

COLEÇÃO OAB SP

Coordenadores da Coleção

Patricia Vanzolini

Leonardo Sica

DIREITO DO TERCEIRO SETOR

DEBATES CONTEMPORÂNEOS

Coordenadoras

Laís de Figueirêdo Lopes

Mariana Levy Piza Fontes

Allyne Andrade

Paula Raccanello Storto

Organizadores

Ana Karina Bloch Buso Borin

Daniel Chierighini Barbosa

Pedro Henrique Monteiro de Barros da Silva Néto

Autores

Alan Faria Andrade

Alexandre Fontenelle-Weber

Aline Gonçalves Videira de Souza

Aline Viotto

Ana Carolina Bittencourt Morais Negrão

Ana Carolina Barros Pinheiro Carrenho

Beatriz Amâncio Arruda

Bianca dos Santos Waks

Carolina Ferraz do Amaral Vesentini

Clara Pacce Pinto Serva

Eduardo Szazi

Fernando Mânica

Flávia Regina de Souza Oliveira

Janaina Rodrigues Pereira

Ketleim Cristini Santos de Souza

Laís de Figueirêdo Lopes

Laura Arantes Quintino dos Santos

Lelio Maximino Lellis

Luísa Gomes Gonçalves

Marcela Galdino e Matos

Maria Paula Bonifácio Custódio

Mariana Chiesa Gouveia Nascimento

Mariana Kiefer Kruchin

Marina Meira Veras

Mauricio Sardinha Meneses dos Reis

Pedro Henrique Monteiro de Barros da Silva Néto

Raquel Grazioli

Sarah Bria de Camargo

Tânia Mara Lourenço Vesentini

Tarso Cabral Violin

Vânia Wongtschowski Kleiman

Viviane de Azevedo da Silva



tirant
lo blanch

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO DA OBRA	11
PREFÁCIO	15
<i>Laís de Figueirêdo Lopes, Mariana Levy Piza Fontes, Allyne Andrade e Paula Raccanello Storto</i>	

PARTE I SUSTENTABILIDADE ECONÔMICA

DOAÇÕES PARA ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL E O INCENTIVO FISCAL SOBRE O IMPOSTO DE RENDA.....	19
<i>Ana Carolina Barros Pinheiro Carrenho</i>	
AVANÇOS PARA A SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA DAS OSCs.....	35
<i>Ana Carolina Bittencourt Morais Negrão</i>	
PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA POR ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS EM SOCIEDADES EMPRESÁRIAS	43
<i>Flávia Regina de Souza Oliveira e Luísa Gomes Gonçalves</i>	
ENTRAVES BUROCRÁTICOS A INICIATIVAS DE GERAÇÃO DE RECEITAS PELAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL.....	56
<i>Janaina Rodrigues Pereira</i>	
MUITO ALÉM DO MICROCRÉDITO: O QUE A LEI DAS OSCIPs TEM QUE NINGUÉM TE CONTOU.....	65
<i>Aline Gonçalves Videira de Souza e Eduardo Szazi</i>	

PARTE II ARRANJOS JURÍDICOS E PARCERIAS COM PODER PÚBLICO

NEGÓCIOS DE IMPACTO NO BRASIL: DESAFIOS E OPORTUNIDADES NA INTERSECÇÃO ENTRE MODELOS SEM E COM FINS LUCRATIVOS	77
<i>Pedro Henrique Monteiro de Barros da Silva Néto e Beatriz Amâncio Arruda</i>	
25 ANOS DA LEI DE ORGANIZAÇÕES SOCIAIS: UMA REFLEXÃO SOBRE O CONTROLE BUROCRÁTICO E O RISCO DE NAUFRÁGIO DE ESTADO GERENCIAL.....	88
<i>Viviane de Azevedo da Silva e Mauricio Sardinha Meneses dos Reis</i>	
A DIFICULDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DOS CUSTOS UNITÁRIOS NO MODELO DAS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS.....	97
<i>Sarah Bria de Camargo</i>	

ORGANIZAÇÃO RELIGIOSA E ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS COM INSPIRAÇÃO RELIGIOSA: BASES DA CONSTITUIÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL 109

