

Copyright © 2004 by Alexandre Ciconello, Daniela Pais Costa,
Eduardo Szazi, Erika Bechara, Laís V. C. de Figueirêdo Lopes e Maria Nazaré Lins Barbosa

Editora responsável
Renata Farhat Borges

Coordenação editorial
Noelma Brocanelli

Projeto gráfico e editoração eletrônica
Alfredo Carracedo Castillo

Capa
João Bosco Mourão

Revisão
Mineo Takatama

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Terceiro setor/textos de Alexandre Ciconello... [et al.] ; Eduardo Szazi, (org.).
– São Paulo: Peirópolis, 2004. – (Temas polêmicos; 1)

Outros autores: Daniela Pais Costa, Eduardo Szazi, Erika Bechara, Laís V. C.
de Figueirêdo Lopes, Maria Nazaré Lins Barbosa

ISBN 85-7596-034-2

1. Associações sem fins lucrativos – Brasil 2. Terceiro setor – Brasil
3. Terceiro setor – Leis e legislação – Brasil I. Ciconello, Alexandre. II. Costa,
Daniela Pais. III. Szazi, Eduardo. IV. Bechara, Erika. V. Lopes, Laís V. C. de
Figueirêdo. VI. Série.

04-2861

CDD-338-761000981

Índices para catálogo sistemático:

I. Brasil: Terceiro Setor: Economia 338.761000981

9 8 7 6 5 4 3 2 1

08 07 06 05 04

Editora Fundação Peirópolis Ltda.

Rua Girassol, 128 – Vila Madalena

05433-000 – São Paulo – SP – Brasil

Tel.: (55 11) 3816-0699 e fax: (55 11) 3816-6718

e-mail: editora@editorapeiropolis.com.br

www.editorapeiropolis.com.br

Sumário

- 9** Fundos patrimoniais
- 25** Os termos de parceria como alternativa aos convênios
– Aspectos jurídicos
- 45** O conceito legal de público no Terceiro Setor
- 67** O tratamento fiscal dos programas de geração de renda
- 92** A exclusão de associados e a proteção de seus direitos
de personalidade à luz do novo Código Civil
- 109** As “instituições de educação” e a imunidade a impostos
- 119** As novas regras para o financiamento internacional de
projetos sociais após 11 de setembro

O tratamento fiscal dos programas de geração de renda

Daniela Pais Costa e
Laís Vanessa Carvalho de Figueirêdo Lopes

A experiência ensina que organizações do Terceiro Setor devem ter fontes de recursos diversas, não dependendo única e exclusivamente de seus financiadores e associados. Devem desenvolver ações que busquem sua auto-sustentabilidade, entendida como não-dependência de terceiros, para viabilizar o atendimento adequado das suas finalidades sociais⁴⁴.

É bem sabido que os recursos provenientes de quadro de associados não são suficientes para suprir o orçamento necessário para a execução das atividades desenvolvidas. Além disso, a maioria dos financiamentos não cobre gastos de manutenção, e sim os custos de projetos específicos. Os programas de geração de renda garantem, pois, liberdade de ação e, principalmente, constituem alternativa de captação de recursos para cumprimento das finalidades sociais.

Entendem-se como programas de geração de renda os projetos executados dentro das organizações do Terceiro Setor que geram recursos para a manutenção das próprias entidades. Esses programas englobam a venda de produtos e a prestação de serviços. No primeiro caso, organizam-se bazares, permanentes ou eventuais, que comercializam produtos elaborados pelas próprias entidades ou recebidos em doação, tais como camisetas, *bottons*, produtos feitos de material reciclado, cartões de Natal, vestimentas, utensílios e móveis, entre outros. Na prestação de serviços,

44. CRUZ, Célia & ESTRAVIZ, Marcelo. *Captação de diferentes recursos para organizações sem fins lucrativos*. São Paulo: Global Editora, 2000.

tem-se os realizados pelas entidades, que são cursos, *workshops* e consultorias, e também os que são feitos pelos beneficiários da organização, que muitas vezes são parte do aprendizado dos cursos profissionalizantes ou de capacitação dados pela entidade.

Não serão objeto do presente artigo as aplicações financeiras e as rendas de aluguéis por entendermos que não constituem um programa de geração de renda no sentido aqui empregado. No entanto, ao analisarmos o tratamento fiscal, os programas, levantaremos questões correlacionadas.

Cumpre-nos esclarecer que na legislação brasileira não há nenhuma proibição à prestação de serviços ou à comercialização de mercadorias por entidades do Terceiro Setor. Ocorre que, por serem os agentes organizações sem fins lucrativos e as atividades, de natureza econômica – o que constitui fatos geradores para a incidência de impostos –, são criadas polêmicas em torno do tratamento fiscal que deve ser dado ao tema. Entender a origem desse questionamento é fundamental para o desenvolvimento dos aspectos tributários que serão objeto do nosso artigo.

Em princípio, as organizações da sociedade civil, por serem pessoas jurídicas de direito privado, estão sujeitas às normas que regulam a atividade econômica e comercial. Entretanto, por atuarem ao lado do Estado na realização do bem comum e persecução de fins públicos, as entidades sem fins lucrativos possuem tratamento jurídico diferenciado. Para o professor Paulo Barros Carvalho, “as instituições de educação e de assistência social desenvolvem uma atividade básica que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder Público vir a empreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade”⁴⁵.

A seguir, trataremos de formas de desoneração tributária aplicada aos programas de geração de renda, por meio das quais o Estado renuncia parte de sua arrecadação em prol de atividades que complementam suas finalidades e deveres numa sinergia para o desenvolvimento econômico e social do país. A mais importante das formas tributárias desonerativas

45. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15^ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 185.

