

UNIVERSIDADE PAULISTA

WENDELL DA COSTA SANTOS

**DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS APLICADAS ÀS ENTIDADES DO
TERCEIRO SETOR NO BRASIL E SEUS IMPACTOS NA SOCIEDADE**

SÃO JOSÉ DOS CAMPOS

2020

WENDELL DA COSTA SANTOS

**DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS APLICADAS ÀS ENTIDADES DO
TERCEIRO SETOR NO BRASIL E SEUS IMPACTOS NA SOCIEDADE**

Trabalho de conclusão de curso para obtenção do título de graduação em Direito apresentado à Universidade Paulista – Unip.

Orientador: Prof. Me. Lucas Santos de Almeida

SÃO JOSÉ DOS CAMPOS

2020

Santos, Wendell da Costa

DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS APLICADAS ÀS ENTIDADES DO
TERCEIRO SETOR NO BRASIL E SEUS IMPACTOS NA SOCIEDADE /
Wendell da Costa Santos. - 2020.

0050 f. : il. color

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) apresentado ao Instituto
de Ciência Jurídicas da Universidade Paulista, São José dos Campos,
2020.

Área de Concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Me. Lucas Santos de Almeida.

1. Direito Tributário. 2. Desonerações Tributárias. 3. Terceiro Setor. I.
Almeida, Lucas Santos de (orientador). II.Título.

WENDELL DA COSTA SANTOS

**DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS APLICADAS ÀS ENTIDADES DO
TERCEIRO SETOR NO BRASIL E SEUS IMPACTOS NA SOCIEDADE**

Trabalho de conclusão de curso para obtenção do título de graduação em Direito apresentado à Universidade Paulista – Unip.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA:

_____ / ____ / _____

Prof. Orientador: Me. Lucas Santos de Almeida
Universidade Paulista – UNIP

_____ / ____ / _____

Profº:
Universidade Paulista - UNIP

_____ / ____ / _____

Profº:
Universidade Paulista – UNIP

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho à toda minha família, em especial meus pais, Vera Lúcia e Genivaldo, por ter me formado para a vida e ter me ensinado o verdadeiro significado da palavra “caráter”. Dedico também ao meu irmão mais velho, o Kabs, por ter partilhado comigo tamanhos ensinamentos e por ser um exemplo de excelência na consecução dos objetivos pessoais, profissionais e acadêmicos. Por fim, dedico também ao meu irmão mais novo, o Dutrinha, por ter perseguido com tamanha dedicação e afinco até o fim seu objetivo acadêmico e por ter me ensinado o quão paciente devemos ser com as pessoas.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por ter me concedido saúde e discernimento para fazer as mais difíceis escolhas em minha vida que propiciaram chegar onde estou. Agradeço à Aline, pessoa que em todos os momentos esteve e está sempre ao meu lado, partilhando os dias mais difíceis e os melhores momentos. Agradeço também ao IPMMI, que me concedeu a possibilidade de conhecer afundo o Terceiro Setor e por me inspirar diariamente a contribuir de alguma forma à sociedade. E não menos especial, agradeço aos meus nobres colegas da turma P/Q 1º SEMESTRE DE 2016 que muito contribuíram nessa longa e agradável jornada de cinco anos, além de todos os professores, em especial ao meu orientador, Prof. Me. Lucas Santos de Almeida, que em meio à todas as dificuldades em decorrência da pandemia do COVID-19 neste último ano, sempre foi muito solícito e partilhou seus ensinamentos com maestria.

“A confiança é uma virtude ativa, virtude heroica, e não há heroísmo sem luta”.

- Venerável Madre Maria Teresa de Jesus Eucarístico

RESUMO

O presente estudo versará sobre as desonerações tributárias aplicadas às entidades do Terceiro Setor no Brasil e seus impactos na sociedade, objetivando aclarar se tais impactos podem ser considerados positivos ou negativos para a população brasileira. Ainda, será analisado se os critérios contidos no ordenamento jurídico brasileiro para o gozo de tais imunidades são adequados e se as exigências das contrapartidas prestadas pelas entidades filantrópicas por meio de leis ordinárias podem ser consideradas inconstitucionais. Com uso da metodologia de pesquisa exploratória, incluindo-se consulta à livros, artigos, legislação, jurisprudências, entendimentos doutrinários e dados coletados de pesquisas, observou-se que o resultado da atuação dessas instituições é altamente benéfico à sociedade. Apontou-se também o caminho para se evitar distorções de interpretação das normas atuais e a solução para inconstitucionalidade de aplicação das leis que versam sobre o tema.

Palavras-chave: Direito Tributário; Desonerações Tributárias; Terceiro Setor.