Alan Faria Andrade

GOVERNANÇA DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR: PARTICULARIDADES E DESAFIOS..... 121

Mariana Kiefer Kruchin

O RATEIO ADMINISTRATIVO – NOVOS DESAFIOS APÓS 25 ANOS DA LEI DE OS (Nº 9.637/1998) 129

Raquel Grazioli

TERCEIRO SETOR E SEUS GASTOS COM RECURSOS PÚBLICOS: LICITAÇÕES? 137

Tarso Cabral Violin

A IMPLEMENTAÇÃO DA LEI 13.019/2014 NAS POLÍTICAS PÚBLICAS NO CONTEXTO ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE RESULTADOS 148

Marcela Galdino e Matos

MECANISMOS DE PARTICIPAÇÃO SOCIAL EM TEMPOS SOMBRIOS: MOBILIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL 156

Tânia Mara Lourenço Vesentini e Carolina Ferraz do Amaral Vesentini

A RELAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL COM O PLANEJAMENTO URBANO: DISPUTAS, DESAFIOS E PERSPECTIVAS INOVADORAS..... 170

Mariana Chiesa Gouveia Nascimento e Alexandre Fontenelle-Weber

OS DESAFIOS DE ADEQUAÇÃO À LGPD NAS PARCERIAS CELEBRADAS VIA MROSC 182

Aline Viotto e Laura Arantes Quintino dos Santos

CONTABILIZAÇÃO DAS DESPESAS DAS EQUIPES DE TRABALHO DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL NO LIMITE DE DESPESAS DE PESSOAL: ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA NOTA TÉCNICA DA SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL 194

Lais de Figueirêdo Lopes e Fernando Mânica

PARTE III

DEBATES CONSTITUCIONAIS E DE DIREITOS HUMANOS

A IMPORTÂNCIA DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL PARA A PROTEÇÃO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA 211

Lelio Maximino Lellis

ESG, DIREITOS HUMANOS E TERCEIRO SETOR: A RELAÇÃO DAS AGENDAS PARA GERAÇÃO DE IMPACTO SOCIAL POSITIVO 223

Clara Pacce Pinto Serva e Maria Paula Bonifácio Custódio

ADVOCACIA *PRO BONO* E A PERSPECTIVA DE GÊNERO EM DEFESA DOS DIREITOS DAS MULHERES..... 235
Flávia Regina de Souza Oliveira e Bianca dos Santos Waks

OS DESAFIOS NA IMPLEMENTAÇÃO DA CULTURA DA ADVOCACIA *PRO BONO* NO BRASIL..... 248
Vânia Wongtschowski Kleiman, Marina Meira Veras e Ketein Cristini Santos de Souza

PARTE IV

NOTA TÉCNICA DA COMISSÃO DE DIREITO DO TERCEIRO SETOR DA OAB/SP PARA CPI DA ONGS

NOTA TÉCNICA SOBRE A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E O CONTROLE DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL NO BRASIL 263
Lais de Figueirêdo Lopes

ENTRAVES BUROCRÁTICOS A INICIATIVAS DE GERAÇÃO DE RECEITAS PELAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

JANAINA RODRIGUES PEREIRA¹

1. INTRODUÇÃO

As Organizações da Sociedade Civil - OSC's que atuam na educação, saúde e assistência social têm potencial para fruição das imunidades tributárias de impostos incidentes sobre seus patrimônios, renda e serviços (art. 150, VI, c, da CF), bem como das contribuições sociais (art. 195, §7º, CF). A fruição desse direito, resumidamente, exige o cumprimento de alguns requisitos, tais como: aplicação de recursos na manutenção dos objetivos sociais e no território nacional; a não distribuição de patrimônio sob qualquer pretexto e a observância das normas de contabilidade (art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN e art. 3º da Lei Complementar – LC nº 187/2021), sendo que para usufruir das imunidades às contribuições sociais, exige-se também a qualificação como entidade beneficente, o que ocorre por meio da certificação de entidade beneficente de assistência social – CEBAS.

