em pensar — e sugeriu isso a uma instituição — que ela montasse uma empresa própria para prestar serviços e vender mercadorias, fizesse a opção pelo Simples e, depois, doasse o lucro para a organização. Se seguida essa sugestão, um planejamento tributário estaria contornando o problema, mas a organização incorreria em outros. Além dos novos custos fixos que surgiriam para a empresa a ser criada (contador, necessidade de administrar livros fiscais e fluxo de caixa em duplicidade e assim opor diante), a organização não poderia integrar o capital social da nova empresa a ser constituída, pois, de acordo com a legislação que criou esse regime tributário diferenciado, não pode optar por ele pessoa jurídica de cujo capital participe outra pessoa jurídica. Essa hipótese, do ponto de vista prático, mostra a incongruência do sistema que precisaria ser aperfeiçoado nesse ponto.

5.3.1.3 Tributação das doações

Outro imposto que tem um peso para as organizações é o ITCMD. As entrevistas mostram como esse é um tributo que merece toda a atenção dos legisladores.

Todas, exceto duas das organizações entrevistadas, recebem doações. Apesar disso, apenas quatro delas pagaram o ITCMD. Tanto a organização 18 recolheu o imposto quando recebeu o imóvel em doação, como a organização 24, quando recebeu o ônibus. A organização 24 não possui isenção e a 18 não possuía ao tempo da doação. Nesses dois casos, o ônus do tributo foi suportado pelo doador.

Esse dado de que poucas organizações pagam ITCMD poderia significar que, com respeito a esse imposto, as entidades estariam tendo sucesso e fazendo valer sua imunidade ou isenção. Mas, se analisadas as razões pelas quais as organizações não pagam o ITCMD, verifica-se que elas variam de organização para organização e que o eventual sucesso na obtenção da certificação é, na verdade, a exceção e não a regra.

A grande maioria das entidades entrevistadas não paga o ITCMD, seja porque o valor não atinge o piso a partir do qual o imposto é devido, seja porque simplesmente deixa de pagar o imposto. Nesse último caso, é importante observar que nem todas as organizações — principalmente as menores — sabem da obrigação de pagar esse imposto.

Contudo, há organizações que tentaram obter o reconhecimento da isenção ou imunidade, mas não conseguiram. Um exemplo é a organização 13, que não chegou nem a pleitear a imunidade ao ITCMD, porque ainda não tem o CEBAS que é requisito para a obtenção do reconhecimento da imunidade no Estado de São Paulo. Outras, como a organização 17, atualmente são isentas, mas enfrentaram dificuldades para conseguir a isenção.

Mesmos nos Estados em que é concedida isenção as OSCs, surge a questão de que, ao fazer o pedido, a organização é fiscalizada, o que chama a atenção para doações anteriormente recebidas sem que tenha sido recolhido o imposto. Dessa forma, se receberam doações nos anos anteriores e não pagaram o ITCMD, as entidades estão hesitando em formalizar o pedido de isenção em razão do risco de uma fiscalização sobre o passado ser muito prejudicial a elas. Essa situação coloca as OSCs em uma condição de grande insegurança jurídica.

5.3.2 As certificações

Com respeito às certificações, três grupos de problemas foram apontados nas entrevistas: pluralidade de títulos, exigências para obtenção e tempo para a aquisição.

No Brasil, apenas no caso do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, os efeitos da imunidade são automáticos, sendo autodeclarados. No caso dos outros tributos para usufruir da imunidade ou isenção é necessário que a organização submeta-se a um procedimento prévio que reconheça sua condição de imune ou isenta,

sendo exigida, muitas vezes, a obtenção de certificações.

Diante disso, as organizações reclamam da pluralidade de certificados: não basta que uma organização obtenha uma certificação, muitas vezes são necessárias várias. Mesmo que o caráter federativo do Brasil, em princípio, justifique a existência de certificações nas esferas federal, estadual e municipal, o que ocorre é que, em cada uma dessas esferas, há mais que uma certificação.

Na esfera federal, como visto no capítulo quatro, a obtenção do CEBAS é condição para o gozo da imunidade com relação à cota patronal do INSS. Mas na própria esfera federal, além do CEBAS, há o título de utilidade pública federal, de competência do Ministério da Justiça. Esse título, por si só, não assegura diretamente o gozo da imunidade com relação a qualquer tributo, mas ele é condição para o reconhecimento da imunidade de alguns tributos estaduais e municipais.

No Acre e no Piauí, por exemplo, para fins de imunidade ao IPVA, exige-se que as entidades sejam reconhecidas como de utilidade pública federal, estadual ou municipal. De outro modo, para poder concorrer em alguns projetos ou celebrar alguns convênios com os órgãos públicos, exige-se também, em alguns casos, o certificado de utilidade pública federal.

Há vários títulos cuja obtenção depende de outros títulos outorgados em esferas distintas. No Estado de São Paulo, como foi visto, o reconhecimento da imunidade ao ITCMD depende de procedimento prévio na Secretaria da Fazenda Estadual: a entidade deve fazer requerimento junto a este órgão que apreciará o pedido e, cumpridos os requisitos exigidos, emitirá uma "Declaração de Reconhecimento de Imunidade ao ITCMD", sendo condição para sua obtenção que a organização possua o CEBAS. A obtenção do CEBAS pode — como será apontado — levar vários anos.

Um segundo empecilho apontado pelas organizações são as exigências que se fazem necessárias para a obtenção das certificações. As múltiplas certificações requerem, cada uma delas, um amplo conjunto de documentos, semelhantes ou, muitas vezes, idênticos, que precisam ser apresentados (e para tanto atualizados) inúmeras vezes. Esse problema se agrava no caso de municípios em que o sistema não é totalmente informatizado. A organização 11 aponta que, em seu município, as certidões — que são condições tanto para obtenção de títulos como para concorrer em determinados editais — são ainda feitas manualmente e, por isso, costumam demorar muito mais tempo.

Esse amplo conjunto de documentos pode se fazer necessário para que uma mesma organização goze de imunidade com respeito a um mesmo tributo. Para obter a imunidade do IOF, a organização 21 tem que apresentar anualmente um conjunto de documentos para cada uma das contas correntes da organização. A representante da instituição 10 reclamou da burocracia da certificação como OSCIP e da prestação de contas, principalmente no início. De acordo com sua dirigente, nas primeiras prestações de contas, ligava várias vezes para o Ministério da Justiça e, segunda ela, "eles mesmos tinham dificuldade de informar".

Em relação à certificação como OSCIP, a organização 6 relatou que abriu mão da qualificação, pois sua manutenção dava trabalho sem que os benefícios fossem relevantes.

Além disso, os requisitos podem, muitas vezes, não ser razoáveis. A organização 3 aponta a impossibilidade de obtenção da isenção do ISS em razão de não ter o título de utilidade pública distrital. Ainda que em muitos casos o valor do imposto pago pela instituição seja pequeno, não possuir o certificado acabou fazendo com que perdesse um convênio de valor alto com a Petrobrás, que deixou de celebrá-lo porque a organização teria que pagar o ISS.

A representante da organização 12 informou que ingressa com processo anualmente para o não pagamento do IPTU, recebendo, em função disso, a visita de dois fiscais de órgãos diferentes.

De acordo com duas contadoras que também foram entrevistadas, há nesse município uma dificuldade adicional para as OSCIPs. Elas relatam que, como as OSCIPs não estão expressamente previstas na Lei Orgânica do Município, e como a obtenção de isenção municipal depende dessa previsão, essas entidades têm uma dificuldade muito maior. As contadoras dizem não conhecer OSCIP que tenha título de utilidade púbica municipal.

As organizações reclamam, ainda, do fato de alguns títulos exigirem solicitação pelo Poder Legislativo e dependerem, assim, da iniciativa de algum deputado ou vereador. Como foi visto, para o gozo da imunidade com relação ao IPVA no Estado de São Paulo, por exemplo, é preciso que a entidade apresente ato oficial de reconhecimento como instituição

de utilidade pública no Estado. Mas esse reconhecimento é feito pela Assembleia Legislativa e só pode ser votado a partir de pedido apresentado por iniciativa de algum deputado estadual. Tendo em vista essa exigência, a organização 20 sequer tentou obter seu reconhecimento como entidade de utilidade pública estadual e está tendo que recorrer ao Judiciário para não pagar o IPVA. Os dirigentes da entidade pensaram em falar com um deputado, mas a organização sempre primou pela independência e, segundo o dirigente entrevistado, isso descaracterizaria esse princípio.

De acordo com as contadoras entrevistadas, em seu município, os títulos de utilidade pública municipal também são concedidos, uma a um, pela Câmara dos Vereadores.

O terceiro problema citado pelas organizações é o tempo para sua obtenção e a necessidade de frequentes renovações. O processo de concessão da maioria dos títulos é muito moroso e pode levar vários anos. A organização 20 demorou cerca de três anos para obter o CEBAS. A organização 13, por sua vez, tem os títulos de utilidade pública federal, estadual e municipal, mas não conseguiu o CEBAS até hoje, ainda que seu pedido seja de 2009. A representante da entidade disse que fez curso com cerca de 40 ONGs e que quase nenhuma delas tinha o CEBAS e que isso seria, segundo comentado, "coisa para 20 anos".

Uma vez obtidas as certificações, elas precisam ser renovadas periodicamente. De acordo com uma entidade, a renovação do CEBAS é extremamente complicada e enquanto não se obtém o certificado opera-se com o protocolo. Ocorre que a segurança oferecida pelo protocolo não é a mesma oferecida pelo próprio certificado. O título de utilidade pública federal também requer manutenção, que é anual, e depende de uma prestação de contas para que a sua regularidade seja mantida.

5.3.3 Problemas relacionados à transparência e ao desconhecimento do assunto

Em várias organizações percebeu-se que faltava conhecimento das regras aplicáveis e dos direitos, imunidades e isenções que podem ser pleiteados por elas. Esse desconhecimento é maior com relação aos tributos estaduais e municipais. Por exemplo, o contador da organização 23 não sabia sobre a possibilidade de não pagar o IPTU e de obter certificações na esfera estadual (disse que elas apenas existem para a área cultural). Na organização 11, o gerente administrativo afirmou categoricamente que não há isenções estaduais ou municipais que poderiam ser pleiteadas por eles, mas essa informação está errada.

A organização 10 paga o IPVA e, eventualmente, o ITCMD e, surpreendentemente, não tem conhecimento sobre a possibilidade de obtenção da isenção do mesmo, o que chama a atenção em razão de sua organização administrativa — ela é inclusive auditada anualmente por auditores independentes como KPMG, PRICE. A representante da organização 12 também não demonstra pleno conhecimento da matéria. E não sabe informar com precisão se alguma das certificações dá direito ao não pagamento do IPVA, nem quais foram exatamente as dificuldades.

Mas se o desconhecimento de um ou outro aspecto da legislação pelas organizações pode ser resolvido sem maiores dificuldades, um problema mais grave está no desconhecimento e despreparo dos fiscais do poder público.

Nesse sentido, duas situações iguais foram relatadas: na primeira delas, a organização 11 resolveu pleitear o título de utilidade pública municipal para poder usufruir de benefícios. Em razão do pedido, a entidade foi fiscalizada e o fiscal da Prefeitura lançou uma multa de R$ 200 mil por suposto ISS não recolhido, como se toda a receita da organização fosse de serviços prestados. Apenas em segunda instância na esfera administrativa o auto de infração foi cancelado, pois a organização mostrou como a receita não vinha de serviços prestados, mas de transferências de convênios.

O desconhecimento sobre como proceder de maneira correta a contabilização dos recursos que ingressaram na organização contribuiu para fazer surgir o problema e, apenas em 2011, de acordo com o atual contador, a contabilidade passou a ser feita "de maneira correta". Nas suas palavras "com uma entrada no ativo e uma entrada no passivo apontando a obrigação correspondente à entrada do dinheiro recebido em razão do convênio".

Outras organizações também demonstram insegurança sobre como devem contabilizar determinadas receitas,

como as decorrentes de convênios ou projetos: doações, patrocínio e assim por diante. Esse também é um tema que, se melhor elucidado, facilitaria a vida das organizações.

A segunda situação é muito semelhante à primeira: a organização 18 foi autuada pelo fisco municipal e, de acordo com a dirigente da organização entrevistada, na atitude do fiscal se observa má fé ou ignorância. Como no caso da organização 11, a entidade 18 foi autuada como se toda a receita fosse de prestação de serviços.

5.4 Análise das informações prestadas pela União, Estados e municípios

A Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, regulamentou o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal.

Assim, sempre que possível, os pedidos de informação foram feitos por meio dos SIC´s (Sistemas Eletrônicos de Informação ao Cidadão) previstos nessa Lei[66], mas nem todos os Estados e municípios possuem o serviço. Nesses casos, as informações foram solicitadas às respectivas ouvidorias, por meio dos "Portais de Transparência" ou "Fale Conosco"; e, em último caso, os pedidos foram enviados para o e-mail do responsável por fornecer a informação.

A União (Secretaria da Receita Federal) e todos os Estados dispõem de um canal que permitiu que o pedido de informação fosse feito. No caso dos municípios, precisamente, três deles — Maceió, São Luís e Macapá — ainda não regulamentaram a lei, não tendo sido estabelecido qualquer tipo de procedimento para a formalização do pedido.

Diante disso, foram enviados pedidos de informação para a Receita Federal, para todos os Estados, para o Distrito Federal e para as 23 capitais que regulamentaram a lei. Os dados relativos a esses pedidos estão tabulados no Apêndice E.

A Secretaria da Receita Federal respondeu à solicitação com os números apresentados no quadro constante do Anexo A. O órgão não dá, no entanto, qualquer indicação dos critérios utilizados para classificar uma organização como entidade sem fins lucrativos — se a natureza jurídica ou o código CNAE, por exemplo. Assim, a partir da resposta da Receita Federal, não é possível saber se as entidades consideradas na tabela enviada são aquelas objeto do presente trabalho.

Os números apresentados são bastante elevados. De acordo com as informações apresentadas pela Receita Federal, teriam sido arrecadados, a título de contribuição previdenciária, cerca de R$ 10 bilhões em 2010, R$ 11 bilhões em 2011 e R$ 13 bilhões em 2012. A título de contribuição para o PIS/PASEP, cerca de R$ 500 milhões em 2010, R$ 550 milhões em 2011 e R$ 600 milhões em 2012.

Acredita-se, nesse sentido, que a resposta do fisco federal, em função do elevado volume de tributos apresentados, pode ter incluído outras entidades além daquelas objeto específico do presente estudo. Por outro lado, acredita-se que a resposta tenha sido imprecisa por outros motivos. A título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) teriam sido arrecadados cerca de R$ 6,5 bilhões em 2010, 8 bilhões em 2011 e 9 bilhões em 2012. Como apresentado no quarto capítulo, as organizações sem fins lucrativos não pagam IRPJ. Desta forma, desses dados deve constar o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) no qual a entidade é mera responsável tributária e não contribuinte efetiva.

Das 27 solicitações enviadas aos Estados e Distrito Federal, 16 responderam e não houve resposta de 11 Estados. No

66 De acordo com o Art. 10 da Lei 12.527/2011: "Qualquer interessado poderá apresentar pedido de acesso a informações aos órgãos e entidades referidos no art. 1º desta Lei" e, nos termos de seu § 2º deve ser viabilizada "alternativa de encaminhamento de pedidos de acesso por meio de seus sítios oficiais na internet". O Art. 9º da referida lei, por sua vez, dispõe que: "O acesso a informações públicas será assegurado mediante: I — criação de serviço de informações ao cidadão, nos órgãos e entidades do poder público, em local com condições apropriadas para: a) atender e orientar o público quanto ao acesso a informações; b) informar sobre a tramitação de documentos nas suas respectivas unidades; c) protocolizar documentos e requerimentos de acesso a informações". O órgão público deve responder em 20 dias, prorrogáveis por mais 10 dias, sob expressa justificativa, e cabe recurso no caso de indeferimento de acesso a informações (art. 15 da lei).

caso dos municípios, das 23 solicitações que puderam ser enviadas, não houve resposta em 10 casos.