ABSTRACT

This study will deal with tax exemptions applied to Third Sector entities in Brazil and their impacts on society, aiming to clarify whether such impacts can be considered positive or negative for the Brazilian population. In addition, it will be analyzed whether the criteria contained in the Brazilian legal system for the enjoyment of such immunities are adequate and whether the requirements of counterparts provided by philanthropic entities through ordinary laws can be considered unconstitutional. Using the methodology of exploratory research, including consultation of books, articles, legislation, jurisprudence, doctrinal understandings and data collected from research, it was observed that the result of the performance of these institutions is highly beneficial to society. It also pointed out the way to avoid distortions in the interpretation of current rules and the solution for unconstitutionality in the application of laws dealing with the subject.

Keywords: Tax law; Tax Exemptions; Third sector.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS	12
2.1 Imunidades tributárias	13
2.2 Isenções tributárias	17
3 TERCEIRO SETOR NO BRASIL	21
3.1 Considerações gerais e esboço histórico.....	21
3.2 Qualificações, certificações e títulos Jurídicos Especiais.....	35
3.2.1 Título de utilidade pública federal (UPF).....	35
3.2.2 Título de organização da sociedade civil de interesse público (OSCIP)	36
3.2.3 Certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS)	36
4 TRIBUTAÇÃO NO TERCEIRO SETOR	38
4.1 Considerações gerais	38
4.2 Imunidades tributárias	38
4.2.1 Imunidade tributária de impostos	39
4.2.2 Imunidade referente às contribuições para a seguridade social	39
4.2.3 Regulação das imunidades por Lei Complementar	40
5 IMPACTOS SOCIAIS E ECONÔMICOS DA APLICAÇÃO DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS ÀS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR	42
6 CONCLUSÃO.....	46
REFERÊNCIAS.....	48

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa estudar de forma mais aprofundada as entidades do chamado Terceiro Setor no Brasil, suas relações com o Estado no que tange às parcerias e desonerações tributárias concedidas à essas instituições, bem como busca entender sua relação com a sociedade, em especial os impactos sociais decorrentes de sua atuação.

Essa busca se justifica pela importância que o Terceiro Setor vem demonstrando ter perante a sociedade, principalmente nas últimas décadas, e, embora amplamente presente no país, ainda carece de uma solidificação através de um reconhecimento mais robusto por parte da Administração Pública e pela sociedade como um todo.

Mister se faz também destacar a notoriedade da execução das atividades de tais instituições, pois empreendem seus esforços nos setores mais sensíveis da sociedade, tais como a saúde, a educação e a assistência social e, embora sejam funções precípuas do Estado, o Terceiro Setor se faz presente para, muitas vezes, preencher as lacunas deixadas pela inexistência ou ineficácia do atendimento da administração Pública à população mais vulnerável.

O intuito principal desta pesquisa reside na busca de compreender quais são os impactos percebidos pela sociedade frente às imunidades tributárias que gozam as instituições filantrópicas no Brasil, propiciando uma análise mais precisa sobre os benefícios revertidos à população brasileira como consequência da não tributação.

Para o alcance e embasamento da resposta frente à problemática e o objetivo macro acima exposto, tem-se como objetivos específicos: I - a verificação se de fato há um retorno positivo à sociedade – de forma quantitativa e qualitativa - por meio dos serviços prestados por estas entidades em substituição à atuação direta do estado; II - investigar se os critérios para o gozo de tais benefícios tributários previstos pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e demais legislações infraconstitucionais são adequados; III - Analisar se as exigências de contrapartidas impostas às entidades filantrópicas por lei ordinária para o gozo das imunidades tributárias podem ser consideradas inconstitucionais.

Ao final do trabalho, poderá concluir-se que os objetivos são atingidos, trazendo todas as respostas sobre as questões específicas e a problemática

central, além de expostos de forma clara os impactos sociais e econômicos experimentados pela sociedade brasileira em decorrência da verdadeira prestação de serviços sociais das entidades do Terceiro Setor.

2 DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Instituídas e regulamentadas pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) e demais legislações esparsas, as desonerações tributárias no Brasil são aplicadas, segundo Torres (2011), utilizando-se de 3 técnicas principais, quais sejam: a imunidade tributária – decorrente da Constituição, a isenção tributária – decorrente de legislações infraconstitucionais e a não-incidência tributária.

Nesse aspecto, ao tratar da imunidade tributária, Sabbag (2018) afirma que o instituto da imunidade tributária se mostra como regramento constitucional de desoneração tributária, ou seja, são normas constantes da Constituição Federal que objetiva impossibilitar a tributação, “por vontade do legislador constituinte, que assim se manifesta objetivando homenagear determinados valores inalienáveis da pessoa” (SABBAG, 2018, p. 186).