A Constituição Federal garante às OSC's plena liberdade de associação para fins lícitos, vedando a interferência estatal em seu funcionamento (art. 5º, XVII e XVIII, da CF). Contudo, as organizações que usufruem de imunidade tributária percebem que a plena liberdade associativa é restringida pelo poder público, sob alegação de desvio de finalidade, prática incompatível com as regras imunizantes. A interferência estatal na atuação das OSC's é o que Storto, Lopes e Barbosa (2023) denominam Criminalização Burocrática das Organizações da Sociedade Civil², devido aos obstáculos impostos pelo poder público dificultando o exercício de direitos consagrados na nossa Constituição, tal como as imunidades tributárias.

1 Janaina Rodrigues Pereira. Advogada no Terceiro Setor. Coordenadora do Núcleo de Certificações e Desburocratização da Comissão do Direito do Terceiro Setor da OAB SP (gestão 2022-2024)

2 STORTO, Paula Raccanello; LOPES, Laís de Figueirêdo; BARBOSA, Daniel Chierighini. Criminalização burocrática das organizações da sociedade civil [livro eletrônico]. Brasília, DF: Cáritas Brasileira, 2023. Disponível em https://www.gov.br/secretariageral/pt-br/dialogos/parcerias/publicacoes/2023_RelatorioCriminalizacaoBurocratica.pdf. Acesso em 10 set. 2023.

Em matéria de geração de recursos pelas OSC's, atividade salutar à perenidade das ações de interesse social, embora inexista impedimento legal, percebe-se que a Receita Federal do Brasil – RFB exerce verdadeira atividade legislativa por meio de soluções de consultas, limitando a autonomia das organizações, bem como minando iniciativas inovadoras do setor, devido ao alto grau de insegurança jurídica para concretizá-las.

É nesse contexto que o presente texto se propõe a apresentar a contradição entre a liberdade associativa e a prática fiscal destinada às organizações com imunidades tributárias que tentam gerar recursos próprios. Serão apresentadas reflexões sobre o regime jurídico das OSC's que por serem pessoas jurídicas de direito privado deveriam sofrer a mínima intervenção pública em suas atividades. Na sequência demonstra-se que a doutrina especializada em terceiro setor admite o desenvolvimento de atividade de geração de recurso, estando tal prática albergada por entendimento do STF por meio da Súmula Vinculante nº 52.

Ao final apresentar-se-á os entendimentos da RFB exarados nos últimos dez anos, lavrados sem levar em consideração os resultados das atividades, e que são recebidos pelo Terceiro Setor como limitações às atividades de geração de recursos.

2. REGIME JURÍDICO DAS OSC'S

A OSC, conforme Lei nº 13.019/2014, é “entidade privada sem fins lucrativos que não distribua entre os seus sócios ou associados, (...) eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio (...)”. Portanto, ainda que seja beneficiária de recursos públicos, usufrua de imunidades tributárias ou benefícios fiscais, estamos diante de pessoa jurídica de direito privado, razão pela qual não deveria existir interferência estatal em seu funcionamento. Storto (2014) ao falar sobre a liberdade de autorganização das associações ensina-nos que

Diante da liberdade de auto-organização das associações e da obrigação do Estado de respeitar o direito ao desenvolvimento da sociedade civil, a incidência das normas de direito público sobre essas entidades deve ser sempre no mínimo necessário para garantir a atividade de relevância pública ou o bem público tutelado, devendo respeitar a característica privada das entidades e os princípios aplicáveis ao uso do recurso público e à boa administração. (Storto, 2014:371-372)³

3 STORTO, Paula Raccanello. A Incidência do Direito Público sobre as Organizações da Sociedade Civil sem Fins Lucrativos. In: DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella (Org.). *Direito Administrativo*. Ano 2014. São Paulo: Atlas. 2013.