é a imunidade, uma vez que representa a vedação absoluta ao ente tributante do poder de tributar delineando as competências tributárias impositivas. A outra forma que será abordada é a isenção que desonera o contribuinte por imposição legal.

A imunidade das organizações de educação e assistência social

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso VI, alínea c, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda e serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. No parágrafo 4º, a Constituição determina que tal vedação compreende o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dessas instituições. A conceituação de “finalidades essenciais” é ponto nevrálgico para a definição da abrangência da imunidade e da caracterização da concorrência ou não da atividade comercial desenvolvida por uma organização do Terceiro Setor com uma empresa.

São finalidades essenciais os objetivos sociais da instituição expressos no estatuto social com base na missão da entidade. Diferentemente são as atividades executadas para o cumprimento das finalidades ou dos objetivos sociais. Essa distinção entre finalidades e atividades embasa o fato de as atividades econômicas poderem ser entendidas como um meio para as organizações atingirem os seus fins.

Não há na Constituição Federal nem no Código Tributário Nacional nenhuma restrição à origem dos recursos que compõem o patrimônio dessas entidades. Estes podem ser oriundos de venda de mercadorias, prestação de serviços, rendimentos financeiros ou de locação, entre outros.

Usando desse mesmo argumento, o Supremo Tribunal Federal, em 27 de agosto de 1998, ao conceder medida liminar na ação direta de inconstitucionalidade nº 1.802-3, reconheceu que o parágrafo 1º do artigo 12 da Lei nº 9.532/97 não atendia ao disposto na Constituição Federal, na medida em que excetuava da imunidade concedida os rendimentos e ganhos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

Nesse mesmo sentido, decidiu o STF, conforme jurisprudências apostas:

“EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO PATRIMÔNIO DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CF, art. 150, VI, c) sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades essenciais.”⁴⁶

“EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C. CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTOS SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE: 116.118-4. Recurso conhecido e provido.”⁴⁷

O ministro Moreira Alves⁴⁸, em voto proferido, declarou que: “a Carta Magna não teve por escopo, no dispositivo sob análise, a condenação das instituições de assistência social a existir exclusivamente à custa de recursos provenientes da caridade pública: se assim fosse, teria consagrado inadmissível desestímulo à sua própria existência – *ratio* final da imunidade – e, pior, incompreensível reprovação ao engenho de quem, na direção de tais instituições, busca soluções tendentes a lhes assegurar a própria existência”.

46. STF. RE nº 237.718-6. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. V.u. DJ 6-9-2001.

47. STF. RE nº 144.900-4. Relator Ministro Ilmar Galvão. V.u. DJ 26-9-1997.

48. Relatório do RE 134.573.

Concorrência desleal e abuso de poder econômico

Deve uma entidade de assistência social pagar impostos caso monte uma loja de produtos de fabricação própria para aumentar sua fonte de recursos? Para alguns, sim; para outros, não. Vejamos.

O argumento para pagamento dos impostos devidos por instituições que produzem mercadorias, exercem atividades comerciais ou prestam serviços é que essas atividades caracterizariam ofensa ao princípio da livre concorrência⁴⁹ e abuso de poder econômico⁵⁰, uma vez que elas teriam condições de dominar mercados, ou eliminar a concorrência, ou ainda auferir lucros arbitrários. O critério mais óbvio para quem segue esse raciocínio é que a entidade estaria concorrendo deslealmente com as demais, adotando preços idênticos e livres de impostos.

Nessa linha, defende Ives Gandra da Silva Martins que “as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nas alíneas *b* e *c* do artigo 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória”⁵¹. Continua o jurista argumentando que o parágrafo 4º do artigo 150 da CF deve ser interpretado conjuntamente com o parágrafo 4º do artigo 173 da CF. Assim, se a atividade econômica das organizações de educação e assistência social gerar um desequilíbrio de mercado, ferindo o princípio da livre concorrência, a imunidade nesse caso não deve ser aplicada. Por outro lado, se não for uma atividade de expressão econômica relevante e que não caracterize concorrência desleal, a entidade gozaria da imunidade.

Em sentido contrário e com fulcro na imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea *c*, da Carta Magna, diz-se que essa é uma exceção à regra da livre concorrência, tendo em vista que as entidades são sem

49. Artigo 170. “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios [...] IV – livre concorrência”.

50. Artigo 173. [...] parágrafo 4º “A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

51. In: *Comentários à Constituição do Brasil*. tomo I. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 203-206.

fins lucrativos, o que as diferenciam das empresas com claro intuito econômico. Os resultados positivos auferidos com os programas de geração de renda, quando aplicados na assistência social e na educação – direitos sociais garantidos pela nossa Constituição, que devem ser prestados prioritariamente pelo Estado –, não devem gerar impostos. A participação cidadã organizada complementa o papel do Estado, sendo essa renúncia fiscal parte da política pública de desenvolvimento socioeconômico do país.

Complementa Maria Nazaré de Oliveira⁵² que “o volume e as circunstâncias em que as instituições sem fins lucrativos realizam as atividades não podem caracterizar concorrência desleal em relação ao setor empresarial que as desenvolve sem benefícios fiscais”.