Nesse diapasão, Carvalho (2018, p. 169) afirma que

Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não incidência agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); e pura e simples (não incidência em sentido estreito).

Quanto ao instituto da não-incidência tributária, em sentido estrito, Nejaim (2017) explica que pode ser analisado como um método que o governo se vale para regular o mercado adotando critérios diferentes de acordo com o cenário em que o país se encontra num certo período.

Sob esse prisma, denota-se que desonerar importação de uma determinada matéria-prima em falta no mercado nacional, ou desonerar exportação de determinado bem para aumentar a produção interna e conseqüentemente gerar novos empregos são alguns dos exemplos de mecanismos utilizados.

Outrossim, a não-incidência tributária, em sentido amplo, tem o mesmo condão de “desonerações tributárias”, abarcando não só as imunidades e isenções tributárias, mas também a não-incidência em sentido estrito.

Ressalta-se também que

Dependem de lei não somente a instituição de tributo mas também as desonerações tributárias. Assim, se uma obrigação tributária foi

determinada por lei, decorrendo a cobrança do tributo, pelo Fisco, somente a lei que poderá ensejar o afastamento da obrigação e a dispensa da sua cobrança (SABBAG, 2018, p. 67).

Deste modo, insta destacar que, segundo Sabbag (2017), muito embora a Constituição Federal de 1988 tenha sido expressa quando mencionou os termos “instituição” e “aumento”, que, em tese, leva-se à interpretação de que a lei apenas age como um instrumento de criação ou de majoração, “essa não parece ser a melhor exegese: a lei tributária deve servir de parâmetro para criar e, em outro giro, para extinguir o tributo; para aumentar e, em outra banda, reduzir a exação” (SABBAG, 2017, p. 63).

Em suma, pode-se afirmar que

As limitações ao poder de tributar são, em última análise, qualquer restrição imposta pela CF às entidades dotadas de tal poder, no interesse da comunidade, do cidadão ou, até mesmo, no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras. Nos arts. 150, 151 e 152 da CF encontram-se as limitações ao poder de tributar, que são: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição do confisco, liberdade de tráfego, imunidades, além de outras limitações. (SABBAG, 2018, p. 50)

2.1 Imunidades tributárias

As imunidades tributárias merecem uma análise muito mais profunda do que a simples observação dos objetivos limitadores ao poder de tributação. Tal instituto tem origens em princípios constitucionais basilares, de modo que o legislador constituinte resolveu por bem resguardar “valores constitucionalmente consagrados, tais como a liberdade religiosa, a liberdade política, a liberdade sindical, a liberdade de expressão, os direitos sociais, o acesso à cultura, o incentivo à assistência social etc.” (SABBAG, 2018, p. 186).

Para Paulsen (2019), as normas que tratam das imunidades tributárias podem ser classificadas como de competência essencialmente negativa, pois tais regramentos constitucionais vedam a possibilidade da existência de tributação de determinadas instituições ou pessoas, especialmente sobre suas operações, patrimônios ou de outras formas de demonstrações de riqueza.

Nessa mesma linha, reforçando o entendimento de que as imunidades tributárias, em seu próprio núcleo, é um instituto desprovido de competência positiva, Sabbag (2018, p. 186) afirma que “a norma imunizante representa uma delimitação negativa da competência tributária, o que nos leva a afirmar que a imunidade é uma norma de ‘incompetência tributária’.”

Ainda quanto às suas formas,

Podem-se classificar as imunidades, também, em objetivas e subjetivas. A imunidade objetiva é aquela em que se exclui da tributação determinado bem, riqueza ou operação considerado de modo objetivo, sem atenção ao seu titular. É o caso da imunidade dos livros, jornais e periódicos, que só alcança as operações com esses instrumentos de manifestação do pensamento e das ideias, não se estendendo aos autores, às editoras e às livrarias. Subjetiva, de outro lado, é a imunidade outorgada em função da pessoa do contribuinte, como a imunidade dos templos (instituições religiosas) e dos partidos políticos (PAULSEN, 2019, p. 131).

Embora a Constituição Federal não se valha diretamente do termo “imunidade”, “utiliza-se de outras expressões: veda a instituição de tributo, determina a gratuidade de determinados serviços que ensejariam a cobrança de taxa, fala de isenção, de não incidência etc.” (PAULSEN, 2019, p. 128).

Acerca do assunto, Paulsen (2019, p. 128) afirma ainda que, independentemente dos termos utilizados no decorrer do texto contido na Constituição Federal, já é consolidado o entendimento de que na verdade o legislador constituinte se referiu à imunidade, impedindo assim a tributação nesses casos. “O próprio STF já reconheceu a natureza de imunidade a essas regras constitucionais de ‘não incidência’ e de ‘isenção’”.