ENTRAVES BUROCRÁTICOS A INICIATIVAS DE GERAÇÃO DE RECEITAS PELAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

JANAINA RODRIGUES PEREIRA¹

1. INTRODUÇÃO

As Organizações da Sociedade Civil - OSC's que atuam na educação, saúde e assistência social têm potencial para fruição das imunidades tributárias de impostos incidentes sobre seus patrimônios, renda e serviços (art. 150, VI, c, da CF), bem como das contribuições sociais (art. 195, §7º, CF). A fruição desse direito, resumidamente, exige o cumprimento de alguns requisitos, tais como: aplicação de recursos na manutenção dos objetivos sociais e no território nacional; a não distribuição de patrimônio sob qualquer pretexto e a observância das normas de contabilidade (art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN e art. 3º da Lei Complementar – LC nº 187/2021), sendo que para usufruir das imunidades às contribuições sociais, exige-se também a qualificação como entidade beneficente, o que ocorre por meio da certificação de entidade beneficente de assistência social – CEBAS.

A Constituição Federal garante às OSC's plena liberdade de associação para fins lícitos, vedando a interferência estatal em seu funcionamento (art. 5º, XVII e XVIII, da CF). Contudo, as organizações que usufruem de imunidade tributária percebem que a plena liberdade associativa é restringida pelo poder público, sob alegação de desvio de finalidade, prática incompatível com as regras imunizantes. A interferência estatal na atuação das OSC's é o que Storto, Lopes e Barbosa (2023) denominam Criminalização Burocrática das Organizações da Sociedade Civil², devido aos obstáculos impostos pelo poder público dificultando o exercício de direitos consagrados na nossa Constituição, tal como as imunidades tributárias.

1 Janaina Rodrigues Pereira. Advogada no Terceiro Setor. Coordenadora do Núcleo de Certificações e Desburocratização da Comissão do Direito do Terceiro Setor da OAB SP (gestão 2022-2024)

2 STORTO, Paula Raccanello; LOPES, Laís de Figueirêdo; BARBOSA, Daniel Chierighini. Criminalização burocrática das organizações da sociedade civil [livro eletrônico]. Brasília, DF: Cáritas Brasileira, 2023. Disponível em https://www.gov.br/secretariageral/pt-br/dialogos/parcerias/publicacoes/2023_RelatorioCriminalizacaoBurocratica.pdf. Acesso em 10 set. 2023.

Em matéria de geração de recursos pelas OSC's, atividade salutar à perenidade das ações de interesse social, embora inexista impedimento legal, percebe-se que a Receita Federal do Brasil – RFB exerce verdadeira atividade legislativa por meio de soluções de consultas, limitando a autonomia das organizações, bem como minando iniciativas inovadoras do setor, devido ao alto grau de insegurança jurídica para concretizá-las.

É nesse contexto que o presente texto se propõe a apresentar a contradição entre a liberdade associativa e a prática fiscal destinada às organizações com imunidades tributárias que tentam gerar recursos próprios. Serão apresentadas reflexões sobre o regime jurídico das OSC's que por serem pessoas jurídicas de direito privado deveriam sofrer a mínima intervenção pública em suas atividades. Na sequência demonstra-se que a doutrina especializada em terceiro setor admite o desenvolvimento de atividade de geração de recurso, estando tal prática albergada por entendimento do STF por meio da Súmula Vinculante nº 52.

Ao final apresentar-se-á os entendimentos da RFB exarados nos últimos dez anos, lavrados sem levar em consideração os resultados das atividades, e que são recebidos pelo Terceiro Setor como limitações às atividades de geração de recursos.

2. REGIME JURÍDICO DAS OSC'S

A OSC, conforme Lei nº 13.019/2014, é “entidade privada sem fins lucrativos que não distribua entre os seus sócios ou associados, (...) eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio (...)”. Portanto, ainda que seja beneficiária de recursos públicos, usufrua de imunidades tributárias ou benefícios fiscais, estamos diante de pessoa jurídica de direito privado, razão pela qual não deveria existir interferência estatal em seu funcionamento. Storto (2014) ao falar sobre a liberdade de autorganização das associações ensina-nos que

Diante da liberdade de auto-organização das associações e da obrigação do Estado de respeitar o direito ao desenvolvimento da sociedade civil, a incidência das normas de direito público sobre essas entidades deve ser sempre no mínimo necessário para garantir a atividade de relevância pública ou o bem público tutelado, devendo respeitar a característica privada das entidades e os princípios aplicáveis ao uso do recurso público e à boa administração. (Storto, 2014:371-372)³

3 STORTO, Paula Raccanello. A Incidência do Direito Público sobre as Organizações da Sociedade Civil sem Fins Lucrativos. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). *Direito Administrativo*. Ano 2014. São Paulo: Atlas. 2013.