Dos 16 Estados que responderam à pergunta formulada, 13 deles responderam à questão informando que, por variadas razões, não poderiam respondê-la. Na tabulação dos dados constante do Apêndice E esse tipo de resposta foi considerado como insatisfatório. Paraná e Distrito Federal responderam de forma parcialmente satisfatória, isto é, responderam efetivamente a questão com relação a apenas um dos três tributos estaduais, e apenas o Mato Grosso, respondeu à pergunta de forma plenamente satisfatória.

Das 13 solicitações respondidas pelos municípios, dez deles responderam de forma insatisfatória; um deles, Belo Horizonte, respondeu de forma absolutamente precisa, mas com relação apenas ao IPTU; e dois deles, Recife e Florianópolis, responderam a solicitação com informações sobre os três tributos municipais[67].

Os Estados e municípios trouxeram alegações diferentes para não responder ao pedido. Há algumas respostas visivelmente erradas, fornecidas por pessoas não preparadas para responder à pergunta. De acordo com essas respostas, entidades imunes não recolhem tributos. Desta maneira, conforme a resposta do Estado do Acre, "As entidades sem fins lucrativos (associações sociais e rurais, ONG's, etc) não são contribuintes do ICMS, pois, pela sua natureza jurídica, não DEVEM realizar operações mercantis abrangidas na base de incidência do ICMS; Estão dispensadas de cadastro de informações econômicas fiscais". A resposta está incorreta, pois as organizações podem praticar referidas operações, podendo ser imunes ou isentas, dependendo de sua atividade.

O mesmo tipo de resposta foi dado pelo município de Curitiba, que, ao lado de outros argumentos para justificar o fato de não estar respondendo, escreveu que "em tese, as empresas (entidades) sem fins lucrativos, não recolhem o ISS devido à condição de imunidade tributária prevista no art. 150 da CF, ou ainda, na condição de não incidência tributária".

A grande maioria dos Estados e municípios, no entanto, não respondeu à pergunta sob a alegação de que, a partir de sua base de dados, não teria como identificar as organizações sem fins lucrativos. Esse foi o caso dos Estados de Pernambuco, São Paulo, Rio Grande do Sul, Ceará, Bahia e Tocantins e dos municípios de Porto Alegre, Rio Branco, Curitiba e Fortaleza.

A resposta padrão foi a enviada pelo Estado do Rio Grande do Sul. De acordo com a informação prestada: "A Receita Estadual não dispõe, no momento, de relatórios da arrecadação de ICMS sistematizados com a especificidade solicitada. As informações relativas à arrecadação de ICMS no Rio Grande do Sul encontram-se disponíveis no site da SEFAZ/RS".

Alguns outros Estados explicitam as razões pelas quais não seria possível dar as informações. De acordo com a resposta prestada pelo Estado de Tocantins não seria possível responder à pergunta em função da impossibilidade de "identificar por meio do CNAE-fiscal (Classificação Nacional de Atividades Econômicos-Fiscal) as empresas sem fins lucrativos; o sistema de controle de benefícios fiscais ter sido implantado em novembro de 2012". Outros Estados alegaram que precisariam do CNPJ das empresas para prestar a informação. Esse foi o caso da Bahia, do Rio de Janeiro e do Ceará.

Alguns Estados e municípios responderam que não poderiam atender à solicitação porque a resposta exigiria "trabalhos adicionais de análise ou interpretação". Com efeito, o Decreto nº 7.724/2012, que regulamenta a Lei nº 12.527/2011, dispõe em seu art. 13 que:

> Art. 13. Não serão atendidos pedidos de acesso à informação:
>
> I — genéricos;
>
> II — desproporcionais ou desarrazoados; ou
>
> III — **que exijam trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações, ou serviço de produção ou tratamento de dados que não seja de competência do órgão ou entidade.** (grifo nosso)

67 Em razão do número de pedidos de informações feitos e do prazo deste estudo não foi possível impetrar recurso contra as respostas fornecidas.

Esse dispositivo, por sua vez, foi reproduzido nos decretos dos Estados que regulamentaram a referida lei. Assim, Minas Gerais respondeu que o pedido não poderia ser atendido com base no art. 16 do Decreto n° 45.969**,** cujos termos correspondem ao do art. 13 supra-referido. O município de São Paulo respondeu da mesma forma, dando como fundamento o art. 16, inciso III, do Decreto nº 53.623, de 12 de dezembro de 2012.

Com relação aos municípios, uma resposta interessante foi dada por Rio Branco. Ainda que tivesse respondido que a informação requerida não está disponível na base de dados do município, a pessoa responsável pela resposta escreveu que aproveitavam "para agradecer o contato de V.Sa., uma vez que o conteúdo da sua solicitação será encaminhado à empresa que está desenvolvendo o novo sistema integrado de informações do Município, previsto para entrar em operação no exercício de 2014, para que verifique a viabilidade técnica de inclusão, na produção de relatórios gerenciais de arrecadação da receita tributária, de informações consolidadas por setor/atividade econômica/natureza jurídica do contribuinte".

Alguns Estados e municípios alegaram que o pedido não poderia ser atendido em razão do sigilo fiscal. Esse foi, por exemplo, o caso de Goiânia, que entre outros argumentos, respondeu que o pedido da requerente acha-se obstado pelo art. 198 do Código Tributário Nacional, que proíbe a divulgação de informação obtida em razão do oficio.

Por outro lado, tanto de alguns Estados como de alguns municípios foram obtidas respostas positivas. A Receita Estadual do Paraná respondeu parcialmente à pergunta, assim como a Receita do Distrito Federal. Mas o Estado que respondeu de forma mais abrangente e satisfatória a pergunta foi, de longe, Mato Grosso (Anexo B).

Paraná, apesar de não ter respondido o requerimento com relação ao IPVA e ao ITCMD — pois, segundo o ofício de resposta, a Coordenação da Receita do Estado não detém cadastro destas empresas para gerar arquivo correspondente—, com relação ao ICMS informou que "1. As empresas e organizações são classificadas pela CNAE — Classificação Nacional de Atividades Econômicas, atualmente em sua versão 2.0 a classificação mais adequada para organizações em fins lucrativos é a **CNAE 94 — Atividades de organizações associativas;** 2. A arrecadação do ICMS na Divisão CNAE 94 foi a seguinte: **2010** — R$ 19.268,31; **2011** — R$ 26.785,69 e **2012** — R$ 26.669,98".

O Distrito Federal informou que: "não consta contribuinte do ICMS para entidades sem fins lucrativos". Entretanto, com relação aos outros dois impostos, não respondeu à pergunta. Apenas informou que: "no tocante ao IPVA e ao ITCMD, da forma como os dados de pagamento de tributos encontram-se estruturados não há como subtrair os dados sem que seja ferido o princípio de sigilo fiscal".

O estado do Mato Grosso, por sua vez, respondeu de forma bastante precisa. Na resposta, as entidades foram divididas de acordo com sua natureza jurídica. Assim, da tabela constaram associações privadas, entidades sindicais, entidades de medicação e arbitragem, condomínio edilício, serviço social autônomo, fundação privada e serviço notarial e registral (cartório). Os tributos estaduais pagos por essas entidades foram divididos, imposto por imposto, e mês a mês, no período de três anos.

As entidades objeto do presente trabalho são as que possuem natureza jurídica de associação e fundação privada, mas nem todas as entidades com essa natureza jurídica fazem parte do seu objeto. De qualquer forma, foi informado que esses dois grupos de entidade pagaram, a título de ICMS, no ano de 2010, o valor de R$ 1.298.828,00, no ano de 2011 o valor de R$ 2.683.647,00, e no ano de 2012 o valor de R$ 1.812.180,00.

A título de IPVA, por sua vez, de acordo com a informação da receita estadual, os valores pagos por elas foram de R$ 967,00 em 2010, R$ 790,00 em 2011, e R$ 0,00 em 2012. Com relação ao ITCMD, os valores foram de R$ 0,00 em 2010, R$ 22.345 em 2011, e R$ 0,00 novamente em 2012. Observa-se que o valor de 2011 foi arrecadado de três entidades, sendo que no mês de novembro de 2011 foi feito um pagamento de R$ 19.145,00, o que sugere que a quase totalidade do montante foi arrecadada em função de uma única doação.

Com relação aos municípios, foi obtida resposta bastante precisa de Belo Horizonte sobre o IPTU e de Recife e Florianópolis quanto aos três tributos.

Vale a pena transcrever a resposta de Belo Horizonte integralmente:

> Para organização sem fins lucrativos, que gozem do beneficio da imunidade tributária, não houve lançamento de IPTU e, por consequência, não há recolhimento a informar. Entretanto, constam de nossa base 81 entidades que se declararam sem fins lucrativos, mas que tiveram lançamento de imposto por terem tido o pedido de reconhecimento de imunidade tributária negado pela GELEC. Para estas, o total do IPTU lançado nos últimos três anos foi de R$13.773.112,50 assim distribuídos:
>
> 2010 — 3.848.157,74
>
> 2011 — 4.934.033,96
>
> 2012 — 4.990.112.50
>
> A base do Datamart disponível para GPLAN não permite pesquisa da efetiva arrecadação dos imóveis que compõe esse universo de pesquisa. Tal dado, se imprescindível, teria de ser solicitado por demanda Mantis a ser aberta pela gerência de crédito.
>
> Se utilizarmos o percentual de 10,82% de inadimplência, que foi o percentual da inadimplência do IPTU para o exercício de 2012, poderíamos concluir que o recolhimento para essas entidades nos últimos três anos teria sido de, aproximadamente, 12,28 milhões de reais.

No entanto, o referido município não respondeu à pergunta com relação ao ISS e ao ITBI.

Recife, por sua vez, enviou tabela identificando imposto por imposto, o montante recolhido pelas organizações a título de tributos municipais. Na planilha enviada (Anexo C), as entidades também foram classificadas de acordo com o tipo de atividade, por exemplo, saúde, educação e serviços comunitários.

No caso de Florianópolis, ainda que tenha respondido sobre os três tributos municipais, a resposta deixa dúvida em razão dos pequenos valores apresentados. Foram identificadas apenas cinco entidades cadastradas como organizações sem fins lucrativos: duas com código CNAE 94 30600 e três com código CNAE 94 30800. Foi informado em seguida, entidade por entidade, o montante recolhido por cada uma a título de ISS, o que totalizou um valor de R$ 1.088,00, em 2010, e de R$ 1.618,20 no ano de 2012, não tendo sido recolhido nenhum valor em 2011. Informou ainda que "não existem imóveis cadastrados com titularidade das ONGs", o que acarretaria no não recolhimento de IPTU e ITBI por elas.

6. PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO

Em seguida, são apresentadas três propostas de alteração da legislação. Conforme apresentado acima, benefícios fiscais são direcionados quase que exclusivamente a apenas uma parcela do Terceiro Setor com perfil assistencialista. Exigências excessivas são feitas para fins de gozo dos benefícios tributários, somadas a trâmites burocráticos e não integrados o que acaba por dificultar e, muitas vezes, até barrar o acesso ao direito.

Nesse sentido, o aperfeiçoamento do regime tributário dessas organizações passa, necessariamente, por medidas de desoneração e desburocratização. Além disso, deve considerar que existem significativas diferenças no universo das OSCs, o que demanda tratamento diferente para cada grupo.

Primeiramente, é necessário separar as organizações que atuam na promoção de ações de interesse público, voltadas à sociedade, daquelas que, mesmo sem finalidade lucrativa, destinam suas atividades a um público interno e/ou restrito. Frente a isso, como será apresentado em seguida com mais detalhes, fazemos as seguintes propostas.

Para as entidades de cunho reconhecidamente de interesse público e dispostas a assumir um compromisso com a transparência de suas ações, defende-se que se justifica a desoneração total, sendo a primeira proposta de ampliação dos beneficiários da imunidade prevista na Constituição de 1988.

Para aquelas que não se enquadram nos requisitos para gozo de imunidade ou não querem se submeter às condições para obtenção do reconhecimento de seu caráter público, principalmente as que prestam serviços remunerados, vendem mercadorias e/ou possuem um quadro de pessoal grande, propõe-se um regime simplificado e com menor carga tributária, mediante o cumprimento de algumas condições.

A diferença fundamental entre cada um deles é a disposição da entidade de assumir compromissos maiores para obter mais benefícios, indo desde a desoneração total com obrigações significativas (mas razoáveis), passando por um regime simplificado e de menor carga com algumas obrigações, até um regime de poucos benefícios com poucas obrigações. Nesta proposta, o regime atual permanece para aquelas que não se qualificam ou não queiram aderir a nenhum dos dois novos modelos.

Por fim, a terceira proposta refere-se à criação de uma certificação única, com o objetivo de desburocratizar o acesso aos benefícios tributários e diminuir os custos de conformidade.

6.1 Proposta 1 — Ampliação da Imunidade constitucional

A primeira proposta fruto desse estudo é a ampliação do rol de beneficiários da imunidade a impostos e contribuições sociais prevista nos arts. 150, VI, "c", e 195, § 7º da Constituição.

Com isso, não apenas as entidades de educação, saúde e assistência social terão direito à desoneração fiscal, mas outras organizações sem fins lucrativos que (1) atuem em áreas de interesse público e (2) estejam estruturadas sob uma lógica de interesse público (mecanismos que promovam transparência e coíbam a cooptação da organização por interesses privados).

A legislação brasileira há muito tempo confere tratamento diferenciado às entidades sem fins lucrativos, seja por meio de mera isenção ao Imposto de Renda a todas elas, seja por meio da desoneração quase total às entidades de saúde, educação e assistência social.

Apesar das significativas mudanças ocorridas no Terceiro Setor nas últimas décadas, não foi feita a atualização da legislação a fim de contemplar as entidades pertencentes a um novo perfil de OSCs com benefícios fiscais maiores. Na verdade, poucos avanços legislativos relevantes ocorreram para as entidades de outras áreas que não as tradicionais.

A ampliação da imunidade proposta por esse trabalho exigiria uma Emenda Constitucional para estender esse direito às organizações sem fins lucrativos reconhecidamente de interesse público.

6.1.1 A imunidade das entidades sem fins lucrativos nas Constituições brasileiras

Desde as primeiras constituições federais republicanas brasileiras encontramos previsão do benefício da imunidade para as entidades sem fins lucrativos.

A Constituição Federal de 1934 foi a primeira a incluir um artigo sobre o dever de o Estado prover assistência social a determinados grupos considerados vulneráveis[68], além de ter um capítulo inteiro sobre a cultura e a educação[69]. Para as instituições privadas atuantes nesta última área, a Carta de 1934 concedeu benefícios fiscais, nos seguintes termos: "Art. 154. Os estabelecimentos particulares de educação, gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos, serão isentos de qualquer tributo."

Os requisitos exigidos, então, eram: ser entidade privada, promover a educação primária ou profissional, prestar serviços de forma gratuita e ser idônea.

Segundo Sabo Paes (2000, p. 413) "*possivelmente, é este adjetivo de idôneo que irá exigir a regulamentação da utilidade pública em legislação específica um ano após*". De fato, em 1935, foi promulgada a Lei nº 91, a qual, conforme visto no capítulo quarto, instituiu o título de utilidade pública no âmbito federal.

Contudo, o benefício inaugurado em 1934 foi retirado da Constituição de 1937. Ele volta, porém, na Carta de 1946, tendo sido ampliado para abarcar também as instituições de assistência social, templos de qualquer culto e partidos políticos:

68 Art. 138 — Incumbe à União, aos Estados e aos Municípios, nos termos das leis respectivas:
a) assegurar amparo aos desvalidos, criando serviços especializados e animando os serviços sociais, cuja orientação procurarão coordenar;
b) estimular a educação eugênica;
c) amparar a maternidade e a infância;
d) socorrer as famílias de prole numerosa;
e) proteger a juventude contra toda exploração, bem como contra o abandono físico, moral e intelectual;
f) adotar medidas legislativas e administrativas tendentes a restringir a moralidade e a morbidade infantis; e de higiene social, que impeçam a propagação das doenças transmissíveis;
g) cuidar da higiene mental e incentivar a luta contra os venenos sociais.

69 Capítulo II, do Título V; arts. 148 a 158.

> Art. 31 — A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
>
> (...)
>
> V — lançar impostos sobre:
>
> (...)
>
> b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, **instituições de educação e de assistência social**, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins; (grifo nosso).