Frisa-se ainda, “aliás, que as imunidades e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, recebendo, para o STF, a estatura de cláusulas pétreas” (SABBAG, 2018, p. 186).

Nessa mesma linha, importante destacar o ensinamento de Caliendo (2019, p. 385), quando diz que “Não importa a denominação utilizada, o que interessa é a sua natureza”, e finaliza ao sustentar que “Se houver um caso denominado de não incidência ou isenção no texto constitucional, este terá a natureza de imunidade, mesmo que o texto a denomine de “isenção”.

Da leitura do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, podemos destacar entidades resguardadas com imunidades tributárias pelo legislador constituinte, tais como os templos de qualquer culto, as entidades sindicais de trabalhadores, os partidos políticos e as instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, *verbis*:

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: (...)

b) templos de qualquer culto;
 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. (...) (BRASIL, 1988, grifo nosso)

Insta salientar que a imunidade tributária atribuída aos templos de qualquer natureza prescinde de um viés histórico, sendo que desde o advento da Proclamação da República, onde o Brasil deixou de ter uma religião oficial – catolicismo – para tornar-se um Estado laico, foi criando mecanismos ao longo do tempo para resguardar a pluralidade de religiões.

Deste modo, culminou na introdução do dispositivo constitucional que prevê a “intributabilidade das religiões, como um direito e garantia fundamental da pessoa, distanciando os impostos dos templos, independentemente da dimensão da igreja ou do seu número de adeptos” (SABBAG, 2018, p. 192).

Outro ponto que merece destaque é o ensinamento de Segundo (2017), asseverando que os proventos advindos de locações de imóveis de titularidade das instituições de cunho religioso, com a condição de que tais recursos sejam revertidos em sua totalidade em favor de suas finalidades institucionais.

[...] “O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas” (STF, Pleno, RE 325.822-SP, Rel. p/o Acórdão Min. Gilmar Mendes, j. em 18/12/2002, m. v., DJ de 14/5/2004, p. 33). (SEGUNDO, 2017, p. 63)

Neste mesmo sentido, como preceitua o art. 150, § 4.º, o constituinte não vislumbrou oposição quanto a execução de atividades correlatas às finalidades de tais instituições, sendo que, neste caso, segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal,

[...] o templo desfrutará da imunidade, desde que cumpra determinadas condições:

- a) a prova do reinvestimento integral do montante pecuniário advindo das atividades conexas na consecução dos objetivos institucionais da Igreja;
- b) a prova da inexistência de prejuízo à livre concorrência, impedindo-se o cunho empresarial atividade financeira desempenhada (STF, RE 87.890).” (SABBAG, 2018, p. 192, grifo nosso)

Quanto aos partidos políticos, vale-se da mesma regra adotada para os templos de qualquer culto, não incidindo a cobrança de tributos em relação à seu

patrimônio, renda e atividades que guardam relação com as finalidades de sua existência. (PAULSEN, 2019). Nesse diapasão, podemos destacar que “Tal imunidade tem como elemento teleológico a liberdade política, preceituada no art. 1.º, V, do texto constitucional, indicando um dos fundamentos da nossa República” (SABBAG, 2018, p. 194).

Para Carvalho (2018, p. 183), as imunidades tributárias dessas instituições são vitais, visto que

Os partidos são células de capital relevância para a organização política da sociedade, saindo de seus quadros os representantes dos vários setores comunitários, que dentro deles discutem e aprovam os programas e as grandes teses de interesse coletivo.

No bojo das imunidades tributárias que gozam as entidades sindicais dos trabalhadores, Baleeiro e Derzi (2018) afirmam que a Constituição Federal de 1988 foi a primeira a incluir o termo “trabalho” no rol de valores, tais como a pluralidade religiosa e de ideologia política, conferindo à tais entidades sindicais as imunidades a que fazem jus desde então. Cabe ressaltar que “esta imunidade protege somente os sindicatos dos empregados, isto é, as entidades obreiras. Sendo assim, os sindicatos patronais (dos empregadores) serão destinatários de uma normal tributação”. (SABBAG, 2018, p. 194)

Diante do estudo do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, em especial a alínea c do inciso VI, depreende-se, nos dizeres de Baleeiro e Derzi (2018, p. 306):

Não se pode dizer que as atividades imunes, nos incisos citados, sejam instrumentos de governo. Não o são, mas configuram atividades de “interesse público” no sentido lato, que são desempenhadas sem intuito de lucro, ou proveito individual privado. Enquanto atividades que, em sua essência, não configuram exploração econômica, são despidas de capacidade contributiva.