A não interferência estatal pelo fato da organização ser privada não significa ausência de transparência ou de prestação de contas quando a relação com o poder público envolver recursos públicos (diretos ou indiretos), o que inclusive trata-se de uma obrigação constitucional (art. 70, parágrafo único da CF), porém é preciso encontrar um ponto de equilíbrio⁴, para que a incidência das normas de direito público não dificultem ou até mesmo inviabilizem a atuação da organização, ou pior ainda, sejam criadas barreiras burocráticas intransponíveis a grande parte das OSC's para acessar direitos, como é o caso das imunidades tributárias.

2.1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E LIBERDADE ASSOCIATIVA

As entidades de saúde, educação e assistência social são imunes aos impostos incidentes sobre seu patrimônio, rendas e serviços, conforme assegurado pelo art. 150, inciso VI, c da Constituição Federal, desde que cumpridos os requisitos do art. 14 do CTN, a saber: não distribuam patrimônio ou rendas; apliquem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Essas mesmas entidades, desde que cumpridos os requisitos contidos na LC nº 187/2021, podem usufruir da imunidade às contribuições sociais prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal.

A LC nº 187/21, que regulamenta o acesso ao CEBAS, em relação aos requisitos imunizantes traz em seu artigo 3º desdobramentos dos requisitos contidos no 14 do CTN, adicionando vedações à remuneração de dirigentes, regularidade fiscal, prazo de armazenamento de documentos, regras estatutárias dispendo sobre destinação do patrimônio remanescente em caso de dissolução e extinção, e necessidade de auditoria independente quando a receita bruta anual for superior a R\$ 4.800.000,00.

Em nenhuma das normativas proíbe-se a realização de atividade de geração de recurso. Logo, pelo princípio de legalidade previsto no art. 5º, inciso II da CF - "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" - conclui-se que há espaço para inovações na atividade de captação de recursos, contanto que esses sejam devidamente contabilizados, aplicados em território nacional e utilizados na manutenção dos objetivos institucionais. Nesse sentido, é o entendimento da Súmula 724 do Supremo Tribunal Federal – STF, transformada na Súmula Vinculante 52.

Súmula Vinculante 52:

4 STORTO, Paula Raccanello, 2013, p. 78.

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 alugueis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

O que deveria ser objeto de fiscalização é a utilização/aplicação do recurso, típico de controle por resultado. Contudo, são diversos os casos em que a Fazenda, ao arrepio das normas aqui citadas, cria entendimentos que na contramão de incentivar a independência organizacional e profissionalização da gestão, tolhem iniciativas de geração de recursos, pois representam risco à imunidade tributária das OSC's.

2.2. ATIVIDADE GERADORA DE RECEITAS

José Eduardo de Sabo Paes (2018), em sua celebrada obra *Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social*, conclui pela possibilidade de desenvolvimento de atividades econômicas pelas OSC's, inclusive com participação em sociedade empresarial, possibilitando resultado econômico para a finalidade social da organização. Vejamos:

Ab initio, cabe esclarecer que não há dispositivo legal que vede o exercício de atividades industriais ou mercantis por parte de uma fundação de direito privado.

Há, sim a colocação de que não podem estas entidades ter fins lucrativos na realização de suas atividades, admitindo-se a existência de superávit em seu resultado financeiro.

Admite-se, no entanto, a realização de atividades econômicas por parte das fundações (...). Primeiro, quando elas sejam necessárias para o melhor cumprimento dos seus fins estatutários e estejam a eles (fins) diretamente ligados; segundo, quando a fundação seja acionista ou cotista de uma sociedade comercial. (Sabo, 2018: 347-348) ⁵

É importante que o patrimônio e os recursos da OSC sejam trabalhados, capitalizados de maneira a se reverter para o cumprimento dos escopos sociais da organização. Desse modo, além de poder desenvolver atividades econômicas próprias, abre-se a oportunidade, inclusive, de serem sócias ou acionistas de empresas, condição que algumas já usufruem desde o momento de criação.