Outro argumento é que essas organizações não possuem capacidade contributiva, uma vez que todos os seus recursos são consumidos integralmente na realização de suas atividades institucionais, não havendo “apetição para contribuir com as despesas do Estado sem o comprometimento da riqueza necessária a sua subsistência”⁵³. Para o tributarista Ruy Barbosa Nogueira, por não possuírem capacidade contributiva e tendo o seu patrimônio, renda e os serviços imunes, “qualquer exigência do imposto que incida sobre ‘situação’ ou relação fática, ou seja expressão de riqueza, especificada, qualificada e juridicamente delimitada como ‘patrimônio’, ‘renda’ ou atividade econômica do contribuinte, será, simplesmente, nula, inexistente, por absolutamente inconstitucional”⁵⁴.

Para Hugo de Brito Machado “tem-se que entender que, sendo vedada a criação de impostos sobre patrimônio, renda e serviços, está vedada a exigência de todo e qualquer imposto, porque todo imposto incide sobre patrimônio, sobre a renda, que é expressão dinâmica deste, ou sobre serviços, cuja prestação constitui o objeto essencial daquelas instituições”⁵⁵. Vejamos a decisão do Supremo Tribunal Federal nesse sentido:

52. OLIVEIRA, Maria Nazaré. *Manual de Ongs*. São Paulo: Editora FGV, 2002.

53. COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2000.

54. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p.185.

55. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) “Imposto de Renda: alterações fundamentais”. São Paulo: Ed. Dialética, 1998. 2 vol. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a Lei 9.532/97*.

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. CF, art. 150, VI, ‘c’. I – Não há como invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II – Precedentes do STF. III – RE não conhecido”⁵⁶.

A Medida Provisória nº1.602, de 14 de novembro de 1997, no *caput* do artigo 12, definia como imune somente as entidades de educação e assistência social que prestassem serviços para os quais tivessem sido instituídas e os colocassem à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, “sem qualquer remuneração”. A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, substituiu a referida expressão por “sem fins lucrativos”. Interpretamos, pois, que se não houver distribuição de dividendos as organizações podem exercer atividades econômicas sem correrem o risco de perderem sua imunidade⁵⁷.

Requisitos para a fruição da imunidade

Diz a nossa Constituição em seu artigo 146, inciso II, que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar⁵⁸. O Código Tributário Nacional, Lei Complementar nº 5.172/66, no seu artigo 14, dispõe sobre os requisitos para fruição da imunidade,

56. STF. RE nº203.755/ES. Relator, Ministro Carlos Velloso. V.u. DJ 8/11/1996.

57. Sobre esse particular, ver SZAZI, Eduardo. *Terceiro Setor – Regulação no Brasil*. 3ª ed. São Paulo: Peirópolis/Gife, 2003. p. 49.

58. “Se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la *pro sumo duo*. Por esta razão, a lei complementar, que é lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto já plasmadas no artigo 14 do Código Tributário Nacional”. In: BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. tomo I. São Paulo: Saraiva, 1990 p. 185.

quais sejam: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou participação no seu resultado; II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais; e III – manterem a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Ensina Geraldo Ataliba que “leis complementares em matéria tributária não lhe acrescentam nada, não criam nada, não introduzem ao universo jurídico nada; simplesmente deixam explícito aquilo que está implícito na Constituição Federal”⁵⁹. Assim fez o Código Tributário Nacional, ao enumerar os requisitos da imunidade, complementando o disposto na Constituição Federal.

Em breve comparação, tem-se que a expressão “não distribuir dividendos” do CTN equivale a “sem fins lucrativos” da CF. Nesse mesmo raciocínio, quando o CTN dispõe que as organizações devem aplicar seus recursos na manutenção de seus “objetivos institucionais”, isso corresponde à expressão constitucional “finalidades essenciais”. O terceiro requisito, que determina que as organizações mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, atende à necessidade de comprovação de preenchimento dos requisitos do CTN e da disposição constitucional de imunidade, para que esta não seja fraudada, e os casos de abuso possam ser combatidos.

O *animus lucrandi* das instituições de educação e assistência social é, pois, admitido, tanto porque não há nada na Constituição que vede quanto igualmente não há proibição legal no artigo 14 do CTN. Assim, independentemente de sua origem, o capital gerado não pode ser distribuído a qualquer título e deve ser investido integralmente nas finalidades estatutárias dentro do país. Dessa forma a existência de lucro, ou melhor, de superávit, não pode desnaturar uma entidade sem fins lucrativos. Segue jurisprudência:

59. ATALIBA, Geraldo. A imunidade de instituições de educação e assistência. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 15, n. 55, jan./mar., 1991. pp. 136-142.

“IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS ESTABELECIMENTOS DE EDUCAÇÃO. Não a perdem as instituições de ensino pela remuneração de seus serviços desde que observem os pressupostos do inciso I, II e III do artigo 14 do CTN. Na expressão ‘instituição de educação’ se incluem os estabelecimentos de ensino que não proporcionem percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores e administradores. Recurso extraordinário não conhecido.” RE nº 93.463-4/RJ, DJ, 16/4/82, v.u.

Por óbvio, deve ser certificado o destino do resultado positivo apurado, e o melhor meio para comprovar o cumprimento dessas exigências é a escrituração contábil.

As leis infraconstitucionais e os programas de geração de renda

Se não cabe à lei complementar criar, não cabe a leis infraconstitucionais inovar nos requisitos, não podendo o legislador, por meio da manipulação do poder tributário, influenciar na natureza das entidades, que são privadas, na orientação de seus gastos, na exigência de outros requisitos que restrinjam a imunidade absoluta que lhes foi conferida por nossa Carta Magna.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, “quadrando-se na previsão constitucional, observados os requisitos, tem, desde logo, direito. Não pagará o imposto, desnecessária autorização, licença ou alvará do ente político cujo exercício da competência está vedada (a imunidade abre para os dois lados: à pessoa jurídica de direito público, proibindo o exercício da tributação; e ao imune, assegurando-lhe o direito de não ser tributado)”⁶⁰.