Ao analisar as imunidades tributárias tratadas pela alínea c do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, mais precisamente no que tange às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos – que serão tratadas de forma mais aprofundada em capítulo próprio, devem ser estudadas separadamente, e com maior cautela. Isso porque, tanto as entidades que atuam na área da educação quanto as instituições de assistência social são imunes à tributação relativa à impostos – sobre o patrimônio, renda ou serviços.

Porém, embora o legislador constituinte tenha dado um olhar privilegiado às instituições da área da educação, foi ainda mais criterioso com o tratamento

dado às instituições de assistência social sem fins lucrativos. Nesse sentido, Sabbag (2018, p. 195) nos explica que,

Como instituições de assistência social, despontam-se aquelas que auxiliam o Estado (art. 204, II, da CF) no atendimento dos direitos sociais (art. 6.º da CF), como a saúde, a maternidade, a segurança, o trabalho, a moradia, a assistência aos desamparados etc.

Frise-se que a entidade de assistência social (e não as entidades educacionais!) é, concomitantemente, imune a impostos (art. 150, VI, c, da CF) e a contribuições social-previdenciárias (art. 195, § 7.º, da CF), por exemplo, o PIS (RE 636.941-2014).

2.2 Isenções tributárias

Para Mazza (2018), embora a isenção e a imunidade se apresentem similares quando analisadas sob uma ótica que difere da técnica jurídico-tributária, principalmente pelo fato de que para o “contribuinte”, as consequências práticas são as mesmas – a dispensa de pagamento do tributo, tais institutos são extremamente distintos à luz das normas de Direito Tributário.

Conforme tratado no item anterior, a imunidade se difere da isenção, pois é uma norma contida na constituição e possui um viés limitador quanto a tributação de determinados bens ou pessoas. Logo, “a imunidade opera no plano constitucional interagindo com as regras que definem a competência para instituição de tributos antes que o fato gerador ocorra”, ao passo que a isenção decorre da vontade do legislador infraconstitucional (MAZZA, 2018, p. 349).

Da leitura do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), mais precisamente em seu artigo 175, depreende-se que, diferentemente do que ocorre com a imunidade, onde a Constituição Federal (BRASIL, 1988) delimita a não ocorrência do fato gerador, na isenção há a ocorrência do fato gerador, porém tem como consequência a chamada “exclusão do crédito tributário”, *verbis*:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente. (BRASIL, 1966, grifo nosso)

Observa-se que o parágrafo único faz uma ressalva quanto à exclusão do crédito tributário, visto que o fato de ter sido excluída a obrigatoriedade do pagamento do tributo, não se exonera o contribuinte do cumprimento das

obrigações que dela decorrem, aqui denominado como obrigações tributárias acessórias.

Nesse aspecto, importa trazer à baila o fato de que o “O STF admite que, tratando-se de isenção, o fato gerador ocorre, acarretando a criação da obrigação tributária (RE 114.850-1/1988; RE 97.455-RS)”. Assim, necessário se faz afirmar que, se houve a incidência de isenção, também existiu um fato gerador anterior à este, culminando na chamada incidência da obrigação tributária. (SABBAG, 2018 b, p. 254)

Diferente da imunidade, onde decorre da vontade do legislador constituinte e prescinde de natureza de garantia fundamental, a elaboração de norma que concede isenção de um tributo se origina com um viés político do próprio ente tributante investido de competência de instituí-lo, visto que “da mesma forma que a Constituição Federal confere a aptidão para arrecadar determinado tributo, permite também que o Ente Tributante delibere dispensar legalmente o seu recolhimento em casos predeterminados” (MAZZA, 2018, p. 350).

Nessa mesma linha, a doutrina cita o princípio da legalidade tributária, que deve sempre ser observado ao instituir uma norma que inaugura isenção e que, em suma “A competência para instituir tributos é da lei, igualmente o será na competência para conceder isenções” (CALIENDO, 2019, p. 1095).

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), em seu artigo 176 reforça a afirmação de Caliendo, onde preconiza que independente de previsão contratual, a isenção dar-se-á sempre mediante à “lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”.

Destarte, insta salientar que não basta que a criação de um regramento para isenções advinha da edição de uma lei, pois deve-se observar também qual o tipo de norma se valeu o legislador para editar a norma instituidora do tributo em questão.

Paulsen (2019, p. 335) explica que, “para os tributos sob reserva de lei complementar, também a concessão de isenção terá de ser feita através de tal instrumento legislativo, pois a isenção implica renúncia fiscal [...]”, casos em que, à título exemplificativo, podemos destacar o “imposto sobre grandes fortunas (IGF), do empréstimo compulsório e do imposto extraordinário de guerra (IEG)” (CALIENDO, 2019, p. 1095).