Em matérias de CEBAS, verifica-se que atividades de sustentabilidade foram alvo de interpretações equivocadas dos órgãos certificadores, em especial na área de assistência social, pela confusão com o critério de gratuidade. Entretanto,

5 PAES, Jose Eduardo Sabo. *Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 9. ed. São Paulo: Forense, 2018.

com o passar do tempo, houve amadurecimento da temática e a LC nº 187/21 passou a admitir o desenvolvimento de atividades que gerem recursos, a fim de que essas contribuam para as atividades fins (saúde, educação e assistência social).

Nesse sentido, o art. 4º da LC nº 187/21⁶ autoriza a execução de outras atividades para além das certificáveis ao prever que a imunidade “abrange as contribuições sociais relativas à entidade beneficente, bem como todas as suas atividades”. A redação evidencia que se permite, inclusive, que a entidade mantenha e constitua outros CNPJ's, mas que a imunidade não se estende a outra pessoa jurídica.

Vale citar que a melhor compreensão das atividades de geração de recursos decorre dos entendimentos jurisprudenciais, e aqui destacam-se os preceitos fixados pelo STF, onde o Ministro Gilmar Mendes, no bojo da ADI 4480⁷, resgatou o entendimento exarado pela Corte no contexto da ADI 2028, fixando que a exigência de cobrança não descaracterizaria a entidade como sendo de assistência social.

De acordo com a Suprema Corte, o fato de a entidade cobrar pela prestação de alguns de seus serviços ou benefícios, ou ainda possuir outras fontes de receita que visem o lucro, não lhe retira a condição de beneficente. Ainda, reconhece ser improvável que uma entidade beneficente privada consiga recursos suficientes para atender seus objetivos apenas com doações voluntárias de particulares. Nesse sentido, destaca-se trecho do relator, Ministro Joaquim Barbosa:

“(...) é da essência das atividades privadas beneficentes não contar necessariamente com subsídio público. Nesse aspecto, é necessário também resguardar outro princípio constitucional, que assegura aos cidadãos atuar livremente, segundo suas crenças e consciências, no campo da filantropia e do assistencialismo. Se as fontes de recursos das entidades beneficentes forem limitadas a doações espontâneas e às subvenções públicas, perde-se a garantia de independência.

...

(ADI 2028. rel. min. Joaquim Barbosa, red. min. Rosa Weber, DJE 8.5.2017) ⁸

São diversas as estratégias disponíveis para as OSC's gerarem recursos, mesclando fontes de recursos (pessoas físicas, empresas, governo, organismos internacionais ou OSC's) com estratégias que vão desde ações tradicionais de campanha de doações, realização de eventos, passando por venda de serviços e produtos,

6 “Art. 4º A imunidade de que trata esta Lei Complementar abrange as contribuições sociais previstas nos incisos I, III e IV do caput do art. 195 e no art. 239 da Constituição Federal, relativas à entidade beneficente, a todas as suas atividades e aos empregados e demais segurados da previdência social, mas não se estende a outra pessoa jurídica, ainda que constituída e mantida pela entidade à qual a certificação foi concedida.”

7 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.480/DF. 9942862-64.2010.1.00.0000. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 27.03.2020. Ata de Julgamento n.º 7. DJe 27.03. 2020. DJe-82, Acesso em 10 set. 2023.

8 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.028/DF. Relator: Joaquim Barbosa, red. min. Rosa Weber, DJE 8.5.2017.

licença de marca social, participação em chamamentos de financiamento, entre tantas outras formas.

Visando concretizar a explanação, apresenta-se três exemplos de práticas de geração de recursos realizados por entidades imunes:

Exemplo 1

Área de atuação: assistência social

Atividade-meio (geração de recursos): Venda de produtos. Entre os produtos oferecidos pela organização, destaca-se a castanha-de-caju. O cultivo artesanal desse produto não apenas sustenta a tradição local, mas também é responsável pela geração empregos, diretos e indiretos, para os moradores de comunidades no sertão nordestino.