Como se vê, é a partir de 1946 que as instituições de educação e de assistência social, em dispositivo comum, passam a ser imunes aos impostos, o que irá se repetir nas próximas Cartas até os dias de hoje.

A Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965 alterou o texto do art. 31, assemelhando-o ainda mais ao atual. De acordo com a nova redação, passou a ser vedado *cobrar* impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os "requisitos fixados em lei complementar".

As Constituições de 1967 e de 1969 mantiveram basicamente o mesmo texto[70], excluindo, porém, a referência à lei complementar, limitando-se a estabelecer que os requisitos serão fixados em lei.

A atual Constituição de 1988 manteve a imunidade a impostos em termos semelhantes às anteriores, apenas aperfeiçoando a redação para explicitar que as instituições de educação e de assistência social teriam que ser "sem fins lucrativos":

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> (...)
>
> VI — instituir impostos sobre:
>
> (...)
>
> c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos**, atendidos os requisitos da lei; (grifo nosso)

No tocante às contribuições sociais, a desoneração — na forma de isenção, não ainda de imunidade —, aparece pela primeira vez em 1959, com a Lei nº 3.577, que isentou as entidades de fins filantrópicos, reconhecidas como de utilidade pública, da "taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões"71. O benefício foi extinto em 1977, pelo Decreto-Lei nº 1.572, tendo sido reintroduzido, agora como imunidade, na Constituição de 1988 para as entidades beneficentes de assistência social, em seu art. 195, §7º.

6.1.2 Da assistência à promoção de direitos

Desde a Constituição Federal de 1934, que dispõe pela primeira vez sobre algum benefício às OSCs, até a Carta atual, as áreas contempladas pela imunidade são educação e assistência social, aí incluída a saúde.

A escolha dos primeiros legisladores por essas entidades não foi, certamente, aleatória. Já no período colonial são

70 A Constituição de 1967 utiliza a expressão "criar impostos", enquanto a de 1969 usa "instituir impostos".

71 Art. 1º Ficam isentas da taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões as entidades de fins filantrópicos reconhecidas como de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebam remuneração.

encontradas no Brasil organizações filantrópicas criadas com a finalidade de fornecer serviços à população. A forte atuação desse tipo de organização no país deve ser analisada levando-se em consideração a existência de um Estado centralizador, mas ineficiente e excludente em suas políticas sociais, bem como a forte marca da religiosidade na história brasileira, o que se perpetuou ao longo da história (LANDIM, 1993).

Assim, onde quer que fossem encontradas organizações que atuassem nas áreas da assistência social, do ensino e da saúde, encontrava-se a Igreja, com o mandato do Estado, na sua promoção. A primeira organização filantrópica do Brasil foi a Santa Casa de Santos, criada em 1543 pela Irmandade da Misericórdia, confraria onde se dava a participação coletiva dos leigos no catolicismo tradicional (LANDIM, 1993).

Se historicamente houve um ambiente propício à criação de instituições assistencialistas, o mesmo não se pode dizer das entidades promotoras de direito. É fraca a participação desse tipo de instituição nas transformações político-institucionais do país desde a época de independência, abolição da escravatura e proclamação da República no Brasil, passando pela Era Vargas, até meados da década de 50.

A partir desse período, a sociedade civil brasileira começa a povoar-se de um associativismo relativamente autônomo e fortemente politizado. Esse foi um período de efervescência da sociedade civil brasileira no qual foram atores importantes as organizações privadas sem fins lucrativos de objetivos diversos, como lutas e pressões econômicas e políticas, promoção de direitos civis, cultura, pesquisa, educação, desenvolvimento comunitário, etc (LANDIM, 1993).

Com o golpe de Estado de 1964, inicia-se um novo período em que a lenta e progressiva reorganização da sociedade civil vai se fazer por meio da multiplicação de novos tipos de entidades marcadas pela autonomia, ou mesmo oposição, com relação ao Estado, e atuando em novos campos. A marca da época é a violenta repressão contra as organizações e movimentos sociais (LANDIM, 1993, p. 28).

Fernandes (1994) esclarece que os mecanismos de comunicação civil com as esferas superiores da vida pública foram estrangulados (partidos, mídia etc.). Reduziu-se a um mínimo a participação cívica no Estado e nas empresas. Estancado assim o ímpeto participativo gerado na década anterior, uma saída restou para os que olhassem numa outra direção: para baixo e para o plano local, justamente para as "comunidades".

Nesse período, a Igreja representou um papel fundamental. Em meados da década de 70, quem sentisse a necessidade de se envolver em algum tipo de ativismo social no Brasil, e na verdade em grande parte da América Latina, fosse a pessoa religiosa ou materialista confessa, o melhor que tinha a fazer era procurar algum membro da "Igreja dos pobres". Leves institucionalmente, reunindo-se em qualquer espaço, dependendo, sobretudo, da iniciativa local, fazendo uso intenso de pessoal leigo, as Comunidades Eclesiais de Base (CEB) iriam romper a inércia das estruturas tradicionais (FERNANDES, 1994).

O autor esclarece, no entanto, que a organização comunitária não se limitou ao componente religioso. É neste mesmo período que se multiplicam as associações de moradores, micro instituições de natureza propriamente civil, com o mandato de zelar pelos interesses coletivos no bairro. Essas organizações com certeza já existiam, mas cresceram em números e significância nos anos 70.

Landim (1993) acrescenta que é nesse período, também, que surge o termo Organizações Não Governamentais (ONG), utilizado para identificar um conjunto de entidades que veio se formando a partir da década de 70. Essas organizações misturavam cristianismo e marxismo, militância e profissionalismo, em um quadro crescente de cooperação internacional não governamental, ao qual se ligam. No contexto brasileiro, ONG é um termo que evoca o mundo da política, da militância, da cidadania, da modernidade, e que historicamente é carregado com um sentido de "anti-governo", ou oposição, e que tem um papel de destaque na criação de uma esfera pública e na consolidação democrática.

Boschi (1987, p. 142) esclarece que, no caso do Brasil, embora a mobilização se seguisse a mudanças estruturais importantes (em grande parte resultante de políticas implementadas pelo próprio governo autoritário), a existência de uma sociedade mobilizada simultaneamente ao processo de abertura política constituiu um dos principais ingredientes a permitir uma transição pacífica e gradual para a democracia. Essa sociedade reorganizada abalou os alicerces de uma tradição corporativa rígida e hierarquizada, tornando mais flexíveis os princípios da cidadania

regulada e configurando o contexto que possibilitou uma transição negociada.

Essa história se reflete nos números. Até os anos 1990, educação, saúde e assistência social eram áreas de grande concentração da atuação das OSCs. Das 19.369 entidades apontadas pela FASFIL[72] como tendo sido criadas até 1980, metade atua nessas áreas, e das 44.542 fundadas até 1990, 40% são de assistência social, saúde e educação (IBGE, 2012). Ou seja, até o final da década de 1980, a predominância era de entidades que atuavam na promoção da assistência social, saúde e educação.

No entanto, muitas mudanças ocorreram desde então: a expansão do Terceiro Setor, a profissionalização da gestão das OSCs, a diminuição das atividades executadas diretamente pelo poder público e o surgimento de outras temáticas na agenda nacional e mundial.

A partir da Constituição de 1988 verifica-se um aumento crescente do número de organizações atuando formal e legalmente na defesa de direitos. Se apenas 1.115 entidades de desenvolvimento, defesa de direitos e meio ambiente foram criadas até 1980, até 2010 foram 44.705 (IBGE, 2012).

Na década de 1990, nota-se uma grande ampliação de questões de relevante importância social sendo tratadas pelas OSCs, tais como segurança pública; igualdade de gênero, raça, orientação sexual; moradia; meio ambiente, entre outras. Esses temas surgiram em razão de diversos motivos, como a democratização, a promulgação do Estatuto da Criança e do Adolescente, a realização da ECO 92, o agravamento de problemas sociais como violência e falta de moradia, entre outros.

Educação, assistência social e saúde são áreas onde a população sempre careceu de serviços e a atuação das OSCs desde o início da história do Brasil auxilia e alivia o Estado na prestação desses serviços essenciais.

No entanto, o perfil das organizações mudou, bem como as áreas e a forma de atuação delas. Essas iniciativas que promovem interesses públicos também devem ser incentivadas, entre outras formas, com a desoneração de tributos, o que vai ao encontro do espírito da Constituição de 1988.

6.1.3 Delimitando o universo das entidades de interesse público

Para os objetivos deste estudo, propõe-se que o universo das entidades de interesse público aptas a fazer jus a um regime tributário mais benéfico seja determinado a partir de dois fatores: área de atuação e princípios de governança.

6.1.3.1 Área de atuação

A Constituição Federal de 1988, considerada a Constituição Social, traz o rol de direitos dos cidadãos e os princípios fundamentais do Estado. Alguns deles são os seguintes:

> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
>
> I — construir uma **sociedade livre, justa e solidária**;
>
> II — **garantir o desenvolvimento nacional**;
>
> III — **erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais**;
>
> IV — promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.
>
> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do **direito à vida, à liberdade, à igualdade, à**

72 A FASFIL aponta a existência de 36.828 entidades criadas até 1980. Nesse número estão incluídas as religiões e as associações patronais e profissionais, pertencentes a um perfil de entidades sem fins lucrativos que não é foco do presente estudo, motivo pelo qual foram excluídas.

> **segurança e à propriedade**, nos termos seguintes:
>
> Art. 6º São direitos sociais **a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados**, na forma desta Constituição.
>
> Art. 197. **São de relevância pública as ações e serviços de saúde**, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, **devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado**.
>
> Art. 203. A **assistência social** será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:
>
> I — a **proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice**;
>
> II — o amparo às **crianças e adolescentes carentes**;
>
> III — a promoção da **integração ao mercado de trabalho**;
>
> IV — a **habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência** e a promoção de sua **integração à vida comunitária**;
>
> V — a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.
>
> Art. 215. O Estado garantirá a todos o **pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional**, e apoiará e incentivará a **valorização e a difusão das manifestações culturais**.
>
> Art. 217. É dever do Estado fomentar **práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um**, observados:
>
> Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o **desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas**.
>
> Art. 225. Todos têm **direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado**, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (grifo nosso)

Neste sentido, um primeiro requisito a ser cumprido pelas entidades para que sejam consideradas de interesse público é que atuem nas áreas previstas na Constituição Federal: educação, saúde, assistência social, cultura, meio ambiente, entre outras.

A Lei nº 9.790/99 fez uma tentativa — acredita-se bem sucedida, — de listar essas áreas, abrangendo não apenas as tradicionais, como assistência social, educação e saúde, mas também as emergentes, como defesa do meio ambiente, promoção do desenvolvimento sustentável, estímulo ao voluntariado, microcrédito e defesa dos direitos humanos, entre outras, que não eram reconhecidas em outros diplomas legais. Prevê o art. 3º da lei:

> Art. 3º A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:
>
> I — promoção da assistência social;
>
> II — promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
>
> III — promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
>
> IV — promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organi-

zações de que trata esta Lei;

V — promoção da segurança alimentar e nutricional;

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

VII — promoção do voluntariado;

VIII — promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;

IX — experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;

X — promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;

XI — promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

XII — estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

Comentam Barbosa e Oliveira (2003) que o elenco apresentado corresponde às finalidades da maioria das organizações do Terceiro Setor que o governo pretende estimular e que os enunciados da lei são suficientemente amplos para abrigar, ao lado das categorias tradicionais, as categorias emergentes. O intuito da lei foi destacar um tipo de organizações e separá-las do amplo universo de pessoas jurídicas sem fins lucrativos.

Percebe-se que há um ponto de partida inaugurado pela Lei das OSCIPs, podendo ser aperfeiçoado, mas já bastante adequado e que ajuda a delimitar o universo das entidades imunes.

Assim, no quesito área de atuação, propõe-se assumir como de interesse público as OSCs que atuem nas áreas previstas no art. 3º da Lei nº 9.790/1999 para fins de gozo da imunidade tributária.

Esse rol, porém, tem que ser dinâmico. Nesse sentido, não deve estar previsto na Constituição, mas em um instrumento legal que permita sua atualização e evolução com o tempo. O Executivo talvez seja a instância mais adequada para ampliar a relação periodicamente, sem suprimi-la.

6.1.3.2 Princípios de governança

Apenas a área de atividade, todavia, não é suficiente para definir o caráter de interesse público de uma organização. Afinal, qualquer atividade pode ser desenvolvida com um enfoque social ou para servir interesses privados. As

OSCs são entidades privadas, sujeitas ao regime jurídico do Direito Privado. As garantias constitucionais de atuarem com liberdade e sem intervenção do Estado[73], evidentemente, devem ser preservadas.

No entanto, a concessão de benefícios fiscais não pode prescindir do cumprimento de alguns requisitos, principalmente quando se tem em vista a possibilidade de usufruir uma desoneração total de tributos.

Fundamental aspecto para a consolidação das organizações privadas de fins públicos é a confiança da sociedade.

73 Cf. Constituição Federal:
Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
(...)
XVII — **é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar;**
XVIII — **a criação de associações** e, na forma da lei, a de cooperativas **independem de autorização,** sendo **vedada a interferência estatal em seu funcionamento**; (grifo nosso)

Entidades que gozam de benefícios fiscais relevantes (imunidade, ou isenção de impostos diversos, mais incentivos em forma de deduções pelas doações que lhes são feitas) devem demonstrar ao público, e à autoridade administrativa conquanto os representem, que fazem jus a esses privilégios. Interessa-lhes cooperar com o Estado para coibir abusos e evitar fraudes; é vital para elas que a imagem do setor não se confunda com o que já se denominou, no Brasil, "pilantropia" (OLIVEIRA, 1997, p. 23).

Esse é um ponto muito importante, pois o Terceiro Setor é alvo constante de escândalos incluindo desvio de recursos, distribuição disfarçada de lucro, envolvimento com atividades e grupos ilegais.

De fato, um motivo frequentemente alegado para a restrição de benefícios fiscais para as OSCs é o risco de que esses sejam concedidos a entidades inidôneas. Como consequência do desvio de algumas, pune-se grande parte do Terceiro Setor, formado primordialmente por entidades sérias e que atuam em prol do interesse público.

Nesse sentido, defende-se a outorga do benefício para um universo de entidades sem fins lucrativos que assumam o compromisso de atuar com base em princípios e práticas de governança que garantam a transparência e o controle social, e que coíbam a obtenção de vantagens pessoais por associados, dirigentes e terceiros ou, em outras palavras, o uso das OSCs para fins privados.

O que se propõe é a definição de um rol de princípios e práticas a serem cumpridos pelas OSCs que almejem o gozo de grandes benefícios tributários. É importante notar que não estamos apenas defendendo a previsão de requisitos a serem cumpridos, o que já é exigido atualmente, mas de exigências razoáveis e eficazes para a delimitação do universo de entidades de interesse público.

Novamente encontramos na Lei das OSCIPs a previsão de mecanismos de transparência e responsabilização, criados para contribuir no aumento da credibilidade e da confiabilidade das instituições do Terceiro Setor e que podem inspirar a elaboração de normas que regulem a questão.

Exige a Lei nº 9.790/99 que as organizações qualificadas prevejam expressamente em seus estatutos a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência; a adoção de práticas de gestão administrativa que coíbam a obtenção de benefícios ou vantagens pessoais, em decorrência da participação no respectivo processo decisório; a constituição de conselho fiscal com competência para opinar sobre os relatórios de desempenho financeiro e contábil e sobre as operações patrimoniais realizadas; as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade, que respeitem os princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, a publicidade do relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, e a realização de auditoria e prestação de contas da aplicação dos recursos objeto de parceria e de todos os recursos e bens de origem pública.

Além desses mecanismos de prevenção, essa lei dispôs sobre mecanismos para coibir desvios. Por exemplo, está prevista a possibilidade de qualquer cidadão solicitar a desqualificação da instituição como OSCIP, caso este tenha evidências de erro ou fraude por parte da organização. Todos esses mecanismos inéditos foram pensados visando garantir a confiança nas OSCIPs.