Embora a abrangência das espécies tributárias que podem ser passíveis de isenções seja maior do que as relacionadas à imunidade – como regra geral somente impostos, existem casos em que os tributos não são passíveis de isenção, independentemente da observância ou não da norma instituidora do tributo ter-se dado por lei complementar, como bem nos ilustra PAULSEN (2019, p. 335) ao afirmar que a isenção, em hipótese alguma,

Se aplicará às taxas e contribuições de melhoria, que têm caráter contraprestacional, e aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (art. 177 do CTN). As isenções de taxas e contribuições de melhoria têm de ser específicas e inequívocas.

As imunidades, por serem tratadas como cláusulas pétreas constitucionais, tendem a se perpetuar no decorrer do tempo, já que ilustram a essência constitucional e, portanto, não podem ser objeto de alteração nem por meio de emenda constitucional, salvo se a alteração for extensiva com relação à seus efeitos positivos. Por sua vez, as isenções tendem a se extinguir com o decurso do tempo, pois podem ter um prazo determinado, além de que, em regra, tais normas podem ser revogadas a qualquer momento.

Porém, as hipóteses em que se pode revogar a isenção a qualquer tempo se tratam das chamadas isenções simples. Segundo o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), em seu artigo 104, inciso III e também no entendimento do Supremo Tribunal Federal (RE 564.225 AgR), deve-se observar os critérios da anterioridade nonagesimal e anterioridade de exercício para que se possa proceder com a devida revogação (PAULSEN, 2019).

Ainda quanto às hipóteses de revogação das isenções, destaque se faz às isenções onerosas. Enquanto as isenções simples podem ser revogadas a qualquer tempo - assim tornando-as exigíveis de imediato, as isenções onerosas, na visão de Sabbag (2018 b) não são passíveis de revogação, pois são aplicadas com prazo determinado e conseqüentemente envoltas de direito adquirido.

Acerca do instituto do direito adquirido, Paulsen (2019) brilhantemente nos ensina que a onerosidade, neste caso, se encontra nas condicionantes de contrapartidas do contribuinte em face ao interesse do estado, como na garantia de investimentos numa determinada região, por exemplo, e que com o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei,

A garantia do direito adquirido, nesse caso, mesmo em face de lei que revogue o benefício, é prevista tanto no art. 178 do CTN quanto na Súmula 544 do STF, que enuncia: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”. Sendo revogada a lei de isenção, de qualquer modo prosseguirá tendo ultratividade para aqueles que tenham direito adquirido (PAULSEN 2019, p. 335).

Já para Carvalho (2018, p. 422), a impossibilidade de revogação de lei que concede a isenção de forma onerosa não é absoluta. Isso porque:

[...] havendo a justa indenização advinda dos prejuízos do inadimplemento contratual, também as concedidas por prazo certo e mediante condições podem ser revogadas totalmente (ab-rogação) ou de forma parcial (derrogação). O interesse público deve prevalecer sobre o dos particulares (princípio implícito da supremacia do interesse público).

Há de se falar ainda na questão levantada por Baleeiro e Derzi (2018), relativa à competência tributária. Aduzem que, nos casos em que o legislador ordinário for investido de competência para instituição de um determinado tributo e não o faz, não se confunde com qualquer tipo de isenção, pois se enquadra como um caso de não incidência, ao menos no período em que se perdurar a ausência de decretação do tributo por parte do legislador.

Por óbvio, após explanados os pontos basilares acerca das imunidades e isenções, suas semelhanças sob a ótica extrajurídica e suas claras diferenças, pode-se afirmar seguramente que “A violação do dispositivo em que se contém a isenção importa em ilegalidade, e não em inconstitucionalidade[...]”, caso em que ocorre quando a violação se der por dispositivo que assegura a imunidade (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 258).

3 TERCEIRO SETOR NO BRASIL

3.1 Considerações gerais e esboço histórico

Surgindo da necessidade de preenchimento de lacunas deixadas no que concerne ao desenvolvimento da sociedade por parte do Primeiro Setor – Administração Pública – e pelo Segundo Setor – Mercado, formado pelo setor privado – o chamado Terceiro Setor, embora traga consigo características presentes também nos outros dois setores, pressupõe uma análise mais profunda quanto aos seus princípios norteadores e merecido destaque quanto ao desempenho de seu papel e efetivo retorno à sociedade.

No atacante às características que o Terceiro Setor possui em comum com relação ao Primeiro Setor e ao Segundo Setor, destaca-se, de igual banda ao Segundo Setor, a sua natureza privada, seja a instituição uma associação civil, seja ela uma fundação ou até mesmo uma cooperativa social.