Inevitavelmente, do ponto de vista fiscal, temos que tratar, no presente estudo, ainda que brevemente, a concessão de isenções tributárias, entendidas como dispensa de pagamento de tributo ou extinção de crédito

60. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades de instituição de assistência. RDT 35/127.

tributário em decorrência de lei. Frise-se que o legislador ordinário pode inovar, criando isenções da incidência tributária para diferentes sujeitos, coisas ou situações, e determinando seus requisitos específicos. Aí reside a principal diferença entre a imunidade e a isenção, qual seja a vinculação ao texto constitucional da primeira e a liberdade de legislar da segunda.

Em seguida, serão analisados tributos em específico que recaem sobre programas de geração de renda, com menção a aplicação ou não da imunidade e da isenção. Primeiramente, abordaremos os impostos que recaem diretamente sobre a atividade de prestação de serviços [imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)] e comercialização de bens [imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação (ICMS)]. Posteriormente, discutiremos os impostos que recaem sobre a renda auferida por tais atividades [imposto de renda sobre pessoa jurídica (IRPJ)], contribuição social sobre o lucro (CSSL), contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins) e contribuição para o programa de integração social (PIS)].

Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)

As entidades de educação e assistência social têm garantida a imunidade ao tributo incidente sobre serviços de qualquer natureza, em conformidade com o artigo 150, inciso VI, da CF. Esse imposto, de competência municipal, incide sobre a prestação de serviços oriundos dos programas de geração de renda. Em cada município, pois, deve ser observada a legislação pertinente na Secretaria Municipal da Fazenda.

No município de São Paulo, o Decreto nº 42.836, de 7 de fevereiro de 2003, regulamenta o reconhecimento da imunidade das entidades de educação e assistência social, bem como a concessão de isenção do pagamento de ISS às associações culturais e desportivas promoventes de concertos, recitais, *shows*, *avant-premières* cinematográficas, exposições, quermesses e espetáculos similares, realizados para fins assistenciais, exceto em teatros e auditórios de estações radioemissoras e de televisão, observados os prazos e as condições da legislação municipal. O referido decreto prevê ainda que o pedido de reconhecimento de imunidade deve ser

renovado a cada três anos e o requerimento de isenção deve ser anual, na forma e condições regulamentares para o gozo do benefício⁶¹.

Imposto sobre a circulação de mercadorias (ICMS)

Esse imposto indireto incide sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços não compreendidos na competência dos municípios dos programas de geração de renda. É regulado no âmbito federal pelo Decreto-Lei nº 406/68, e pelas leis complementares números 87/96 e 102/00, sendo sua competência estadual. Em cada Estado deve ser observada a legislação concernente.

Se ele é devido ou não pelas entidades sem fins lucrativos que efetuem operações dessa natureza, é uma questão interpretativa. O contribuinte do ICMS é, segundo definição legal, “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Tem-se o contribuinte de direito – responsável tributário pelo recolhimento do imposto –, que é quem está realizando a venda, e o contribuinte de fato, que é o consumidor, para quem a lei atribui o pagamento do imposto, já que o ICMS é embutido no preço das mercadorias.

Essa distinção é importante para a compreensão do alcance da imunidade dos programas de geração de renda das organizações de educação e assistência social em relação ao ICMS. Se a organização é o contribuinte

61. “As imunidades tributárias, para serem reconhecidas, então, não necessitam de outros atos por parte do Estado, tais como declaração de utilidade pública ou certificado de entidade beneficente ou filantrópica, bastando a comprovação do preenchimento dos requisitos acima mencionados. E só de tais requisitos, vez que, conforme temos repisado, não pode lei ordinária ou lei de hierarquia inferior, ou simples atos administrativos, modificar o que a Constituição e a Lei Complementar estabeleceram, como é o caso da cassação da imunidade quando a entidade remunera seus dirigentes, o que, por qualquer ângulo que se analise, é muito diferente de distribuição de rendas ou lucros.” In: RESENDE, Tomás de Aquino. *Roteiro do Terceiro Setor*. Belo Horizonte: Publicare, 1999. p. 67.

de direito, ou seja, se ela comercializa mercadorias fazendo-as circular no mercado, não há que falar em imunidade, já que o texto constitucional reza a vedação de instituição de impostos sobre patrimônio, rendas e serviços, e não sobre a circulação de mercadorias, que é a hipótese de incidência do ICMS. Confirma-se jurisprudência nesse sentido:

“A imunidade não abrange a produção e venda, por instituição de assistência social, de produto sujeito ao ICMS, pois se trata de ‘exigência fiscal que, incidindo sobre bens produzidos e fabricados pela entidade assistencial, não ofende a imunidade tributária que lhe é assegurada na Constituição, visto repercutir o referido ônus, economicamente, no consumidor, vale dizer, no contribuinte de fato do tributo, que se acha embutido no preço do bem adquirido’ – RE 164.162-2-SP, STF/1ª Turma” No mesmo sentido, ver RE 191.067-4-SP, STF/1ª Turma; RE 189.912-SP STF/1ª Turma; e RE 186.175-4-SP STF/2ª Turma.

“O ICM, em verdade, não onera a renda auferida pela entidade para a sustentação de seus objetivos institucionais, uma vez que ele repercute economicamente no consumidor, que é quem arca, economicamente, com ele, e que, em verdade, seria o beneficiário da imunidade. E nem se diga que, sem essa carga tributária, tais entidades teriam melhores condições de concorrência comercial, pois a isso evidentemente não visa a imunidade que lhes é concedida.”