Evidente que a mera previsão legal não é suficiente para assegurar sua eficácia. No caso das OSCIPs, é prevista a obrigação de prestação de contas anual para manutenção da regularidade da qualificação. No entanto, essa exigência é, na prática, meramente burocrática, pois não são utilizados outros meios, além do relatório encaminhado pela própria organização, para verificar se as OSCIPs estão respeitando os compromissos exigidos em lei.

Nesse sentido, na sistemática proposta, é necessária a criação de mecanismos de aferição do cumprimento dos princípios e práticas de governança exigidos.

6.1.3.3 Outros requisitos: contrapartida

Um requisito exigido na legislação atual para fins de gozo da imunidade às contribuições sociais é a contrapartida da entidade, consistente na prestação gratuita de todo ou parte dos serviços de saúde, educação e assistência social.

Se, em um modelo tradicional, a atuação das OSCs se dá basicamente pela prestação de serviços à comunidade, no novo Terceiro Setor isso não é mais verdade. Nele, não houve apenas uma grande ampliação das áreas de atuação das entidades, como visto, mas também ocorreram significativas mudanças na forma como atuam. Hoje, a assistência e a promoção de direitos são feitas por diversos meios, como campanhas, mobilização de pessoas, divulgação de conhecimento, observatórios, acesso à informação, captação de recursos, financiamento de projetos e muitas outras.

Essas novas formas de atuação não são reconhecidas pela legislação. Um dos benefícios fiscais que tem maior impacto nas atividades das OSCs, a isenção à cota patronal ao INSS, está reservado essencialmente às entidades que prestam serviços para o Estado e estão vinculadas aos sistemas de políticas públicas (Sistema Único de Assistência Social — SUAS, Sistema Único de Saúde — SUS, Programa Universidade para Todos — Prouni, entre outros).

Essa mesma dinâmica se repete, inclusive, no âmbito das certificações. Por exemplo, a prestação de contas para manutenção da qualificação como OSCIP mantém uma lógica de comprovação do número de atendimentos e da atuação por meio de prestação de serviços.

Essa sistemática precisa ser revista. Se a proposta é ampliar a imunidade a outros tipos de OSCs, é necessário reconhecer que elas atuam de formas diversas e não apenas por meio de atendimento. Isso não tira, no entanto, seu caráter de entidade de interesse público.

O benefício fiscal deve ser concedido como reconhecimento da importância de todas as OSCs de interesse público para a sociedade e não como uma contrapartida por serviços prestados em nome ou em substituição ao Estado.

6.2 Proposta 2 — Extensão do Simples

A segunda proposta desse estudo é a alteração da Lei Complementar nº 123/2006 de forma que seja criado, também para as organizações da sociedade civil, um regime tributário diferenciado.

Poderiam optar por este sistema apenas entidades que atuam em prol do interesse público e a opção implicaria em benefícios de duas ordens. Elas teriam tanto suas obrigações principais quanto as acessórias reduzidas.

Com relação às obrigações principais, propõe-se que o cálculo do montante de tributos a ser pago pelas entidades que optassem por esse regime seja a soma de dois valores distintos: o primeiro, a ser obtido pela aplicação de uma alíquota reduzida de ISS, ICMS e COFINS sobre o faturamento da organização, definido, nos termos da jurisprudência do STF, como a receita derivada da prestação de serviços e venda de mercadorias. O segundo, a ser obtido a partir da aplicação de uma alíquota, também reduzida, da cota patronal do INSS que continuaria a incidir sobre a folha de salários, mantida como base de cálculo para esse tributo.

O regime do MEI, por outro lado, poderia servir de exemplo para a construção do modelo de obrigações tributárias acessórias reduzidas a serem estabelecidas para as organizações da sociedade civil.

A redução dessas obrigações principais e acessórias faria com que as entidades pudessem usufruir os benefícios que já existem para empresas — com finalidade lucrativa — que podem optar pelo regime do Simples e principalmente do MEI, mas são vedados às organizações da sociedade civil, não obstante atuem exclusivamente em prol do interesse público.

6.2.1 Os Regimes do Simples Nacional e do Microempreendedor Individual (MEI)

A Lei Complementar nº 123/2006 estabeleceu tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte com respeito a:

> Art. 1º (...)
>
> I — à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;
> II — ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias.

A Lei Complementar nº 128/2008, por sua vez, criou a figura do Microempreendedor Individual — MEI, incluindo o art. 18 — A na Lei Complementar nº 123/2006:

> Art. 18 — A. O Microempreendedor Individual — MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo.

Condição para o ingresso no Simples Nacional é que se trate de sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada ou do empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas e que aufira receita bruta anual que não ultrapasse os valores estabelecidos na referida lei. Portanto, não há previsão na lei para o ingresso no Simples Nacional de OSCs.

Nesse sentido, o art. 8º da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional — CGSN nº 94/2011 dispõe que:

> Art. 8º — Serão utilizados os códigos de atividades econômicas previstos na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) informados pelos contribuintes no CNPJ, para verificar se a ME ou EPP atende aos requisitos pertinentes (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, caput).
>
> § 1º — O anexo VI relaciona os códigos CNAE impeditivos ao Simples Nacional.
>
> § 2º — O anexo VII relaciona os códigos ambíguos da CNAE, ou seja, os que abrangem concomitantemente atividades impeditiva e permitida ao Simples Nacional.

Entre as atividades relacionadas no anexo VI como impeditivas de ingresso no Simples Nacional está a subclasse CNAE 2.0 "9430–8/00 — atividades de associações de defesa de direitos sociais", que abrange boa parte das organizações que foram objeto da pesquisa.

Ocorre que algumas OSCs prestam serviço ou vendem mercadoria e têm faturamento que, algumas vezes, pode ser relevante do ponto de vista tributário.

Além disso, a possibilidade de optar pelo Simples permite a algumas empresas uma ampla desoneração da cota patronal ao INSS e demais tributos que incidem sobre a folha de pagamento. Se é possível aderir ao regime do MEI as vantagens dos que fazem essa opção são ainda maiores. Assim, por não poderem optar pelo Simples, as OSCs pagam, muitas vezes, mais tributo sobre os serviços que prestam ou as mercadorias que eventualmente vendem do que as próprias empresas, apesar de não terem finalidade de lucro. E aquelas que não gozam de imunidade não podem usufruir o benefício da desoneração da cota patronal do INSS.

6.2.2 A extensão do Regime Diferenciado para as organizações da sociedade civil

Seria possível legislar de forma diferente e admitir a possibilidade de ingresso das organizações da sociedade civil em um regime como esses? O Simples Nacional disciplina regimes jurídicos distintos para as diferentes atividades. Nesse sentido, o art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006 remete aos seis anexos dessa lei que estabelecem regimes diferentes conforme se trate de atividade de comércio, indústria, locação de bens móveis e prestação de diversos tipos de serviço especificados na lei.

Nada impede que seja estabelecido, nessa mesma lei, um regime próprio para as organizações sociais. Nesse sentido, não se trata simplesmente de se estender a imunidade a essas organizações. O ingresso nesse regime da imunidade deveria, no entender desse trabalho, depender de certificação, nos termos do que foi discutido no item anterior.

Como nesse regime da imunidade o rigor do procedimento vai exigir uma tramitação diferenciada, propõe-se que exista a possibilidade de opção por outro regime, que teria a base de cálculo, alíquotas e todos os demais aspectos disciplinados na própria lei do Simples, ao qual determinadas organizações poderiam aderir sem necessidade de se submeter ao procedimento que deve ser exigido para as certificações que garantem imunidade.

A possibilidade de uma adesão sujeita a menos formalidade não significa a inexistência de qualquer formalidade. Mesmo hoje, a adesão ao Simples não pode ser feita por qualquer empresa. A Lei Complementar nº 123/2006 estabelece algumas exigências que devem ser satisfeitas pelas empresas para aderir ao regime do Simples: o art. 3º, incisos I e II, estabelece um teto de receita; o § 4º desse mesmo artigo impede, em seus vários incisos, a adesão em algumas situações como no caso de pessoa jurídica participar do capital da empresa (inciso I), no caso de a empresa ser filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior (inciso II) e assim por diante. O art. 17, por sua vez, estabelece novas restrições como a existência de débito para com o INSS (inciso V), entre muitas outras. Mas esses impedimentos podem ser facilmente identificados. A adesão é feita pela empresa por simples opção e, posteriormente, no caso de se constatar algum impedimento, ela pode ser excluída do regime. A opção pelo regime do MEI também pode ser feita apenas se satisfeitas algumas condições.

Quais restrições deveriam, em princípio, ser estabelecidas para o ingresso nesse regime tributário diferenciado a ser estabelecido? De todo o universo das organizações sociais, todas elas ou quais delas deveriam poder fazer a opção por esse regime?

No entender do presente estudo, o primeiro e principal critério para o tratamento favorecido deve ser o fato de a organização atuar exclusiva ou preponderantemente em prol do interesse público. Trata-se do universo que foi delimitado na primeira proposta do presente trabalho. A partir desse critério, as OSCs, cuja atuação forem em prol do interesse público, poderiam optar por esse regime.

Trata-se em seguida, de apontar o número de entidades, em princípio, aptas a fazer a opção pelo Simples se o universo de pesquisa for assim delimitado. Das 556,8 mil organizações cadastradas no CEMPRE, o universo das FASFIL abrangeu 290,7 mil organizações. Se excluídos, os grupos 06 e 07 da FASFIL, respectivamente Religião e Associações patronais e profissionais, cuja atuação é preponderantemente voltada aos interesses de seus membros, o universo das organizações remontaria a 162,9 mil.

Muitas das organizações classificadas no grupo 10 da FASFIL — "Outras instituições privadas sem fins lucrativos" — também não atuam em prol do interesse público. Esse grupo é composto por 26.875 organizações e isso significaria uma exclusão um pouco maior. Apenas essas organizações teriam direito de ingresso automático e imediato no regime do Simples se satisfeitas algumas exigências semelhantes às que são estabelecidas para a entrada no próprio Simples.

Por meio da opção por um sistema simplificado, as entidades poderiam ter vantagens de duas ordens: a primeira é o pagamento de menos tributo e a segunda é a redução das obrigações acessórias.

O regime mais simplificado com relação a essas duas ordens de vantagens é o regime estabelecido para o MEI. Como foi dito, no caso de opção por ele, a empresa deve pagar um valor fixo a título de tributo, que não varia com o faturamento da empresa ou qualquer outro critério. Nesse valor está incluída a Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa

do empresário, o ISS e o ICMS, dependendo de a empresa prestar serviço e/ou vender mercadoria.

O MEI não paga IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS e a contribuição previdenciária patronal de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212/1991, pois que o inciso VI do § 3º do art. 18 concede isenção com relação a esses tributos. Portanto, para o Microempreendedor Individual, titular de empresa que, mesmo com faturamento muito pequeno, tem finalidade lucrativa, há isenção de uma série de tributos — concedida de forma automática — e o valor a ser pago a título de ISS e ICMS é mínimo.

Mas, para muitas das organizações da sociedade civil que atuam exclusivamente em prol do interesse público, o regime jurídico inclui o pagamento de parte desses tributos e é bem menos favorável. A isenção da COFINS, por exemplo, é concedida apenas sobre as atividades próprias das OSCs, que não inclui prestação de serviços. Outro exemplo é o PIS: as entidades imunes só deixam de pagar esse tributo se recorrem ao Poder Judiciário.

A esse respeito, deve ser destacado, mesmo que o Supremo Tribunal Federal já tenha se pronunciado diversas vezes sobre a inconstitucionalidade da cobrança do PIS das organizações da sociedade civil imunes, elas continuam precisando recorrer ao Poder Judiciário para evitar o pagamento.

Ademais, as empresas que podem aderir ao sistema do MEI têm uma significativa redução das obrigações acessórias. A adesão ao Simples Nacional, da forma como existe hoje, já acarreta alguma diminuição das obrigações acessórias. A adesão ao sistema do MEI, no entanto, as reduz mais ainda. Observem-se os seguintes exemplos que decorrem da redação dada pela Lei Complementar nº 139/2011 ao artigo 4º da Lei Complementar 123/2006:

> Art. 4º (...)
>
> § 1º O processo de abertura, registro, alteração e baixa do Microempreendedor Individual (MEI) de que trata o art. 18 — A desta Lei Complementar, bem como qualquer exigência para o início de seu funcionamento, deverão ter trâmite especial e simplificado, preferencialmente eletrônico, opcional para o empreendedor na forma a ser disciplinada pelo CGSIM, observado o seguinte:
>
> I — poderão ser dispensados o uso da firma, com a respectiva assinatura autógrafa, o capital, requerimentos, demais assinaturas, informações relativas ao estado civil e regime de bens, bem como remessa de documentos, na forma estabelecida pelo CGSIM; e
>
> II — o cadastro fiscal estadual ou municipal poderá ser simplificado ou ter sua exigência postergada, sem prejuízo da possibilidade de emissão de documentos fiscais de compra, venda ou prestação de serviços, vedada, em qualquer hipótese, a imposição de custos pela autorização para emissão, inclusive na modalidade avulsa.
>
> § 3º Ficam reduzidos a 0 (zero) os valores referentes a taxas, emolumentos e demais custos relativos à abertura, à inscrição, ao registro, ao alvará, à licença, ao cadastro e aos demais itens relativos ao disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo.

6.2.3 O Regime do Simples Social

Como determinar o valor dos tributos a serem recolhidos pelas entidades que, atuando em prol do interesse público, pudessem aderir ao Simples Nacional?

No regime do Simples, o montante a ser pago a título de tributo é obtido a partir da soma dos valores a serem pagos para cada um dos impostos incluídos no regime. O mesmo procedimento seria adotado para o Simples das organizações da sociedade civil, o 'Simples Social'. No entender do presente trabalho, a adesão ao referido sistema resultaria numa soma estabelecida da forma apresentada a seguir.

No caso dos tributos em relação aos quais referidas entidades têm imunidade ou isenção, estas seriam, logicamente,

mantidas. Assim, o montante de tributo a ser pago a título de IRPJ e CSLL continuaria a ser igual a zero.

Essa imunidade e/ou isenção também poderia ser estendida ao IPVA, ITBI, IPTU e ITCMD. Nas entrevistas, os valores a serem pagos pelas organizações a título dos três primeiros desses tributos não foram apontados como problemas relevantes, mas os procedimentos exigidos para o gozo da imunidade ou isenção com relação a cada um deles podem ser trabalhosos e, como foi visto, geram um custo de conformidade muito grande para as entidades.

No que diz respeito aos demais tributos, o montante a ser pago seria obtido a partir de dois valores que resultariam da aplicação de alíquotas a bases de cálculo distintas.

A receita decorrente da venda de mercadorias e prestação de serviços —consideradas aqui como faturamento — permaneceria a base de cálculo para o ISS, o ICMS e a COFINS, mas as alíquotas seriam fixadas de forma bastante reduzida.

O faturamento, contudo, não poderia ser a base de cálculo da cota patronal do INSS e dos demais tributos que incidissem sobre a folha de pagamento. Como na quase totalidade das organizações da sociedade civil que são objeto da presente pesquisa, a principal ou única fonte de receita são doações, convênios, parcerias ou patrocínios — que não se encaixam no conceito de faturamento — se mantido o faturamento como critério para o pagamento da cota patronal do INSS, o montante desse tributo a ser pago pelas entidades seria próximo de zero, independente do número de funcionários que contratassem.

Por isso, acredita-se que, com relação a esse tributo, o melhor seria a manutenção da folha de pagamento como base de cálculo, mas com uma significativa redução de alíquotas para as entidades que aderissem ao regime.

Assim, na prática, o montante de tributo a ser pago pelas entidades que optassem pelo novo regime, e que não prestam serviço ou vendem mercadoria, seria um valor a título de cota patronal do INSS — que continuaria incidindo sobre a folha de pagamento —, mas com alíquotas reduzidas e o gozo da isenção do ITCMD, IPVA, ITBI e IPTU sem maiores procedimentos burocráticos.