Atividade-fim: Desenvolve projetos sociais, de educação, trabalho e renda, água, moradia e saúde

Exemplo 2

Área de atuação: assistência social

Atividade-meio (geração de recurso): Venda de produtos. Elabora e vende produtos gráficos, aplicando o resultado excedente das operações nas finalidades sociais.

Atividade-fim: Oferta serviço de convivência e fortalecimento de vínculos, bem como ações de assessoramento e defesa e garantia de direitos.

Exemplo 3

Área de atuação: Educação

Atividade-meio (geração de recurso): Investe em ações, bem como é acionista de empresa, revertendo o resultado nas ações sociais.

Atividade-fim: Oferta educação básica e ensino superior.

Essas atividades econômicas que subsidiam financeiramente a atuação na assistência social e educação, são realizadas dentro de um contexto fático de insegurança jurídica, pois a prática demonstra a atuação da RFB questionando-as, cominando em cancelamento da imunidade tributária sob alegação de desvio de finalidade.

3. CONFLITOS COM A RECEITA FEDERAL BRASIL

A prática evidencia que as estratégias para maximizar a obtenção de recursos são altamente desincentivadas ou questionadas pela RFB, sobretudo, quando a OSC se utiliza de meios tão corriqueiros no setor privado para trabalhar o patrimônio. Nos últimos 10 anos, a RFB elaborou diversos entendimentos em matéria de imunidade tributária e isenções fiscais, o que demonstra forte atividade legislativa de restrição dos direitos das OSC's, conforme passa-se a demonstrar.

A Solução de Consulta nº 159/2014 - Cosit⁹ ao analisar a questão sobre o prisma da isenção, entendeu ser admissível que a entidade obtenha receitas

⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 159 – Cosit, de 24 de junho de 2014. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=53791>. Acesso em 10 set. 2023.

no intuito de complementar os recursos necessários à consecução de seus fins institucionais, sem que isto lhe acarrete a perda do direito à isenção. No entanto, essas atividades não podem configurar desvirtuamento de suas atividades-fim e tampouco prejuízo ao mercado, mediante concorrência privilegiada em segmento empresarial não beneficiado com o mesmo favor fiscal.

Já na Solução de Consulta nº 558/2018 - Cosit¹⁰, ao tratar das imunidades dos serviços sociais autônomos concluiu que inexistindo ofensa à livre concorrência, a imunidade dos serviços sociais autônomos se faz presente mesmo quando o patrimônio, a renda e os serviços da instituição não estejam relacionados com as suas finalidades essenciais, como no caso dos rendimentos relativos a aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, devendo, porém, os recursos decorrentes dessas explorações serem destinados aos objetivos da entidade.

A Solução de Consulta nº 199/2018 - Cosit¹¹, por sua vez, impede a participação de entidade isenta em sociedade empresarial, sem qualquer relação com as atividades originalmente prestadas pela entidade. Ressalvando, que desde que cumpridos os requisitos legais para o gozo da isenção do IRPJ e da CSLL do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, a integralização de capital de instituição sem fins lucrativos, em cooperativa de crédito, com a finalidade de manter o poder aquisitivo do valor investido, não a prejudica de usufruir da isenção, caso as respectivas sobras sejam totalmente destinadas à manutenção e ao desenvolvimento de suas finalidades essenciais.

Essa Solução de Consulta, reconhece que não há impedimento legal para investimento em atividade empresária, mas que se a atividade econômica for exercida, essa não poderia ser afastada dos objetivos constantes nos estatutos sociais, pois do contrário haveria “contaminação do capital utilizado na consecução das atividades-fim da instituição por um capital de risco com finalidade diversa às da entidade, provocando uma ruptura com seus objetivos sociais.” Nessa mesma linha, em 2023 foi editada a Solução de Consulta 12/2023¹² entendendo que a participação societária de instituição imune em sociedade empresária afasta as imunidades por representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seus objetos sociais.

10 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 558 – Cosit, de 20 de dezembro de 2017. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=89086>. Acesso em 10 set. 2023.

11 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 199 – Cosit, 05 de novembro de 2018. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=96486>. Acesso em 10 set. 2023.

12 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 12 – Cosit, 06 de janeiro de 2023. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=128375>. Acesso em 10 set. 2023.