Recurso extraordinário não conhecido. RE 134.573-SP; relator, Moreira Alves, j. 2.5.1995.

“ICM – ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL QUE AUFERE RENDA COM A PRODUÇÃO E VENDA DE PÃES. Não é alcançada pela imunidade prevista no art. 19, III, ‘c’, da Emenda Constitucional 1/69 – Precedentes do Supremo Tribunal Federal.”

Em sentido contrário:

“TRIBUTÁRIO – ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – ICMS – COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTO DE SUA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. Exigência

fiscal que, incidindo sobre bens produzidos e fabricados pela entidade assistencial, não ofende a imunidade tributária que lhe é assegurada na Constituição, visto repercutir o referido ônus, economicamente, no consumidor, vale dizer, no contribuinte de fato do tributo, que se acha embutido no preço do bem adquirido. Recurso conhecido e provido.” RE 164.162-SP; relator, ministro Ilmar Galvão, j. 14/5/1996.

Por outro lado, caso a entidade atue como consumidora, comprando produtos, no mercado interno ou externo, que serão destinados ao cumprimento de suas finalidades estatutárias, sendo, então, incorporados ao seu patrimônio, essa operação pode ser considerada de natureza imune. RE 203.755/ES; STF/2ª Turma.

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO – ICMS – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS – CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ARTIGO 150, VI, ‘c’.

I. Não há que invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. 2ª Turma. RE 193.969-9/SP; relator, ministro Carlos Velloso, j. 17/9/96, v.u.”

Numa interpretação mais extensiva, há entendimentos que “sendo os rendimentos obtidos com a venda de produtos que fabricam, se destinados ao cumprimento de suas finalidades institucionais, são imunes à tributação; do mesmo modo as operações de circulação de mercadorias e de produtos industrializados realizados por estes entes. É a destinação dos recursos desse modo auferidos, portanto, que vai apontar o tratamento tributário que a eles deva ser dispensado”⁶².

Independentemente da imunidade constitucional, o ICMS pode ter seu pagamento dispensado. Alguns Estados concedem isenção de

62. COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 255.

ICMS por meio de leis estaduais específicas ou convênios firmados por representantes de todas as unidades da federação no Conselho de Política Fazendária (Confaz).

No Estado de São Paulo, o regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, e atualizado até o Decreto nº 48.042, de 21 de agosto de 2003, anexo I, artigo 31, dispõe que:

“ENTIDADE ASSISTENCIAL OU DE EDUCAÇÃO – PRODUÇÃO PRÓPRIA – Saída de mercadoria de produção própria promovida por instituição de assistência social ou de educação, desde que⁶³:

I – a entidade não tenha finalidade lucrativa e sua renda líquida seja integralmente aplicada na manutenção de seus objetivos assistenciais ou educacionais no país, sem distribuição de qualquer parcela a título de lucro ou participação;

II – o valor das vendas de mercadoria da espécie, realizadas pela beneficiária no ano anterior, não tenha ultrapassado o limite estabelecido para a isenção de microempresa;

III – a isenção seja reconhecida pela Secretaria da Fazenda, a requerimento da interessada.”

Além disso, para fazer jus à isenção, a entidade deve estar de acordo com algumas obrigações acessórias, tais como manter escriturados os diversos livros fiscais vinculados ao imposto (registro de entradas, saídas, apuração do ICMS, ocorrências fiscais, inventário e/ou estoques), além de imprimir os talonários em gráfica credenciada pelo Estado.

Imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ)

O Decreto nº 3.000, de 26 de março 1999, também chamado de Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), dispõe, em seu artigo 170,

63. Ver Convênios ICM-38/82, com alteração do Convênio ICM-47/89, ICMS-52/90 e ICMS-121/95, cláusula 1ª, VII, b.

sobre a imunidade das entidades de educação e assistência social. Os requisitos para o reconhecimento da imunidade estão dispostos no artigo 12 da Lei nº 9.532/97 e servem também para o gozo da isenção, conforme o artigo 15 da mesma lei. São isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico, bem como as associações civis que prestem serviços para as quais foram instituídas e as coloquem à disposição do grupo a que se destinam, sem fins lucrativos.

O art. 12 da citada lei é objeto de ação direta de inconstitucionalidade nº 1.802-3, na qual foi concedida medida liminar para suspender a cobrança de imposto sobre os rendimentos e ganhos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, conforme mencionado no começo deste artigo. Até o julgamento dessa ação, todas as entidades de educação e de assistência social estão beneficiadas com a medida.

É importante ressaltar que as pessoas jurídicas sem fins lucrativos, mesmo que imunes e isentas, a partir do ano-calendário de 1999, são obrigadas a entregar a declaração de imposto de renda de pessoa jurídica (DIRPJ). A falta da apresentação sujeita a entidade a pagar multa de mora (artigo 2º da IN SRF nº 127/98).

Contribuição social sobre o lucro (CSSL)

Com o advento da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, foi instituída, para as pessoas jurídicas e entes equiparados pela legislação do imposto de renda, a contribuição social sobre o lucro. Tal contribuição, assim como a Cofins, que será tratada adiante, destina-se ao financiamento da seguridade social, regendo-se, em grande parte, pelas mesmas normas estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

As semelhanças entre a CSSL e o imposto sobre a renda atingem os regimes de apuração e pagamento dos tributos, não alcançando, porém, a capacidade tributária passiva da hipótese de incidência, tema principal das discussões que envolvem a CSSL e o Terceiro Setor. Vejamos.