Com relação às entidades que prestam serviço e/ou vendem mercadorias, o montante de tributo a ser pago seria obtido a partir da soma de dois valores obtidos a partir da aplicação de alíquotas a serem estabelecidas sobre bases de cálculo distintas. A folha de pagamento seria a base de cálculo da cota patronal do INSS e o faturamento continuaria a ser a base de cálculo do ICMS e do ISS. Mas, no caso de todos esses tributos, alíquotas menores seriam estabelecidas.

Além da diminuição do montante de tributo a ser pago, a proposta resultaria ainda em uma ampla diminuição das obrigações acessórias a que estão sujeitas as entidades.

Observa-se que os argumentos fundamentais utilizados para criticar o Simples Nacional no Brasil não serviriam para criticar o Simples Social. Esses argumentos foram apresentados em artigo publicado no jornal O Estado de São Paulo pelo ex-secretário de política econômica do Ministério da Fazenda, Bernard Appy. No entender desse trabalho critica-se, com razão, a criação de regimes tributários diferenciados, uma vez que tornar o sistema como um todo mais complexo pode fazer com que muitas empresas, a quem os benefícios não foram originalmente destinados, construam planejamentos tributários para tentar usufruir os benefícios e disso pode decorrer que sua atividade econômica não se organize de forma a maximizar seus resultados.

Por outro lado, como escreveu Appy, a instituição de vários regimes tributários distintos, pode ser, ao contrário do que se pensa, prejudicial ao funcionamento eficiente da economia. De acordo com ele, isso ocorreria porque o "grande aumento do custo tributário que decorre da mudança de regime tributário resultante da expansão do negócio cria um forte desincentivo a que as empresas cresçam".

Ora, no caso do Simples Social, isso absolutamente não ocorreria. Como o principal critério para a adesão ao regime é a atuação em prol do interesse público, as entidades não teriam qualquer desincentivo para crescer, pois o crescimento não alteraria sua condição de possível optante pelo regime. Haveria o incentivo apenas para que não deixassem de atuar em prol do interesse público, o que é bastante louvável.

6.3 Rumo a uma certificação única?

Idealmente, o gozo da imunidade tributária pelas OSCs deveria independer do reconhecimento do seu caráter de imune pelo Estado. Deveria bastar uma autodeclaração, como ocorre em relação ao Imposto de Renda. Isso porque o exercício de um direito não pode ser condicionado à emissão de um ato por parte de um ente com interesses conflitantes (direito à desoneração *versus* vantagem em arrecadar tributos).

No entanto, acredita-se que, na prática, isso encontra grandes resistências. Assim, a certificação das OSCs a fim de atestar sua natureza de interesse público é uma alternativa, sendo uma prática utilizada em outros países (DE BONIS, 2013). Além disso, a certificação pode ser um espaço de identidade das OSCs de interesse público, um reconhecimento de fato de sua natureza e um diferencial frente a um universo tão heterogêneo como é o Terceiro Setor.

Como apresentado no capítulo quarto, as OSCs podem obter alguns títulos junto ao poder público. Essas certificações servem a alguns propósitos: reconhecimento da natureza da entidade, pré-requisito para o gozo de benefícios fiscais, condição para manter relacionamento de cooperação com o poder público, entre outros.

Se talvez seja difícil conciliar todos esses objetivos em um certificado, pelo menos para fins de gozo da imunidade tributária seria vantajoso uma certificação única, tendo em vista o fato de os documentos e requisitos normalmente exigidos se repetirem nas três esferas e na legislação que regula cada um.

De fato, como visto no capítulo quinto, muitos problemas relacionados ao acesso à imunidade são decorrentes exatamente da obtenção e manutenção dos títulos.

Entre as certificações mais antigas, o título de utilidade pública federal perdeu em grande parte seu sentido quando deixou de ser requisito para obtenção do CEBAS.

Já quanto à legislação que regula o CEBAS, as diversas mudanças operadas nos últimos anos pouco conseguiram contribuir para superar as dificuldades de acesso e para modernizar os procedimentos de concessão dessa certificação, excessivamente burocráticos e morosos.

A titulação de OSCIP, criada como uma aposta de qualificar as entidades com um novo perfil, não conseguiu atingir maior prestígio em grande medida pela falta de incentivos fiscais atrelados a ela. O procedimento de concessão da qualificação é mais célere e objetivo do que o dos outros títulos, mas ainda é preponderantemente formal não inovando na previsão de mecanismos para aferição efetiva da atuação pública das entidades.

A certificação única teria a enorme vantagem de evitar que processos semelhantes fossem instaurados nas três esferas federativas e, muitas vezes, em órgãos diferentes da mesma esfera, com a apresentação de documentos semelhantes para a obtenção dos mesmos efeitos com relação a tributos diferentes. Por um lado, tal procedimento faria com que diminuísse o excesso de trabalho burocrático a que estão sujeitas as organizações. Por outro, a administração de um número menor de processos poderia ser feita por funcionários mais preparados e melhor remunerados.

O novo processo único de certificação atestaria o caráter público das entidades imunes e teria que prever procedimentos mais rápidos e integrados ou unificados, que evitem que as OSCs tenham que comprovar os mesmos requisitos diversas vezes. Essa certificação poderia ser concedida por prazo indeterminado, sendo previstos mecanismos de prestação de contas periódica.

Além disso, por envolver a possibilidade de gozo da imunidade total, terá que inovar nas exigências quanto à

transparência e *accountability* e nos mecanismos de aferição dos resultados gerados pela atuação das OSCs, como mencionado acima.

Poderia ser aproveitado o ensejo para inovar, também, com relação ao ente que concede a certificação. No modelo atual, os títulos são conferidos, em sua grande maioria pelos Ministérios, no caso federal, e pelas Secretarias no caso dos Estados e Municípios. Além de a concessão da certificação ser uma função muito subsidiária desses órgãos, em geral, eles estão despreparados, contam com poucos funcionários para a atividade e atuam de maneira estritamente burocrática.

Experiências internacionais mostram que outros modelos são possíveis. Na Inglaterra, uma agência reguladora, constituída na forma de um órgão colegiado composto por profissionais especialistas, exerce poderes de registro, aconselhamento, orientação e supervisão das *charities*, organizações que atuam em prol do benefício público. Já nas Filipinas, um instrumento de autorregulação criado pelas próprias organizações sem fins lucrativos atua em parceria com o Governo central na certificação de entidades. Essa instituição auxilia, também, na melhoria da transparência, profissionalismo e *accountability* do setor, promovendo, por exemplo, treinamento em gestão para pequenas ONGs (DE BONIS, 2013).

Esses exemplos mostram que as dificuldades encontradas atualmente na certificação das OSCs podem ser enfrentadas com alternativas que viabilizem o aperfeiçoamento dos procedimentos.

Um obstáculo à certificação única, poder-se-ia alegar, seria o caráter federativo do Brasil. Como cabe ao ente federativo competente para tributar a concessão da isenção e como a competência tributária está rigidamente distribuída na Constituição entre os entes federativos, para não pagar tributos o contribuinte depende de decisões dos responsáveis pelos tributos em cada uma das esferas.

Isso não deve ser um impeditivo. Nos Estados Unidos, por exemplo, também constituídos sob a forma de uma federação, o não pagamento dos tributos estaduais e municipais depende de certificação própria emitida pelos respectivos Estados e Municípios. O que ocorre nesse país é que, de posse da certificação federal, a obtenção das certificações estadual e municipal é quase automática.

No Brasil, muitos Estados e municípios exigem títulos concedidos em outras esferas para fins de reconhecimento da imunidade ou concessão da isenção. Ou seja, reconhecem os efeitos e a validade de certificações de outras esferas.

Ainda que seja mantida a vinculação da imunidade a certificações obtidas nas três esferas distintas, seria desejável que os procedimentos nas esferas municipal e estadual fossem menos rigorosos do que são, exigindo-se apenas a certificação federal como requisito.

Como foi mencionado anteriormente, a OSCIP é uma certificação que trouxe diversos mecanismos inovadores e que poderia ser aperfeiçoada para dar conta dos desafios presentes nas propostas feitas nesse estudo. Esse tema, no entanto, foge ao escopo deste trabalho, podendo ser foco de futuras e complementares pesquisas.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As organizações da sociedade civil desempenham um importante papel na sociedade, seja na provisão de serviços públicos e na luta por direitos e mobilização social, seja apenas na congregação de pessoas em torno de atividades de interesse comum. O fortalecimento e desenvolvimento do Setor Social certamente dependem, entre outros fatores, de um ambiente legal favorável (SALAMON e TOEPLER, 2000), aí incluído o regime tributável aplicável às OSCs.

A legislação brasileira garante a uma parte das entidades sem fins lucrativos — aquelas que atuam na área de assistência social, saúde e educação —, a desoneração quase total de tributos. Às organizações que atuam em outras áreas são concedidas apenas algumas isenções.

As empresas com finalidade lucrativa, por sua vez, podem optar pelo Simples — regime diferenciado de pagamento de impostos e contribuições —, e em algumas situações, se constituir como Microempreendedor Individual — MEI, o que não é acessível às OSCs. Diante disso, uma entidade sem fins lucrativos que preste serviço ou venda mercadoria pode vir a pagar mais no caso de alguns tributos que empresas com finalidade lucrativa.

Além disso, o Simples proporciona uma redução significativa das obrigações acessórias para as empresas que podem optar por ele. A adesão ao sistema do MEI, por exemplo, implica uma eliminação quase que total dessas obrigações. As organizações da sociedade civil, no entanto, não dispõem de possibilidade de simplificação semelhante. A consequência disso é, por exemplo, com relação ao ICMS, uma pequena organização que venda três livros por mês ter que cumprir as mesmas obrigações acessórias que uma grande empresa, enquanto uma pequena empresa com finalidade de lucro e com receita de até R$ 60 mil por ano, não tem que cumprir quase nenhuma dessas obrigações.

Nesse sentido, foram identificados nesse estudo dois problemas centrais que dificultam o desempenho das atividades das organizações da sociedade civil: (1) a carga tributária incidente sobre suas atividades, principalmente a cota patronal do INSS, mas também ISS, ICMS e ITCMD; e (2) os custos de conformidade à tributação, com destaque para o trâmite excessivamente burocrático e lento que elas precisam enfrentar a fim de conseguir o reconhecimento do direito à imunidade e à isenção. Obtenção de títulos e certificados junto ao poder público, registros prévios em órgãos públicos e concessão de atendimento em gratuidade estão entre as muitas exigências feitas, o que, como visto, acaba por dificultar e, muitas vezes, impedir o acesso delas aos benefícios.

As propostas elaboradas no âmbito deste estudo visam exatamente discutir novas possibilidades para a resolução desses problemas.

A proposta de criação de um Simples Social pretende diminuir a carga tributária das OSCs que prestam serviços e/ou vendem mercadorias, bem como das que empregam funcionários, mas que não se enquadram nos requisitos para gozo de imunidade ou não querem se submeter às condições para obtenção do reconhecimento de seu caráter público.

A criação de regimes tributários distintos é uma técnica, com razão, sempre muito criticada: o sistema se torna mais complexo e muitas empresas, a quem os benefícios não foram originalmente destinados, constroem planejamentos tributários para tentar usufruir dos benefícios. Por outro lado, pode-se criar um desincentivo ao crescimento das empresas: se o aumento da receita implica na impossibilidade de continuar usufruindo do regime diferenciado, muitas vezes

opta-se por não crescer.

Essas restrições à simplificação das obrigações tributárias não se aplicariam se um regime tributário diferenciado para organizações da sociedade civil fosse criado. Como o critério fundamental para o ingresso no sistema não seria um teto estabelecido para o faturamento, mas o fato de se atuar em prol do interesse público, não haveria desincentivo ao desenvolvimento das atividades numa escala maior. As organizações não deixariam de usufruir dos benefícios do sistema se crescessem, mas apenas se deixassem de atuar em prol do interesse público.

A desoneração da carga tributária das OSCs também deveria incluir a ampliação da imunidade, corrigindo uma situação de desigualdade historicamente estabelecida entre as entidades de assistência social, educação e saúde, e todas as OSCs que atuam em outras áreas.

A terceira proposta pretende contribuir para a desburocratização do acesso aos benefícios tributários. Com relação ao problema relacionado ao trâmite lento e burocratizado do processo de certificação, propõe-se a criação de uma certificação única, que diminua a burocracia imposta às OSCs junto a tantos órgãos certificadores nas três esferas, ou, ao menos, a simplificação dos procedimentos.

Sabe-se, no entanto, que essas propostas envolvem negociações e tramitações complexas, por exigirem a edição de emendas constitucionais e a desoneração de tributos.

Desta forma, defende-se que, independentemente do andamento das propostas, seja impulsionada uma cultura de incentivo às OSCs de interesse público, com a aplicação mais favorável da legislação atual. Por exemplo, a própria interpretação e definição mais ampla do conceito de assistência social, saúde e educação por meio de lei ordinária já permite abarcar um número maior de entidades. Foi o que fez recentemente a Lei nº 12.868/2013, ao considerar como ações e serviços de promoção da saúde as atividades desenvolvidas em áreas como prática corporal ou atividade física, redução da mortalidade por acidentes de trânsito e prevenção da violência.

Também é possível desburocratizar os procedimentos de certificação e obtenção do reconhecimento da imunidade e isenção por meio de normas infralegais, que são onde se encontram muitos dos requisitos exigidos no sistema atual, e da própria organização administrativa dos órgãos competentes com a seleção e contratação de pessoal capacitado.

É possível ainda legislar de forma a fazer valer as decisões do Supremo Tribunal Federal, como, por exemplo, a que considerou inconstitucional a cobrança do PIS das organizações da sociedade civil imunes.

Ou seja, é possível avançar hoje na direção de um ambiente tributário mais benéfico às OSCs de interesse público enquanto são amadurecidas as propostas elaboradas neste estudo.

8. REFERÊNCIAS

ALAGOAS (Estado). Lei nº 6.555, de 30 de dezembro de 2004. Dispõe sobre o tratamento tributário relativo ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores, IPVA. **Diário Oficial [do] Estado de Alagoas**, Maceió, 31 dez. 2004. Disponível em: <http://www.sefaz.al.gov.br/legislacao/tributaria/leis/lei6555-04.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2014.

ALAGOAS (Estado). Lei nº 10.306, de 24 de fevereiro de 2011. Aprova o regulamento do imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, ITCD... **Diário Oficial [do] Estado de Alagoas**, Maceió, 25 fev. 20011. Disponível em: <http://www.doeal.com.br/portal/visualizacoes/pdf/#e:10646>. Acesso em: 21 fev. 2014.

ARACAJU (Município). Portaria nº 05, de 2012. Dispõe sobre a emissão de certidões de isenção, imunidade e não incidência e define modelo de guia e documento de quitação do ITBI... **Diário Oficial dos Municípios do Estado de Sergipe**, 15 out. 2012. Disponível em: <http://www.aracaju.se.gov.br/userfiles/Contribuinte/portarian5-2012_itbi.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2014.

BARBOSA; Maria Nazaré Lins; OLIVEIRA, Carolina Felippe de. **Manual de ONGs**: guia prático de orientação jurídica. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: FGV, 2003.

BELÉM (Município). Lei orgânica do município de Belém, de 30 de março de 1990. **Diário Oficial do Município de Belém**, mar. 1990. Disponível em: <http://www.belem.pa.gov.br/semaj/app/paginas/lom.html>. Acesso em: 25 fev. 2014.