Em 2019, a Soluções de Consulta - Cosit nº 278/2019¹³ apresenta-nos que as autoridades fiscais já admitem que entidades imunes realizem investimentos com o objetivo de obter receitas complementares, desde que sejam observados os seguintes requisitos: (i) não haja desvio de finalidade em relação ao exercício da atividade-fim, ou seja, a entidade deve, precipuamente, cumprir com o seu objeto social; (ii) a entidade beneficente se mantenha sem finalidade lucrativa, não podendo, portanto, distribuir eventual superávit percebido; (iii) a atividade complementar tenha identidade com aquela exercida pela própria entidade imune; (iv) não ocorra desequilíbrio concorrencial no mercado em que inserida a atividade complementar; e (v) os recursos obtidos com a atividade complementar sejam aplicados integralmente na atividade-fim da entidade imune.

Por fim, a Solução de Consulta - Cosit nº 58/2021 – Cosit¹⁴, firma entendimento no sentido de que “percebe-se que a atividade econômica de entidades sem fins lucrativos é admissível para subsidiar suas atividades sociais, desde que isso não acarrete desvirtuamento das suas atividades fins, nem represente concorrência desleal no mercado.”

Das soluções apresentadas, extrai-se que o desenvolvimento de atividade de sustentabilidade, ou seja, de geração de recursos, em que pese inexistir vedação legal, possui as seguintes diretrizes ditadas pela RFB:

- (i) Não desvirtuem e sejam correlacionadas a atividades-fim;
- (ii) Haja previsão estatutária;
- (iii) não gerem concorrência desleal;
- (iv) a participação em sociedades empresariais sem relação com a atividade-fim é vedada, exceto em cooperativas de crédito, desde que as sobras sejam destinadas às finalidades essenciais.

As regras criadas pela RFB têm forte viés reducionista das regras fixadas em leis complementares, espécie legislativa apta a regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, I, *CF*), além disso, a prática demonstra-nos que o fisco tende a classificar as atividades como desvio de finalidade, mesmo que haja previsão em estatuto, limitando-se apreciar a operação em sua fase inicial, ignorando se houve retorno do valor aplicado, e se esse valor foi reaplicado nas finalidades sociais ou ainda se houve prejuízo à entidade, afastando entendimento já consagrado pelo STF (SV 52).

13 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta nº 278 – Cosit, 26 de setembro de 2019. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=103954>. Acesso em 10 set. 2023.

14 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta - Cosit nº 58 – Cosit, de 25 de março de 2021. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=116390>. Acesso em 10 set 2023.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise desenvolvida neste texto demonstra que, embora as OSC's sejam reconhecidas pela Constituição Federal como essenciais para o desenvolvimento social, especialmente nas áreas de educação, saúde e assistência social, o caminho para a efetivação de seus direitos tributários é permeado por desafios significativos. As regulamentações e interpretações restritivas da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio de soluções de consultas, impõem uma carga burocrática que restringe a autonomia das OSC's e desestimula práticas de sustentabilidade financeiras que são legítimas e necessárias para a perenidade de suas atividades.

Essa interferência estatal, que ultrapassa o mínimo necessário para assegurar a boa aplicação dos recursos públicos, representa um descompasso com o regime jurídico das OSC's, que são entidades privadas e devem gozar de liberdade para desenvolver suas atividades, desde que observados os requisitos legais. A criminalização burocrática das OSC's, como discutido ao longo do texto, não apenas coloca em risco a sustentabilidade dessas organizações, mas também compromete sua capacidade de continuar prestando serviços essenciais à sociedade.

Portanto, é urgente que se promova uma revisão das práticas administrativas e fiscais aplicadas às OSC's, buscando um equilíbrio entre a necessária fiscalização dos requisitos imunizantes e a preservação da autonomia dessas entidades, sem desidratar as diretrizes constitucionais. Somente assim será possível garantir que as organizações possam continuar a desempenhar seu papel fundamental na promoção do bem-estar social, sem que sejam sufocadas pelas exigências burocráticas desproporcionais e pela insegurança jurídica que hoje enfrentam.