O IRPJ é imposto apurado sobre a renda, esta entendida, em linhas gerais, como o produto do “capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos”, enquanto a CSSL incide expressamente sobre o lucro.

Serão mencionadas aqui três hipóteses lógicas que eximem entidades do Terceiro Setor do pagamento da CSSL.

A primeira tese trata de hipótese de imunidade tributária; a segunda, mais ampla e baseada no próprio conceito de lucro, culmina na conclusão da não-incidência do tributo; e a terceira, mais restrita, baseada principalmente na definição legal de “entidades que exercem essencialmente atividades sem fins lucrativos”, implica isenção das organizações, desde que preenchidos os requisitos legais.

A primeira tese doutrinária sustenta que o já citado parágrafo 7º do inciso III do artigo 195 da Constituição Federal, embora mencione o termo “isentas”, versa, em verdade, sobre imunidade tributária. Isso porque “o legislador constituinte definiu os papéis para promoção da seguridade social”, tendo entendido como promotoras diretas da seguridade e, portanto, imunes as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Na segunda, se entendermos lucro como “fruto produzido pelo capital investido nos diversos negócios”, tendo como pressuposto para essa definição a existência de produto financeiro decorrente de atividade que tenha por fim essencial obtenção de superávit, ter-se-á que não se poderá chamar de lucro o resultado financeiro positivo decorrente dos programas de geração de renda das organizações.

Ora, as organizações do Terceiro Setor não exercem atividades com finalidade essencialmente lucrativa: os frutos de seus rendimentos servem para a consecução de suas finalidades sociais. Nessa linha, deixando de considerar o resultado financeiro positivo das entidades como lucro, afastar-se-ia a hipótese de incidência da CSSL para todas as entidades do Terceiro Setor.

Passemos à terceira tese, sustentada pela grande maioria das autoridades fiscais e fundamentada no artigo 195, inciso III, parágrafo 7º, da Constituição Federal, associado às disposições da Lei nº 9.532/97.

Dispõe a CF que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Ampliando esse rol, o artigo 15 da supra referida lei isentou também as “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis sem fins lucrativos” da CSSL.

Assim, ficam isentas da CSSL apenas as entidades beneficentes de assistência social, as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis sem fins lucrativos, que:

- não remunerem, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- apliquem integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- mantenham escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- conservem em boa ordem, em prazo de cinco anos, contados da data de emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- apresentem, anualmente, declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- recolham os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem como cumpram as obrigações acessórias daí decorrentes;
- assegurem a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, em caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.

É importante mencionar que, sobre o termo “associações sem fins lucrativos”, a referida lei, em seu parágrafo 3º do artigo 12, considerava como entidade que exerça essencialmente atividades sem fins lucrativos a “que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinando exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado”. Entretanto, o equívoco de aplicar o superávit em ativo imobilizado felizmente foi sanado pela Lei nº 9.718/98, que prevê a aplicação na “manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais”.

Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS)

A Constituição Federal instituiu o custeio da seguridade social por meio de contribuições sociais (artigo 195, inciso I), que devem ser pagas por toda a sociedade, complementando os recursos dos orçamentos da União, Estados, Distrito Federal e municípios. No parágrafo 7º desse artigo, está previsto que entidades beneficentes de assistência social são isentas das contribuições sociais, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei. A Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre a seguridade social, define como requisitos para o gozo dessa isenção a titularidade da declaração de utilidade pública federal; além da mesma declaração no âmbito estadual ou municipal; o certificado de entidade de fins filantrópicos (CEFF) (hoje certificado de entidade beneficente de assistência social (Cebas); promover gratuitamente, em caráter exclusivo, assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial à crianças, a adolescentes, a idosos e portadores de deficiência; a não-remuneração de diretores; aplicar eventuais resultados positivos nos seus objetivos institucionais, apresentando relatório de atividades (artigo 17).

Neste particular, trazemos a lume questão relevante. É que o artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição de 1988, a despeito do fato de utilizar o vocábulo “isentas”, trata de verdadeira imunidade tributária, na medida em que a imunidade, como visto, é regra constitucional que delinea as competências tributárias impositivas. A isenção, por sua vez, é regra jurídica infraconstitucional, que atua de modo a anular a incidência

tributária, para que esta não produza efeitos no mundo jurídico⁶⁴. Dessa forma, a nosso ver, sendo esse dispositivo constitucional imunidade tributária outorgada às instituições de assistência social, na forma do artigo 146, inciso II, da Constituição de 1988, os requisitos para sua fruição deveriam ter sido instituídos por lei complementar, no caso o Código Tributário Nacional.

Confirma esse entendimento jurisprudência a seguir:

“EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – QUOTA PATRONAL – ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS – IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) – RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

[...] A cláusula inscrita no artigo 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para seguridade social –, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no artigo 195, § 7º da Constituição da República, 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.

Tratando-se de imunidade – que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional –, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação

64. José Eduardo Soares de Melo aponta: “Trata-se de uma autêntica imunidade, por se tratar de impedimento à competência tributária com manifesta raiz constitucional, sendo irrelevante o vocábulo ‘isenção’, utilizado pelo constituinte, por ser cediço que ‘não é o nome que dá essência à coisa, a coisa é o que é pela sua morfologia ou elementos componentes’ (Carlos Maximiliano). Oportuno assinalar que os preceitos jurídicos nem sempre são claros e precisos, revelando ambigüidades e imperfeições, primando mesmo por redação defeituosa, especialmente porque fruto de atividade humana (heterogeneidade dos parlamentares), razão pela qual compete ao hermeneuta considerar o sentido da norma, desvendando o seu conteúdo, natureza, dentro de uma única sistemática”. (“A imunidade das entidades beneficentes às contribuições sociais”, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 18, p. 43.)

de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no artigo 195, § 7º da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, a entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da Lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.” Relator, ministro Celso de Mello. RO em MS nº 22192-9/DF. j. 28/11/1995. v.u.