BOSCHI, Renato Raul. **A arte da associação**. São Paulo: Vértice, 1987.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. **Diário Oficial [dos] Estados Unidos do Brasil**, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Diário Oficial [dos] Estados Unidos do Brasil**, Rio de Janeiro, 10 nov. 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. **Diário Oficial [dos] Estados Unidos do Brasil**, Rio de Janeiro, 19 set. 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial [dos] Estados Unidos do Brasil**, Brasília, DF, 24 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Constituição (1967). Emenda constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial [dos] Estados Unidos do Brasil**, Brasília, DF, 20 out. 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935. Determina regras pelas quais as sociedades são declaradas de utilidade pública. **Diário Oficial [dos] Estados Unidos do Brasil**, Rio de Janeiro, 4 mar. 1935. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L0091.htm>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 dez. 1997. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei953297.htm>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o estatuto Nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte... **Diário Oficial União [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Altera a lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002... **Diário Oficial da União [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 dez. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp128.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências. **Diário Oficial da União [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp139.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei nº 3.577, de 04 de julho de 1959. Isenta da taxa de contribuição de previdência dos institutos e caixas de aposentadoria e pensões as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública... **Diário Oficial [dos] Estados Unidos do Brasil**, Rio de Janeiro, 4 jul. 1959. Revogada pelo Decreto-Lei nº 1.572, de 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3577.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da seguridade social, institui plano de custeio... **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25, jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei nº 8.742, de 07 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a organização da assistência social e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 dez. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8742.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade territorial rural... **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 dez. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do programa nacional de publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 maio 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9637.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. Altera dispositivos das leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 dez. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9732.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público... **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/

ccivil_03/leis/l9790.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o código civil. **Diário Oficial da União [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep)... **Diário Oficial da União [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social... **Diário Oficial da União [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 nov. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal... **Diário Oficial da União [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 19 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/

ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013. Altera a Lei nº 12.793, de 2 de abril de 2013, para dispor sobre o financiamento de bens de consumo duráveis a beneficiários do Programa Minha Casa, Minha Vida... **Diário Oficial da União [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 out. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12868.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Decreto-Lei nº 1.572, de 1º de setembro de 1977. Revoga a lei nº 3.577, de 04 de julho de 1959, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 01 set. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1572.htm >. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Decreto nº 7.568, de 16 de setembro de 2011. Altera o Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União... **Diário Oficial da União [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 19 set. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7568.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Decreto nº 50.517, de 02 de maio de 1961. Regulamenta a lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, que dispõe sobre a declaração de utilidade pública. **Diário Oficial [dos] Estados Unidos do Brasil**, Brasília, DF, 02 maio 1961. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d50517.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Decreto nº 752, de 16 de fevereiro de 1993. Dispõe sobre a concessão do certificado de entidade de fins filantrópicos... **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 fev. 1993. Revogado pelo decreto nº 2.536, de 6.4.1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D752.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR. **Diário Oficial da União [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 set. 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4382.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012. Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações... **Diário Oficial da União [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 maio 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Decreto/D7724.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Secretária da Receita Federal. **Instrução normativa SRF nº 247/02**. Dispõe sobre a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.

gov.br/Legislacao/ins/2002/in2472002.htm>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade nº 1802-3, Distrito Federal**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços, CNS. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 27 de agosto de 1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347276>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 241.090-8, São Paulo**. Recorrente: União Federal. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=256869>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ag. reg. no agravo de instrumento 476.664, Rio Grande do Sul**. Agte: Estado do Rio Grande do SUL. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 6 de abril de 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610651>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 243.807-3, São Paulo**. Recorrente: União Federal. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 15 de fevereiro de 2000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=257304>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ag. reg. no agravo de instrumento 535.922-3, Rio Grande do Sul**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministra: Ellen Gracie. Brasília, DF, 30 de setembro de 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561505>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ag. reg. no agravo de instrumento 769925, São Paulo**. Agte: Serviço Social do Comércio, SESC. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 19 de outubro de 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=616746>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Bem. div. no recurso extraordinário 210.251-2**. Embargante: Estado de São Paulo. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372716>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso ord. em mandado de segurança n. 22.192, Distrito Federal**. Recorrente: Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 28 de novembro de 1995. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115743>. Acesso em: 20 fev 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade n. 2.028-5, Distrito Federal (medida liminar).** Requerente: Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços — CNS. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 11 de novembro de 1999. Disponível em:<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347394>. Acesso em: 20 fev. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no agravo em recurso especial nº 116.133, CE**. Agravante: Fundação Edson Queiroz. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 17 de abril de 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201200096020&dt_publicacao=24/04/2012>. Acesso em: 20 fev. 2014.

COOPER, D.; SCHINDLER, P. **Métodos de pesquisa em administração.** 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003. ix, 640 p.

DE BONIS, Daniel. Para além da norma: reflexões sobre as instituições de regulação das organizações da sociedade civil de interesse público. In: DIREITO GV. **Marco regulatório das organizações da sociedade civil**: cenário atual e estratégias de avanço. São Paulo: Direito GV, 2013. p. 33-45. (Análise CPJA/DIREITO GV, n. 2).

DISTRITO FEDERAL. Instrução normativa n° 40, de 23 de novembro de 2006. Dispõe sobre modelos de requerimento para reconhecimento de benefícios fiscais. **Diário Oficial do Distrito Federal**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 dez. 1997. p. 136. Disponível em: < http://www.buriti.df.gov.br/ftp/diariooficial/2006/11_Novembro/DODF%20226%2027-11-2006/Se%C3%A7%C3%A3o01-%20226.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2014.

_____. Lei nº 3.717, de 9 de dezembro de 2005. Concede isenção e remissão do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, ITCD no caso que especifica. **Diário Oficial do Distrito Federal**, Poder Executivo, Brasília, DF, 12 dez. 2005. p. 2. Disponível em: < http://www.buriti.df.gov.br/ftp/diariooficial/2005/12_Dezembro/DODF%20233%2012-12-2005/Se%C3%A7%C3%A3o01-%20233.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2014.

DORA, Denise; PANNUNZIO, Eduardo. Em busca da ousadia: comentários sobre o anteprojeto de lei apresentado pelo grupo de trabalho "marco regulatório das organizações da sociedade civil". In: DIREITO GV. **Marco regulatório das organizações da sociedade civil**: cenário atual e estratégias de avanço. São Paulo: Direito GV, 2013. p. 9-32. (Análise CPJA/DIREITO GV, n. 2).

EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. **The Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532-551, 1989.

FERNANDES, Rubem Cesar. **Privado porém público**. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

FLORIANÓPOLIS. Lei complementar nº 07, de 18 de fevereiro de 1997. Consolidação das leis tributárias do município de Florianópolis. **Diário Oficial do Município de Florianópolis**, jan. 1997. Disponível em: <https://www.leismunicipais.com.br/a1/sc/f/florianopolis/lei-complementar/1997/0/7/lei-complementar-n-7-1997-consolidacao-das-leis-tributarias-lei-complementar-n-7-97-codigo-tributario-e-suas-alteracoes.html>. Acesso em: 13 jun. 2014.

IBGE. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2010**. Rio de Janeiro, 2012.

LANDIM, Leilah. **Para além do mercado e do Estado?**: filantropia e cidadania no Brasil. Rio de Janeiro: ISER, 1993.

MATO GROSSO (Estado). Portaria nº 100, de 20 de dezembro de 2001. Disciplina o reconhecimento de isenção ou de não-incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, IPVA... **Diário Oficial [de Mato Grosso]**, 21 dez. 2001. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/032BA792EFA9023404256B300073C2A6>. Acesso em: 21 fev. 2014.

Minas Gerais (Estado). Decreto n° 45.969, de 24 de maio de 2012. Regulamenta o acesso à informação no âmbito do poder executivo. **Diário Oficial dos Poderes do Estado [de] Minas Gerais**, Belo Horizonte, 21 maio 2012. Disponível em: <http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=DEC&num=45969&ano=2012 >. Acesso em: 21 fev. 2014.

OLIVEIRA, Anna Cynthia. **Terceiro setor**: uma agenda para reforma do Marco Legal. Rio de Janeiro: Comunidade Solidária, 1997.

OSAKI, Marcos Pereira. **Imunidade tributária e pragmatismo**. 2010. Tese (Doutorado em Direito) — Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2010.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social**. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

RECIFE. Lei nº 15.563, de 27 de dezembro de 1991. Institui o código tributário do município do Recife e dá outras providências. In: UNIDADE JURÍDICA (Org.) **Código Tributário**: Recife. Recife, 2014. Disponível em: <http://www.recife.pe.gov.br/pr/secfinancas/portalfinancas/uploads/pdf/Informacoes_Tributarias/INFORMACOES_CTM_SEM_LEI.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2014.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984. Aprova o código tributário do município do Rio de Janeiro e dá outras providências. **Diário Oficial do Município do Rio de Janeiro**, 25 dez. 1984. Revogada pela Lei nº 1647, de 1990. Disponível em: <http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/50ad008247b8f030032579ea0073d588/eda5d6a190cd4993032576ac00738dc8?OpenDocument>. Acesso em: 13 jun. 2014.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). Ato 11, de 15 de dezembro de 1970. Lei orgânica do município de Porto Alegre. **Diário Oficial [de] Porto Alegre**, 04, abr. 1990. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/cgi-bin/nph-brs?s1=000022938.DOCN.&l=20&u=%2Fnetahtml%2Fsirel%2Fsimples.html&p=1&r=1&f=G&d=atos&SECT1=TEXT>. Acesso em: 21 fev. 2014.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). Receita Estadual. Instrução normativa DRP nº 45/98. Expede instruções relativas às receitas públicas estaduais. **Diário Oficial [do] Estado do Rio Grande do Sul**, 30 out. 1998. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109367>. Acesso em: 21 fev. 2014.

SALAMON, Lester M.; TOEPLER, Stefan. **The influence of the legal environment on the development of the nonprofit sector**. Baltimore: The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, c2000. (Working Paper Series, n. 17).

SALVADOR (Município). Portaria nº 112, de 21 de novembro de 2012. Altera dispositivos da portaria nº 112, de 16 de outubro de 2012, que disciplina os procedimentos de verificação dos requisitos necessários para a declaração de imunidade e reconhecimento da isenção do imposto sobre a propriedade

predial e territorial urbana e dá outras providências. **Diário Oficial do Município**, Salvador, 22 nov. 2012. Disponível em: <http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/attachments/article/671/Port.%202012%20121%20altera%20Port.%20112%202012.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2014.

SÃO PAULO (Estado). Lei nº 10.705, de 29 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, ITCMD. **Diário [do] Estado de São Paulo**, 29, dez. 2000. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/itcmd/LEI_10705consolidada.asp>. Acesso em: 21 fev. 2014.

SÃO PAULO (Estado). Decreto nº 53.623, de 12 de dezembro de 2012. Regulamenta a Lei Federal n° 12.527, de 18 de novembro de 2011, no âmbito do Poder Executivo, estabelecendo procedimentos e outras providências correlatas para garantir o direito de acesso à informação, conforme especifica. **Diário [do] Estado de São Paulo**, 12 dez. 2012. Disponível em: <http://www3.prefeitura.sp.gov.br/cadlem/secretarias/negocios_juridicos/cadlem/integra.asp?alt=13122012D%20536230000>. Acesso em: 21 fev. 2014.

SÃO PAULO (Estado). Portaria cat nº 15, de 06 de fevereiro de 2003. Disciplina o cumprimento das obrigações acessórias e os procedimentos administrativos relacionados com o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, ITCMD. **Diário [do] Estado de São Paulo**, 8 fev. 2003. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/itcmd/PortaricaCAT15.asp>. Acesso em: 21 fev. 2014.

SÃO PAULO (Município). Instrução normativa SF/SUREM nº 3, de 2008. Dispõe sobre os pedidos de reconhecimento de imunidade tributária, concessão de desconto ou de isenção e de não incidência, referentes aos tributos municipais... **Diário [do] Estado de São Paulo**, 2 fev. 2008. Disponível em: <http://www3.prefeitura.sp.gov.br/cadlem/secretarias/negocios_juridicos/cadlem/pesqnumero.asp?t=IN&n=3&a=2008&s=SF&var=0>. Acesso em: 21 fev. 2014.

SOUZA, Aline Gonçalves de. **Documento técnico nº 01**: contendo sistematização e análise de normas federais referentes ao fomento de organizações da sociedade civil e o repasse de recursos públicos: projeto 914BRA3034: educação em direitos humanos. Brasília, DF: [s. n], 2012.

SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.

STERN, P. N. Grounded theory methodology: its uses and processes. In: GLASER, B. G. (Ed.). **Grounded theory**. 1. ed. Mill Valey, CA, USA: Sociology Press, 1995. p. 29-39.

STRAUSS, Anselm; CORBIN, Juliet. **Pesquisa qualitativa**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, Bookman, 2008. (Método de pesquisa).

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre, Bookman, 2005.

ANEXO A

Reposta da Secretaria da Receita Federal

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 11/10/2013 por ALAN [illegible]
Impresso em 16/10/2013 por GENE FERNANDES [illegible]

DF CODAC RFB

CÓPIA

Tamara Furman - Entidades sem fins lucrativos

Arrecadação dos tributos federais - Entidades sem Fins Lucrativos

TRIBUTO	2013	2012	2011	2010
Imposto sobre a Importação - II	19.892.892,92	18.723.401,56	9.706.060,48	9.379.153,20
Imposto sobre a Exportação - IE	1.524,05	7.573,49	1.385,91	353,34
Imposto s/ Produtos Industrializados - IPI	11.828.533,77	9.759.859,88	6.488.842,71	14.645.585,33
Imposto sobre a Renda - IR	7.282.033.323,54	8.913.659.922,24	7.952.670.087,92	6.624.606.614,21
Imposto s/ Operações Financeiras - IOF	114.283.589,78	193.519.802,33	210.144.290,21	131.352.011,31
Imposto Territorial Rural - ITR	1.303.413,04	1.709.175,40	1.818.372,39	1.620.197,88
Contribuição p/ Financiamento da Seguridade Social - Cofins	338.041.655,73	439.361.091,22	388.160.117,34	327.241.121,77
Contribuição para o Pis/Pasep	533.016.365,31	633.260.171,08	552.519.374,86	485.762.205,87
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	28.525.496,35	51.359.596,92	37.854.189,00	32.028.348,72
Contribuição Previdenciária - RGPS	9.964.548.746,54	12.926.003.055,25	11.112.761.716,43	9.975.352.083,96

Fl. 7

ANEXO B

Resposta do Estado de Mato Grosso

GOVERNO DE MATO GROSSO
SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA
SARP - SECRETARIA ADJUNTA DA RECEITA PÚBLICA
SARE - SUPERINTENDÊNCIA DE ANÁLISE DA RECEITA PÚBLICA
GPAR - GERÊNCIA DE PLANEJAMENTO E ANÁLISE DA RECEITA PÚBLICA

NSTRATIVO DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS EFETUADOS POR ADES SEM FINS LUCRATIVOS, ASSIM CONSIDERANDO AQUELAS IFICADAS NA NATUREZA JURÍDICA "3", NO PERÍODO DE JANEIRO 2010 A JULHO 2013

CÓD.	NATUREZA JURÍDICA	TIPO	jan/10	fev/10	mar/10	abr/10	mai/10	jun/10	jul/10	ago/10	set/10	out/10	nov/10	dez/10	2010
3034	Serviço Notarial e Registral (Cartório)	ICMS	3.196	1.164	1.103	1.298	4.762	898	1.181	0	0	122	0	0	13.723
3069	Fundação Privada	ICMS	3.052	6.437	4.275	6.796	2.904	2.265	25.361	7.873	7.475	8.039	6.798	61.222	142.497
3077	Serviço Social Autônomo	ICMS	0	0	209	0	43	0	0	0	0	4.730	3.735	1.568	10.286
3085	Condomínio Edilício	IPVA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		ICMS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3115	Entidade de Mediação e Arbitragem	ICMS	1.680	1.680	0	1.680	0	0	0	0	0	0	0	0	5.040
3131	Entidade Sindical	IPVA	0	0	0	0	0	1.678	163	0	0	0	0	0	1.841
		ICMS	1.278	1.572	3.123	1.256	3.195	10.737	1.695	660	3.473	479	2.138	3.242	32.847
3999	Associação Privada	IPVA	0	0	108	0	0	0	0	0	860	0	0	0	967
		ITCD	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		ICMS	59.163	53.654	45.099	115.814	137.291	93.097	129.051	122.027	66.227	103.429	105.808	125.672	1.156.331
			68.368	64.507	53.916	126.844	148.194	108.674	157.449	130.561	78.035	116.800	118.479	191.704	1.363.532