De igual forma, muito embora as instituições atuantes no Terceiro Setor detenham natureza privada, reside em sua finalidade - a busca pela satisfação das necessidades de interesses sociais coletivos - sua simbiose em relação ao Primeiro Setor, ainda que tais instituições não façam parte da administração pública.

Isto posto, na visão de Lopez (2017, p.12), “o Terceiro Setor se baseia na participação dos particulares para prover à sociedade em geral direitos sociais que a ela são garantidos constitucionalmente[...]”, pelo fato do que o “[...]Estado não lhes está apto a proporcionar, sendo necessária a sua atividade em caráter complementar”.

Segundo Paes (2018), a constante e célere evolução social histórica trouxe maior complexidade para que o Estado pudesse suprir as necessidades demandadas pela sociedade, evolução esta que o estado não conseguiu acompanhar. Em sendo partes desta sociedade, tanto as empresas quanto os particulares começaram a se despertar para a importância de suas atuações para combater e minimizar os impactos negativos causados pelas carências que tinham as comunidades que figuravam de forma distante das políticas sociais básicas.

Note-se aqui que a participação ativa dos particulares - tanto as pessoas quanto as empresas - é fundamental para que as finalidades sociais sejam

alcançadas, ou seja, a junção das características do Primeiro Setor e do Segundo Setor, adicionando-se à falta de atuação ou atuação insuficiente do Segundo Setor para promoção das garantias sociais desencadeiam o surgimento do Terceiro Setor.

No Brasil, o surgimento do Terceiro Setor é tomado de fortes raízes culturais envoltas de princípios que permanecem sendo basilares até os dias atuais, tais como o princípio da caridade religiosa. As criações das Santas Casas de Misericórdia no país – em meados do século XVI - são tidas como as pioneiras enquanto organizações da sociedade civil, emergindo diante da necessidade à época, visto que o Estado era pouquíssimo atuante na área social, fazendo com que a população mais carente se encontrasse totalmente vulnerável (SILVA, 2010).

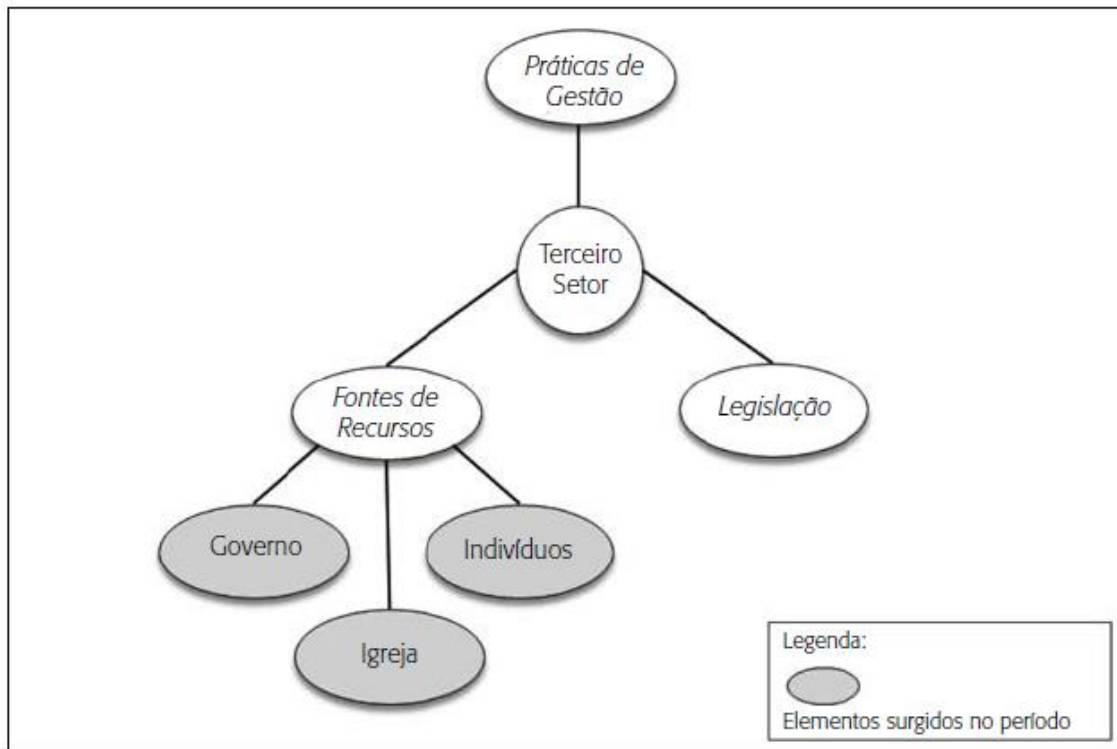
O princípio da caridade religiosa é facilmente perceptível nos ensinamentos de Landim e Carvalho (2007 apud SILVA, 2010, p.5), onde destacam que