Cumpre-nos comentar que recentemente foi editada a Lei nº 10.833, em 29 de dezembro de 2003, que introduziu nova sistemática de cobrança da Cofins a fim de extinguir a cumulatividade da contribuição. A alíquota que, em regra, era de 3%, foi majorada para 7,6%. O texto legal excetua expressamente as entidades imunes. A base de cálculo da Cofins é o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, não importando sua denominação ou classificação contábil.

Com relação às entidades do Terceiro Setor, o legislador manteve a sistemática anterior, qual seja a isenção das receitas próprias das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos (artigo 13 da MP 2.185-35). Porém, persiste a questão sobre o que venham a ser receitas próprias. Segundo a Secretaria da Receita Federal, conforme se observa na Instrução Normativa SRF nº247, são receitas próprias “somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais” (artigo 47, parágrafo 2º). Esse entendimento excetua da isenção a prestação de serviços, a venda de mercadorias e as aplicações financeiras – mesmo que as receitas auferidas sejam aplicadas nas finalidades sociais. Nesse sentido:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 25. EMENTA: ASSOCIAÇÃO – VENDA DE MERCADORIAS. Para sociedades sem fins lucrativos, as receitas isentas da Cofins são as contribuições periódicas dos filiados no quadro associativo, incidindo a contribuição sobre as receitas obtidas

na venda de mercadorias ou prestação de serviços. Dispositivos legais: Lei Complementar nº 70/91, arts. 1º, 2º e 10, § único; MP nº 1.858-6/99, e reedições (atualmente a MP 2.158-35/01), art. 13, IV, e art. 14, X; Parecer Normativo CST nº 05/92.” Divisão de Tributação da 2ª Região Fiscal, publicada no *DOU* em 19 de dezembro de 2001.

“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 332. EMENTA: ISENÇÃO – SEM FIM LUCRATIVO. São isentas da Cofins as receitas das associações sem fins lucrativos a que se refere o artigo 15 da Lei nº 9.532/97, relativas a suas atividades próprias, assim entendidas suas receitas típicas, como as contribuições, doações e anuidades ou mensalidades de seus associados e mantenedores, destinadas ao custeio e manutenção da instituição e execução dos seus objetivos estatutários, que não tenham cunho contraprestacional. O benefício em questão não se aplica às receitas que auferem, as quais não atendam a tal critério, decorrentes de atividades que desempenhem comuns as dos agentes econômicos, notadamente as de caráter contraprestacional, como a venda de mercadorias e prestação de serviços, ainda que efetuadas exclusivamente a seus associados e sem a finalidade de obtenção de lucro, bem assim os rendimentos de aplicações financeiras. Dispositivos legais: Lei nº 9.718/98, arts. 2º e 3º ; MP nº 1.858-6/99, e reedições, art. 13, IV, e art. 14, X; Parecer Normativo CST nº 05/92.” Divisão de Tributação da 8ª Região Fiscal, publicada no *DOU* em 20 de agosto de 2001.

Esse conceito de receitas próprias não deve ser entendido de forma restritiva. Ensina Plácido e Silva⁶⁵ que “próprio” vem do “latim *proprius*, de *prope* (ao pé, de perto, próximo), é o vocábulo empregado para designar o que está *tão perto* ou *tão ligado* à coisa ou à pessoa, que faz parte dela, que lhe é *peculiar, inerente, ou pertencente*”. Com base nessa definição, não há como afastar as receitas provenientes dos programas de geração de renda das entidades do conceito legal de receita própria. Ao lado das outras receitas, admitidas como próprias pela SRF, as que vêm da prestação de serviços, da comercialização de mercadorias e das aplicações

65. In: *Vocabulário jurídico*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1963.

financeiras constituem o patrimônio da entidade e, sendo aplicadas na manutenção e custeio de suas finalidades, devem ser consideradas como próprias, logo isentas da Cofins.

As instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico, e as associações e fundações de direito privado em geral, antes isentas pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, ficaram “de fora” da exceção legal. Pela nova lei, elas são obrigadas a pagar a Cofins à alíquota de 7,6%. Essa cobrança representará um grande ônus para essas organizações, tanto em relação às receitas provenientes das subvenções, contribuições e doações, quanto às oriundas da prestação de serviços e da comercialização de bens.

Contribuição para o programa de integração social (PIS)

De acordo com a Lei nº 10.637/02, o fato gerador dessa contribuição para custeio da seguridade social é o faturamento mensal, entendido como o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil ou denominação. O total de receitas compreende não só a receita bruta de venda de bens e serviços como também as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Para entidades do Terceiro Setor, o novo sistema definiu duas formas de tributação. A primeira é o recolhimento do PIS sobre a folha de pagamento, atribuída às entidades de educação e assistência social, em conformidade com a MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. A segunda é sobre o faturamento mensal, equiparando as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações que antes eram isentas pela MP às pessoas jurídicas com finalidade lucrativa. Nessa vala comum, integram a base de cálculo de referidas instituições as receitas decorrentes de doações e aplicações financeiras, além daquelas porventura recebidas a título de aluguéis, prestação de serviços e venda de mercadorias.