CÓD.	NATUREZA JURÍDICA	TIPO	jan/11	fev/11	mar/11	abr/11	mai/11	jun/11	jul/11	ago/11	set/11	out/11	nov/11	dez/11	2011
3034	Serviço Notarial e Registral (Cartório)	ICMS	877	0	7.795	603	605	1.229	0	201	0	0	0	7.785	19.095
3069	Fundação Privada	ICMS	3.180	3.297	5.803	10.342	6.933	8.502	3.654	9.282	8.671	2.272	5.356	9.244	76.538
3077	Serviço Social Autônomo	ICMS	1.412	2.538	3.391	1.832	2.066	2.155	2.065	22.540	38.383	31.848	28.090	33.652	169.972
3085	Condomínio Edilício	IPVA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		ICMS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3115	Entidade de Mediação e Arbitragem	ICMS	0	0	3	215	177	0	0	51	0	0	0	0	446
3131	Entidade Sindical	IPVA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		ICMS	328	4.218	91	1.071	730	1.721	271	1.044	7.673	3.370	6.143	10.985	37.648
3999	Associação Privada	IPVA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	790	0	790
		ITCD	0	0	0	0	0	2.800	0	0	0	0	19.145	400	22.345
		ICMS	97.361	107.751	103.176	263.812	113.806	143.150	207.662	396.963	185.358	123.496	170.776	366.969	2.280.280
			103.158	117.805	120.259	277.875	124.318	159.557	213.652	430.082	240.085	160.986	230.300	429.035	2.607.114

CÓD.	NATUREZA JURÍDICA	TIPO	jan/12	fev/12	mar/12	abr/12	mai/12	jun/12	jul/12	ago/12	set/12	out/12	nov/12	dez/12	2012
3034	Serviço Notarial e Registral (Cartório)	ICMS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	271	271
3069	Fundação Privada	ICMS	47.638	24.232	26.774	14.070	38.834	2.698	8.178	5.917	41.345	34.494	9.183	9.015	262.378
3077	Serviço Social Autônomo	ICMS	30.340	47.887	33.793	35.877	26.126	51.048	62.389	58.876	28.667	33.863	73.322	27.709	509.897
3085	Condomínio Edilício	IPVA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		ICMS	0	0	472	0	0	0	0	0	0	0	0	0	472
3115	Entidade de Mediação e Arbitragem	ICMS	0	0	244	1.834	775	1.191	0	97	0	130	0	148	4.420
3131	Entidade Sindical	IPVA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		ICMS	4.664	902	493	3.971	1.085	3.437	1.632	31.852	4.223	4.465	1.911	2.642	61.277
3999	Associação Privada	IPVA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		ITCD	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
		ICMS	192.599	68.211	174.150	114.478	59.345	121.318	259.098	87.902	115.110	142.432	75.943	139.217	1.549.802
			275.241	141.232	235.926	170.231	126.166	179.692	331.296	184.644	189.345	215.384	160.359	179.003	2.388.517

CÓD.	NATUREZA JURÍDICA	TIPO	jan/13	fev/13	mar/13	abr/13	mai/13	jun/13	jul/13	2013
3034	Serviço Notarial e Registral (Cartório)	ICMS	0	0	0	0	0	0	0	0
3069	Fundação Privada	ICMS	64.930	61.619	9.145	10.737	17.389	9.805	5.971	179.596
3077	Serviço Social Autônomo	ICMS	53.770	45.684	37.033	35.207	44.926	40.676	44.421	301.715
3085	Condomínio Edilício	IPVA	0	0	0	0	0	33	0	33
		ICMS	0	0	0	0	0	0	0	0
3115	Entidade de Mediação e Arbitragem	ICMS	29	0	80	66	490	75	103	842
3131	Entidade Sindical	IPVA	0	0	0	27	0	0	0	27
		ICMS	4.200	2.183	1.971	1.948	2.682	4.563	4.191	21.738
3999	Associação Privada	IPVA	0	0	0	0	0	0	0	0
		ITCD	0	0	0	0	717	0	0	717
		ICMS	67.824	65.926	82.472	113.952	149.406	69.818	51.078	600.478
			190.753	175.412	130.701	161.938	215.609	124.970	105.763	1.105.146

	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	2013
Total	637.521	498.955	540.802	736.888	614.287	572.893	808.160	745.287	507.464	493.171	509.138	799.742	7.464.309

Fonte: Oracle/DW arrecadação, pesquisa setorial em 22/08/2013, valores originais, Regime de Caixa

ANEXO C

Resposta do Município de Recife

ITBI NO EXERCÍCIO

	2010	2011	2012	TOTAL
SERVICOS PUBLICOS, COMUNITARIOS E SOCIAIS		11.272,54		11.272,54
EDUCACAO	9.360,00			9.360,00
SAUDE	170.445,60			170.445,60
CONSTRUCAO CIVIL			7.740,00	7.740,00
TOTAL	179.805,60	11.272,54	7.740,00	198.818,14

IPTU NO EXERCÍCIO

	2010	2011	2012	TOTAL
CONTABILIDADE, CONSULTORIA E ASSESSORIA	4.151,64	4.393,60	3.135,64	11.680,88
SERVICOS PUBLICOS, COMUNITARIOS E SOCIAIS	31.392,87	35.142,12	34.381,27	100.916,26
SAUDE	208.058,63	185.437,82	244.035,13	637.566,58
OUTROS SERVICOS	1.172,44		2.535,82	4.100,05
EDUCACAO	19.263,37	147.151,39	96.649,75	263.064,51
TOTAL	264.038,95	372.124,93	380.737,61	1.017.328,28

	2010	2011	2012	TOTAL
SERVICOS PUBLICOS, COMUNITARIOS E SOCIAIS	71.512,13	214.635,13	67.725,52	353.872,78
CONTABILIDADE, CONSULTORIA E ASSESSORIA	9.717,29	17.302,06	14.709,16	41.728,51
SAUDE	182.858,32	111.053,61	132.153,94	426.065,87
EDUCACAO	172.922,39	194.429,34	193.801,32	561.153,05
FOTOGRAFICO, CINEMATOGRAFICO, REPROGRAFICO	951,23	412,31	240,85	1.604,39
TURISMO, HOSPEDAGEM E ASSEMELHADOS	8.809,00	9.385,13	6.383,87	24.578,00
REPRESENTACAO, AGENCIAMENTO, CORRETAGEM	12.403,43	14.544,73	16.956,81	43.904,97
CONSERVAÇÃO E LIMPEZA			67,5	67,5
DIVERSOES PUBLICAS			149,77	149,77
TOTAL	459.173,79	561.762,31	432.188,74	1.453.124,84

APÊNDICE A — MODELO DE OFÍCIO ÀS RECEITAS

Ao Exmo. Sr. [nome]

Secretário da Fazenda do [indicar]

Assunto: Acesso a informações sobre arrecadação de tributos

Senhor Secretário,

Em resposta à Chamada Pública Simplificada PNPD nº 130/2012, lançada pelo Ipea - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, estamos desenvolvendo a pesquisa "Pensando o Direito e a Tributação das Organizações da Sociedade Civil: condições e possibilidades para um Simples Social". O projeto tem como objetivo geral avaliar o impacto das obrigações tributárias no desenvolvimento das atividades das organizações sem fins lucrativos, identificando dificuldades e propondo alternativas.

A fim de obter informações para subsidiar o presente estudo, solicitamos que Vossa Excelência disponibilize aos subscritores deste ofício (Leonel Cesarino Pessôa, CPF nº 157.631.208/92, email leonel.pessoa@fgv.br, endereço: Rua Minas Gerais, 186, Higienópolis, São Paulo/SP e Valéria Maria Trezza, CPF nº 191.491.218-71, email vmtrezza@yahoo.com.br, endereço: Rua Dona Antônia de Queirós, 504, cj. 11, Consolação, São Paulo/SP) dados sobre o montante de tributos [federais/estaduais/municipais] (indicar tributos) arrecadados de entidades sem fins lucrativos nos últimos três exercícios fiscais.

Agradecemos a atenção e coloco-nos à disposição para esclarecimentos adicionais que se façam necessários.

Atenciosamente,

Leonel Cesarino Pessôa

Valéria Maria Trezza

APÊNDICE B — ROTEIRO DA ENTREVISTA

- Qualificação da entidade
- Nome e cargo do entrevistado
- Presta serviços?
- Recebe doações?
- Tem automóvel?
- Tem imóvel?
- Faz importação de equipamentos?
- Vende mercadoria?
- Tem aplicações financeiras?
- Possui funcionários celetistas?
  - Se sim, quantos?
  - Se não, qual o tipo de relação com as pessoas que trabalham na entidade (PJ, autônomo, voluntário)? Quantos?
  - A opção por não ter celetistas é decorrente dos encargos tributários?
- Que tributos recolhe? Qual alíquota?
- Qual tributo tem maior impacto no orçamento da entidade?
- Possui certificações (federal, estadual, municipal)?
- Teve dificuldade em conseguir as certificações?
- Estas dificuldades dizem respeito ao cumprimento das exigências e obtenção da documentação requerida pelo órgão público?
- As dificuldades estão relacionadas à lentidão no processamento do pedido de imunidade/isenção?
- A que outros fatores você atribui as dificuldades?
- Tem dificuldade em cumprir obrigações acessórias?
- Quem é responsável pelas obrigações tributárias na entidade (interno e/ou terceirizado)?
- A organização vive algum grau de incerteza/insegurança diante de todas estas dificuldades?
- Como esta insegurança afeta o trabalho da organização?

APÊNDICE C

QUADRO 3

		Org. 1	Org. 2	Org. 3	Org. 4	Org. 5
QUALIFICAÇÃO	Área de atividade	Defesa de direitos	Defesa de direitos	Defesa de direitos;	Defesa de direitos	Defesa de direitos
	Imune ou Isenta?	Isenta	Isenta	Isenta	Isenta	Imune (2)
	Presta serviços?	S	S	S	N	N
	Recebe doações?	S	S	S	S	N
	Tem automóvel?	N	N	N	N	N
	Tem imóvel?	N	N	N	N	S
	Faz importação de equipamentos?	N	N	N	N	N
	Vende mercadoria?	N	N	N	N	N
	Tem aplicações financeiras?	S	S	S	S	S
	Qual a receita anual da organização?	400 mil	3 milhões	1,2 milhão	500 mil	1,8 milhão
	Receita anual de atividade sujeita à tributação de ISS/ICMS	400 mil	15 a 20%	menos de 10%	n/a	n/a
TRIBUTOS* RECOLHIDOS	ISS	S	S	S	n/a	n/a
	ITCMD	N	N	S	N	n/a
	ITBI	n/a	n/a	n/a	n/a	S
	IPVA	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	IPTU	n/a	n/a	n/a	n/a	S
	I.L	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	I.E.	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	ICMS	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	IOF	S	S	S	S	S
	COFINS	S	S	S	n/a	n/a
	PIS	n/a	S	S	S	S
	IR	N	N	N	N	N
	CSLL	N	N	N	N	N
	ITR	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	IPI	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	Cota Patronal do INSS	S	S	S	S	S (12)
	Qual tributo tem maior impacto no orçamento da entidade?	cota patronal	cota patronal	cota patronal	cota patronal	cota patronal
CONFORMIDADE	Possui certificações municipais?	n/a	n/a	n/a	n/a	S
	Possui certificações estaduais/distrital?	N	N	N (5)	N (6)	S
	Possui certificações federais?	N	S (TUP)	N	N	S (TUP, Cebas)
	Responsável pelas obrigações tributárias da entidade	Externo	Interno	Externo	Externo	Interno e externo
FUNCIONÁRIOS	Possui funcionários?	S	S	S	S	S
	Quantos funcionários celetistas ?	0	9	1	3	14
	Se não, qual o tipo de relação com as pessoas que trabalham na entidade	Autônomos	Cooperativa	n/a	n/a	Autônomos e voluntários
	A opção por não ter (mais) celetistas é decorrente dos encargos tributários?	S	S	S	S	

Quadro 3 — Sistematização das entrevistas (continua)

Fonte: Elaborado pelos autores

		Org. 6	Org. 7	Org. 8	Org. 9	Org. 10
QUALIFICAÇÃO	Área de atividade	Defesa de direitos	Assistência socia;	Assistência social	Assistência social	Meio ambiente
	Imune ou Isenta?	Isenta	Isenta	Imune	Imune	Isenta
	Presta serviços?	S	....	N	N	S
	Recebe doações?	S	S	S	S	S
	Tem automóvel?	N	S	S	S	S
	Tem imóvel?	N	N	S	S	N
	Faz importação de equipamentos?	N	....	N	N	N
	Vende mercadoria?	N	S (3)	S (1)	N	N
	Tem aplicações financeiras?	S	N	S	S	S
	Qual a receita anual da organização?	400 mil	190 mil	625 mil	43 milhões	16 milhões
	Receita anual de atividade sujeita à tributação de ISS/ICMS	40 mil	....	n/a	n/a	4%
TRIBUTOS*RECOLHIDOS	ISS	S	....	N	n/a	S
	ITCMD	N	S	N	N	S
	ITBI	n/a	n/a	N	N	n/a
	IPVA	n/a	S	N	N	S
	IPTU	n/a	n/a	N	S	n/a
	I.L	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	I.E.	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	ICMS	n/a	S	N	n/a	n/a
	IOF	S	S	N	N	S
	COFINS	S	N	N	n/a	S
	PIS	S	S	S	S	S
	IR	N	N	N	N	N
	CSLL	N	N	N	N	N
	ITR	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	IPI	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	Cota Patronal do INSS	S	S	N	N	S
	Qual tributo tem maior impacto no orçamento da entidade?	cota patronal	....	....	IPTU	cota patronal
CONFORMIDADE	Possui certificações municipais?	N	N	S	S	N
	Possui certificações estaduais/distrital?	N	N	S	S	N
	Possui certificações federais?	N	S (OSCIP)	S	S (TUP, Cebas)	S (OSCIP)
	Responsável pelas obrigações tributárias da entidade	Externo	Externo	Interno e externo	Interno e externo	Externo
FUNCIONÁRIOS	Possui funcionários?	S	S	S	S	S
	Quantos funcionários celetistas ?	4	3	18	97 (11)	53
	Se não, qual o tipo de relação com as pessoas que trabalham na entidade	n/a	Estagiários, voluntários	PJ, voluntários		n/a
	A opção por não ter (mais) celetistas é decorrente dos encargos tributários?	S				n/a

Quadro 3 – Sistematização das entrevistas (continua)
Fonte: Elaborado pelos autores

		Org. 11	Org. 12	Org. 13	Org. 14	Org. 15
QUALIFICAÇÃO	Área de atividade	Meio ambiente	Cultura; Educação e	Assistência social	Assistência social;	Assistência social;
	Imune ou Isenta?	Isenta	Isenta	Imune	Imune	Imune
	Presta serviços?	S	S	N	S	N
	Recebe doações?	S	N	S	S	S
	Tem automóvel?	N	S	N	S	S
	Tem imóvel?	N	N	N	S	S
	Faz importação de equipamentos?	N	N	N	N	N
	Vende mercadoria?	N	N	S (4)	N	N
	Tem aplicações financeiras?	S	S	S	S	S
	Qual a receita anual da organização?	2,26 milhões	400 mil	2,4 milhões	32 milhões	1,5 milhão
	Receita anual de atividade sujeita à tributação de ISS/ICMS	cerca de 13%	12 a 15%	n/a	89,96%	n/a
TRIBUTOS * RECOLHIDOS	ISS	S	S	n/a	N	n/a
	ITCMD	N	n/a	N	N	N
	ITBI	n/a	n/a	n/a	N	n/a
	IPVA	n/a	S	n/a	N	N
	IPTU	n/a	n/a	n/a	N	S
	I.L	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	I.E.	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	ICMS	N	n/a	N	n/a	n/a
	IOF	S	S	S	N	S
	COFINS	S	S	n/a	N	n/a
	PIS	S	S	S	N	S
	IR	N	N	N	N	N
	CSLL	N	N	N	N	N
	ITR	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	IPI	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	Cota Patronal do INSS	S	S	S	N	S
	Qual tributo tem maior impacto no orçamento da entidade?	cota patronal	cota patronal	cota patronal	obrigações acessórias	cota patronal
CONFORMIDADE	Possui certificações municipais?	N	S	S	S	S
	Possui certificações estaduais/distrital?	N	S	N	S	S
	Possui certificações federais?	S (OSCIP)	S (TUP)	N	S	S (TUP)
	Responsável pelas obrigações tributárias da entidade	Interno	Interno	Externo	Interno	Externo
FUNCIONÁRIOS	Possui funcionários?	S	S	S	S	S
	Quantos funcionários celetistas ?	5	2	43	360	50
	Se não, qual o tipo de relação com as pessoas que trabalham na entidade	lo há um convênio são contrata		n/a	n/a	
	A opção por não ter (mais) celetistas é decorrente dos encargos tributários?	S		n/a	n/a	

Quadro 3 – Sistematização das entrevistas (continua)

Fonte: Elaborado pelos autores

		Org. 16	Org. 17	Org. 18	Org. 19	Org. 20
QUALIFICAÇÃO	Área de atividade	Educação e saúde	Defesa de direitos	Educação e pesquisa	Assistência social;	Assistência social
	Imune ou Isenta?	Imune	Isenta	Isenta	Imune	Imune
	Presta serviços?	S	S	S	N	N
	Recebe doações?	S	S	S	S	S
	Tem automóvel?	N	N	N	S	S
	Tem imóvel?	N	S	S	S	N
	Faz importação de equipamentos?	N	N	N	N	N
	Vende mercadoria?	S	N	N	N	N
	Tem aplicações financeiras?	S	S	S	S	S
	Qual a receita anual da organização?	500 mil	1,5 milhão	31 milhões	3,5 milhões	6,6 milhões
	Receita anual de atividade sujeita à tributação de ISS/ICMS	500 mil	cerca de 30%	2%	n/a	n/a
TRIBUTOS* RECOLHIDOS	ISS	S	S	S	n/a	n/a
	ITCMD	N	N	N	N	N
	ITBI	n/a	S	S	n/a	n/a
	IPVA	n/a	n/a	n/a	N	S
	IPTU	n/a	S	S	S	n/a
	I.L	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	I.E.	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	ICMS	S	n/a	n/a	n/a	n/a
	IOF	S	S	S	S	N
	COFINS	S	S	S	n/a	n/a
	PIS	S	S	S	S	S
	IR	N	N	N	N	N
	CSLL	N	N	N	N	N
	ITR	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	IPI	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	Cota Patronal do INSS	S	S	S	N	N
	Qual tributo tem maior impacto no orçamento da entidade?	cota patronal	cota patronal	cota patronal	__	nenhum
CONFORMIDADE	Possui certificações municipais?	N	S	S	S	S
	Possui certificações estaduais/distrital?	N	S	S	S	S
	Possui certificações federais?	N	S (TUP)	S (OSCIP)	S (TUP, Cebas)	S (TUP, Cebas)
	Responsável pelas obrigações tributárias da entidade	Externo	Externo	Interno	Externo	Interno e externo
FUNCIONÁRIOS	Possui funcionários?	S	S	S	S	S
	Quantos funcionários celetistas ?	5	3	110	140	85
	Se não, qual o tipo de relação com as pessoas que trabalham na entidade		PJ e autônomos	n/a		n/a
	A opção por não ter (mais) celetistas é decorrente dos encargos tributários?		S	n/a		n/a

Quadro 3 – Sistematização das entrevistas (continua)
Fonte: Elaborado pelos autores

		Org. 21	Org. 22	Org. 23	Org. 24	Org. 25	Org. 26
QUALIFICAÇÃO	Área de atividade	Saúde	Habitação	Defesa de direitos	Cultura; Assistência social	Assistência social	Cultura; Assistência
	Imune ou Isenta?	Imune	Isenta	Isenta	Isenta	Imune	Imune
	Presta serviços?	S	N	S	N	N	N
	Recebe doações?	S	S	S	S	S	S
	Tem automóvel?	S	N	N	S	N	N
	Tem imóvel?	S	N	S	N	N	N
	Faz importação de equipamentos?	S	N	N	N	N	N
	Vende mercadoria?	N	N	N	N	S (8)	S (9)
	Tem aplicações financeiras?	S	S	S	S	S	N
	Qual a receita anual da organização?	130 milhões	2 milhões	6,5 milhões	—	menos 10 mil	até 12 mil
	Receita anual de atividade sujeita à tributação de ISS/ICMS	36,4 milhões	n/a	aprox. 2%	n/a	n/a	....
TRIBUTOS* RECOLHIDOS	ISS	N	n/a	S	n/a	n/a	n/a
	ITCMD	S	N	N	—	N	N
	ITBI	N	n/a	S	n/a	n/a	n/a
	IPVA	S	n/a	n/a	S	n/a	n/a
	IPTU	N	n/a	S	n/a	n/a	n/a
	L L	N	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	I.E.	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	ICMS	n/a	n/a	n/a	n/a	N	N
	IOF	N	S	S	S	S	n/a
	COFINS	N	n/a	S	n/a	n/a	n/a
	PIS	N	S	S	S	n/a	n/a
	IR	N	N	N	N	N	N
	CSLL	N	N	N	N	N	N
	ITR	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	IPI	S	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
	Cota Patronal do INSS	N	S	S	S	n/a	n/a
	Qual tributo tem maior impacto no orçamento da entidade?	obrigações acessórias	cota patronal	cota patronal	cota patronal		cota patronal
CONFORMIDADE	Possui certificações municipais?	S	N	S	N (7)	N	N (10)
	Possui certificações estaduais/distrital?	S	N	N	N	N	N
	Possui certificações federais?	S	S (OSCIP)	N	N	N	N
	Responsável pelas obrigações tributárias da entidade	Interno	Externo	Externo	Externo	Interno	Externo
FUNCIONÁRIOS	Possui funcionários?	S	S	S	S	N	N
	Quantos funcionários celetistas ?	1964	17	204	1	0	0
	Se não, qual o tipo de relação com as pessoas que trabalham na entidade	n/a	Autônomos	n/a	n/a	Voluntários	
	A opção por não ter (mais) celetistas é decorrente dos encargos tributários?	n/a	S	n/a	S	S	

(1) Vende produtos produzidos pelos jovens por preços simbólicos
(2) Tem CEBAS, mas não usufrui da imunidade
(3) Vende sucatas recebidas em doação
(4) A venda de mercadoria ocorre nos bazares informais, não são contabilizados como venda.
(5) A organização não conseguiu a certificação por problema de falta de alvará de funcionamento do imóvel, que foi cedido pelo Governo do Distrito Federal
(6) A organização não conseguiu a certificação por problema de falta de alvará de funcionamento do imóvel, que foi cedido pelo Governo do Distrito Federal
(7) Mas tem registro no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente
(8) Vende alguns produtos doados informalmente
(9) A receita da organização vem da venda de computadores reciclados e de sacolês
(10) Mas tem registro no Conselho Municipal de Assistência Social
(11) Em todo o Brasil tem 327 funcionários
(12) Poderia não pagar porque tem CEBAS, mas optou por recolher porque acha perigoso

Quadro 3 – Sistematização das entrevistas (continua)
Fonte: Elaborado pelos autores

APÊNDICE D

QUADRO 4

	Rondônia (RO)	Acre (AC)	Amazonas (AM)	Roraima (RR)	Amapá (AP)	Pará (PA)	Tocantins(TO)	Maranhão(MA)	Piauí (PI)	Ceará (CE)	Rio Grande do Norte (RN)	Paraíba (PB)	Pernambuco (PE)
Possui o sitema de solicitação (eSic)	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Por que meio foi feita a solicitação?	Por meio do Portal de Transparência e por e-mail	Pelo canal "Tale - conosco"	Por meio do Portal de Transparência	Por e-mail	Por e-mail	Pelo canal da Ouvidoria	X	Por meio do Portal de Transparência	Pelo canal "Tale - conosco"	Pelo canal da Ouvidoria Geral	Pelo Canal de Relacionamento com o Contribuinte	Pelo canal "Tale - conosco"	Por e-mail para a ouvidora
Houve resposta	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Não	Sim
Foi alegada necessidade de trabalho adicional de análise, interpretação e consolidação de dados e informações? Ou foi dada outra justificativa para o não envio das informações?	X	Responderam apenas quanto ao ICMS e que as entidades não devem realizar as operações de circulação de mercadoria	X	X	X	X	Alegam necessidade de identificação de cada entidade por meio do CNPJ	X	X	Alegam necessidade de identificação de cada entidade por meio do CNPJ	Responderam estar encaminhando para o setor responsável	X	Apenas responderam em relação ao ICMS
Resposta foi satisfatória?	X	Insatistatória	X	X	X	X	Insatisfatória	X	X	Insatisfatória	Insatisfatória	X	Insatisfatória

Quadro 4 – Sistematização das respostas aos ofícios enviados às receitas (continua)
Fonte: Elaborado pelos autores

	Alagoas (AL)	Sergipe (SE)	Bahia (BA)	Mato Grosso (MT)	Mato Grosso do Sul (MS)	Goiás (GO)	Distrito Federal (DF)	Minas Gerais (MG)	São Paulo (SP)	Espírito Santo (ES)	Rio de Janeiro (RJ)	Paraná (PR)	Santa Catarina (SC)	Rio Grande do Sul (RS)
Possui o sitema de solicitação (eSic)	Sim	Sim	não	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
Por que meio foi feita a solicitação?	X	X	Pelo canal da Ouvidoria Geral	X	Pelo canal "Fale - conosco"	X	X	Por meio do Portal de Transparência	X	X	Pessoalmente, por meio de correspon dente	X	X	X
Houve resposta	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
Foi alegada necessidade de trabalho adicional de análise, interpretação e consolidação de dados e informações? Ou foi dada outra justificativa para o não envio das informações?	X	Alegam necessidade de identificação de cada entidade por meio do CNPJ	Alegam necessidade de identificação de cada entidade por meio do CNPJ	X	X	Cadastro de contribuintes do Estado não possui campo que identifique as entidades sem fins lucrativos	Não consta nenhuma OSC como contribuinte do ICMS e no tocante ao IPVA e ITCD fere o sigilo fiscal	Foi alegada necessidade de trabalho adicional de análise, interpretação e consolidação de dados e informações	Informaram que os bancos de dados não dispõem de desdobramentos suficientes para a resposta	X	Responderam apenas quanto ao ICMS	X	Não houve qualquer resposta sendo alegada complexidade do pedido.	Informaram que os bancos de dados não dispõem de desdobrament os suficientes para a resposta
Resposta foi satisfatória?	X	Insatisfatória	Insatisfatória	Satisfatória	X	Insatisfatória	Parcialmente Satisfatória	Insatisfatória	Insatisfatória	X	Insatisfatória	Parcialmente Satisfatória	Insatisfatória	Insatisfatória

Quadro 4 – Sistematização das respostas aos ofícios enviados às receitas (continua)
Fonte: Elaborado pelos autores

	Porto Velho	Rio Branco	Manaus	Boa Vista	Macapá	Belém	Palmas
Possui o sitema de solicitação (eSic)	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não
Por que meio foi feita a solicitação?	Pelo canal "SEMFAZ Online"	X	Pelo canal "Fale Conosco"	Pelo canal "Fale Conosco"	Prefeitura de Macapá não regulamentou a LAI (não existe qualquer forma de pedido)	Por meio de e-mail para o responsáve l	Por E-mail par ouvidoria
Houve resposta	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não
Foi alegada necessidade de trabalho adicional							

Quadro 4 – Sistematização das respostas aos ofícios enviados às receitas (continua)
Fonte: Elaborado pelos autores

	Maceió	Aracajú	Salvador	Cuiabá	Campo Grande	Goiânia	Belo Horizonte	São Paulo	Vitória	Rio de Janeiro	Curitiba	Florianópolis	Porto Alegre
Possui o sitema de solicitação (eSic)	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Sim
Por que meio foi feita a solicitação?	Prefeitura de Maceió não regulamentou a LAI(não existe qualquer forma de pedido)	Pelo canal Fala Aracajú	Pelo canal "Fale conosco" e por e-mail	Encaminhada a Secretaria competente	X	Por e-mail para o Portal da Transparência	Pelo canal "Fale - conosco"	X	X	Pelo canal da Ouvidoria	X	Pelo canal da Ouvidoria	X
Houve resposta Foi alegada necessidade de trabalho adicional de análise, interpretação e consolidação de dados e informações? Ou foi dada outra justificativa para o não envio das informações?	X X	Não X	Não X	Sim X	Não Ocorre erro ao inserir a solicitação	Sim Justificativa da necessidade de um programa especifico para as informações	Sim Primeira resposta insatisfatória.Em recurso nos enviaram uma resposta completa referente apenas ao IPTU	Sim Justificativa da necessidade de trabalhos adicionaisde analise,interpretação e consolidação de dados	Não X	Sim Necessidade de análise individualizada	Sim Quanto ao ISS não é possível saber qual a arrecadação,além disso,em tese,as entidades não recolhem ISS	Sim X	Sim Necessidade da lista das entidades
Resposta foi satisfatória?	X	X	X	Insatisfatória	X	Insatisfatória	Insatisfatória	Insatisfatória	X	Insatisfatória	Insatisfatória	Satisfatória	Insatisfatória

Quadro 4 – Sistematização das respostas aos ofícios enviados às receitas (continua)
Fonte: Elaborado pelos autores

CONHEÇA OUTROS TÍTULOS DA SÉRIE "PENSANDO O DIREITO"

Por meio da Série "Pensando o Direito" são divulgados os resultados das pesquisas promovidas pelo Projeto. Já foram publicados mais de 55 volumes que tratam das temáticas mais diversas na área do Direito:

01 Tráfico de Drogas e Constituição
02 Pena Mínima
03 Propriedade Intelectual
04 Tratados Internacionais de Direitos Humanos
05 Direitos Humanos
06 Penas Alternativas
07 Conflitos coletivos sobre a posse e a propriedade de bens imóveis
08 Grupos de Interesse (Lobby)
09 Direito Urbanístico
10 As Resoluções do CONAMA no âmbito do Estado Sócioambiental Brasileiro
11 Igualdade de direitos entre mulheres e homens
12 Balanço do Código de Defesa do Consumidor e o necessário diálogo das fontes
13 Federalismo
14 Separação de Poderes – Vício de Iniciativa
15 Observatório do Judiciário
16 Estado Democrático de Direito e Terceiro Setor
17 Pena Mínima
18 Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica
19 Estatuto dos Povos Indígenas
20 Reforma Política e Direito Eleitoral
21 Agências Reguladoras e Tutela dos Consumidores
22 Análise da nova Lei de Falências
23 Os novos procedimentos penais
24 O Papel da Vítima no Processo Penal
25 Medidas Assecuratórias no Processo Penal
26 ECA: apuração do ato infracional atribuído a adolescentes
27 Conferências Nacionais, Participação Social e Processo Legislativo
28 Junta Comercial
29 Desconsideração da Personalidade Jurídica
30 Controle de Constitucionalidade dos Atos do Poder Executivo
31 Processo Legislativo e Controle de Constitucionalidade

Acesse o Portal do Projeto Pensando o Direito para ler as publicações e participar dos debates.

32 Análise das justificativas para a produção de normas penais

33 Coordenação do Sistema de Controle da Administração Pública Federal

34 Improbidade Administrativa

35 Medidas de Segurança

36 Propriedade intelectual e conhecimentos tradicionais

37 Dano moral no Brasil

38 O desenho de sistemas de resolução alternativa de disputas para conflitos de interesse público

39 Regime Jurídico dos bens da União

40 Repercussão Geral e o Sistema Brasileiro de Precedentes

41 Modernização do Sistema de Convênio da Administração Pública com a Sociedade Civil

42 Por um Sistema Nacional de Ouvidorias Públicas

43 Bancos de perfis genéticos para fins de persecução criminal

44 Prisão: para quê e para quem?

45 Internalização das normas do MERCOSUL

46 Regime Jurídico das cooperativas populares e empreendimentos em economia solidária

47 Crime de cartel e a reparação de danos no poder judiciário brasileiro

48 Registros públicos e recuperação de terras públicas

49 Mecanismos jurídicos para a modernização e transparência da gestão pública

50 O papel da pesquisa na política legislativa

51 Dar à Luz na Sombra

52 Violência contra a mulher e as práticas institucionais

www.pensandoodireito.mj.gov.br

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

Secretaria de Assuntos Legislativos

Ministério da Justiça

GOVERNO FEDERAL BRASIL PÁTRIA EDUCADORA