Obrigações acessórias

Vale ressaltar que as obrigações acessórias independem da existência da obrigação principal, qual seja da obrigação de pagar o tributo, tendo em vista que objetivam instrumentalizar a fiscalização tributária. Assim, as organizações de educação e assistência social, mesmo que imunes, possuem algumas obrigações, tais como preencher as declarações de pessoas jurídicas imunes e isentas, emitir nota fiscal, permitir a fiscalização, entre outras.

As pessoas jurídicas de direito privado e o novo Código Civil

O novo Código Civil, Lei nº 10.406, entrou em vigor no dia 10 de janeiro de 2003 e trouxe grandes inovações em relação às pessoas jurídicas de direito privado. O legislador buscou fazer uma “distinção entre as pessoas jurídicas de fins não-econômicos (associações e fundações) e as de escopo econômico (sociedades)”⁶⁶, causando também polêmica em relação à conceituação das associações pelo uso da expressão “fins não econômicos” em vez de “fins não lucrativos”.

O novo Código Civil, em seu artigo 53, introduz uma definição legal expressa para as associações antes definidas pela doutrina, jurisprudência e por previsão legal em outras leis esparsas:

“Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.”

O uso da expressão “fins não econômicos” trouxe grande preocupação às associações que desenvolvem programas de geração de renda. Isso porque, com essa expressão impressa na lei, a interpretação de órgãos públicos pode ser alterada e, se levada ao pé da letra, representar um grande retrocesso se configurar que as entidades de fins sociais estão proibidas de realizar atividades econômicas. O alvo das atenções é, hoje, a Receita Federal, já que ela está intrinsecamente ligada à outorga de benefícios fiscais.

66. Exposição de motivos do supervisor da Comissão Revisora e Elaboradora do Código Civil.

A pá de cal sobre esse assunto é a diferença entre “finalidades” e “atividades”, cuja explicação, a nosso ver, foi desenvolvida na introdução desse artigo. Conclui-se, pois, que não há vedação legal para que uma associação desenvolva atividades econômicas para geração de renda, conquanto não distribua os resultados apurados entre seus associados, devendo aplicá-los integralmente na consecução de seus objetivos estatutários.

Alguns exemplos de outros países acerca de tratamentos tributários dados aos programas de geração de renda

Da análise de legislações estrangeiras, destacamos quatro formas diferenciadas de tratamento tributário dado aos programas de geração de renda.

A primeira, adotada por Estônia, Bulgária e Romênia, taxa todas as rendas auferidas pelos programas. Essa regra minimiza o risco de gerar competência desleal, maximiza a arrecadação do Estado, mas desencoraja as organizações do Terceiro Setor a buscarem sua auto-sustentabilidade.

A segunda relaciona-se à destinação da renda derivada das atividades econômicas e permite que as entidades desenvolvam programas de geração de renda, desde que toda a renda seja revertida às suas finalidades sociais. Esse tratamento é adotado no Reino Unido e, no Brasil, por parte da doutrina e jurisprudência, notadamente com relação às entidades de educação e assistência social. Essa regra, por sua vez, maximiza o risco de competição desleal, minimiza as receitas do Estado e encoraja as organizações a desenvolverem projetos de geração de renda. Há quem critique esse tratamento alegando que pode desvirtuar a organização do seu fim público. No entanto, este tratamento é uma forma de garantir o desenvolvimento do setor em países onde não há uma sociedade que tenha tradição de cultura filantrópica, nem expressivo fluxo de capital privado para o setor.

A terceira regra taxa todas as atividades econômicas que não são relacionadas às finalidades da organização. Esse é o caso dos Estados Unidos, da Alemanha e da grande maioria dos países europeus. A grande dificuldade dessa forma está em diferenciar as atividades ligadas às finalidades essenciais e as não-relacionadas, questão semelhante à da nossa Constituição.

Existem também as formas híbridas, como a da República Tcheca, que limita a “isenção” de impostos incidentes sobre as atividades econômicas até determinada faixa de valor. Outros países, como a Lituânia e a Polônia, diferenciam o tratamento dependendo da forma societária. Assim, na Polônia, as associações podem facilmente desenvolver programas de geração de renda, mesmo não relacionados com os propósitos da organização, desde que a renda seja voltada para seus propósitos, e não distribuída.

Considerações finais

A prática internacional ratifica que não há que se afastar a possibilidade de as organizações sem fins lucrativos desenvolverem programas de geração de renda, especialmente em países como o nosso, onde não existe grande fluxo de investimento na área social. Os programas são formas alternativas de sustentabilidade que devem ser estimulados, conjuntamente com um processo de educação das organizações para atuarem com transparência e *accountability* na gestão dos recursos. A controvérsia, entretanto, reside em torno da tributação.

Entendemos que, nas hipóteses da imunidade das entidades de educação e assistência social, os recursos oriundos das atividades econômicas mencionadas são incorporados ao patrimônio da entidade, que os aplica no custeio e na manutenção de suas finalidades sociais. Logo, não devem ser tributados, conforme reza a nossa Constituição Federal.

Quanto aos programas realizados pelas demais entidades do Terceiro Setor, há que se ampliar a discussão para depurar se devem ou não ser tributados, levando-se sempre em conta a finalidade pública da instituição. Esse encaminhamento deve partir da sociedade como um todo para que leis que contemplem a vontade popular sejam demandadas. Em nosso entendimento, a renúncia fiscal não configura a concessão de um privilégio a essas organizações, mas sim de um reconhecimento por parte do Estado da importância dos trabalhos sociais praticados.