O Brasil Colônia foi formatado por um Estado autoritário e centralizado, em simbiose com a Igreja Católica. [...] Diz-se que a sociedade civil foi “construída” pelo Estado — a Coroa portuguesa — através de mandato concedido à Igreja. [...] Educação, saúde, assistência, lazer, passavam fundamentalmente pelos espaços e organizações ligadas ao catolicismo o qual, ainda hoje, é uma referência relevante na organização da filantropia, de uma cultura da “doação”, da assistência e também (através de organismos e espaços relacionados à Igreja) das redes de organizações para o desenvolvimento. Nesse sentido, fazer a história de organizações civis, do tipo associativo e voluntário, com autonomia do Estado ou da Igreja, durante a maior parte da construção da sociedade brasileira, é como procurar agulha em palheiro.

Com o efeito, ao longo do tempo, “Por mais de três séculos — do período colonial até o final do século XIX [...]”, foram sendo criadas novas instituições também de origens religiosas, com o mesmo propósito de prestação de serviços assistenciais às pessoas que Não tinham acesso ao assistencialismo básico prestado pelo Estado, “[...] principalmente nas áreas de saúde, educação e assistência social. Ressalta-se a presença do Estado, da Igreja, assim como dos ricos filantropos na sustentação dos educandários, asilos e hospitais [...]” (SILVA, 2010, p. 6).

A Figura 1 a seguir, ilustrará de forma simplificada o panorama das organizações do terceiro setor à época, tanto quanto as formas organizacionais quanto as legislações pertinentes e, principalmente os agentes que fomentavam o Terceiro Setor.

Figura 1 - Panorama das organizações do Terceiro Setor no fim do século XIX.



Fonte: (SILVA, 2010, p. 6).

Com o passar dos anos, já no início do século XX, mais precisamente com o advento do Código Civil brasileiro de 1916 (Lei nº 3.071/1916), o Terceiro Setor que tinha uma forma mais simplificada passou a ter suas instituições com denominações jurídicas e estruturas distintas, dentre elas as “associações, fundações e sociedades civis sem fins econômicos” (Brasil, 1916). Destaque se dá ao fato de que o Código Civil de 1916 consagrou as igrejas dentre as sociedades civis sem fins econômicos, caracterizando-se pelas sociedades civis religiosas.

Nesse aspecto, Paes (2018) explica que foi nesse momento histórico que as igrejas tiveram reconhecimento por parte do legislador como sendo pessoas jurídicas de direito privado, além de considerar, segundo Silva (2010, p. 7), “[...]as associações como a união de pessoas em torno de objetivos comuns e sem finalidade lucrativa para seus membros”. Além disso, afirma o autor quanto aos outros dois tipos de instituições do Terceiro Setor definidos à época, figuravam as

[...] fundações, como um patrimônio que é destinado pelo seu instituidor para objetivos de interesse público, também sem finalidade lucrativa. Já as sociedades civis permitiam que apenas um indivíduo instituisse uma organização, sem necessidade de associar-se com outros (como ocorre com as associações) e sem necessidade de dispor de patrimônio (como ocorre com as fundações).

Durante as duas décadas subsequentes, a sociedade foi se tornando cada vez mais complexa, muito por conta do crescimento das cidades e a repentina urbanização impulsionados pela expansão em massa da industrialização no país. Tais mudanças fizeram com que surgissem novas formas de organizações da sociedade civil assistenciais sem finalidade de persecução de lucro, tais como os “[...]sindicatos, associações profissionais, federações e confederações defendiam interesses coletivos mais específicos, mas também vinculavam o setor privado às práticas da doação e da assistência notadamente ao operariado” (SILVA, 2010, p. 7).

Tais entidades foram resguardadas com a promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, que dentre seus princípios basilares, abarcava o princípio da solidariedade. Com isso, principalmente os sindicatos ganharam força de atuação, além de legitimada a atuação da iniciativa privada em diversas áreas em que o Estado figurava como titular da responsabilidade de atuação, podendo se destacar a educação (LOPEZ, 2017).

Com o surgimento do aumento significativo de formas organizacionais de entidades atuantes no Terceiro Setor sem que tivessem uma definição bem clara quanto às suas naturezas, fez-se necessária a elaboração de regramentos específicos de atuação para essas instituições que detinham finalidade estritamente públicas. Foi então que o ordenamento jurídico instituiu o título de Utilidade Pública Federal, inaugurado pela Lei nº 91/1935 e que se destinava às entidades que dedicavam seus esforços em prol da coletividade, tendo como critério para a sua concessão e manutenção a apresentação, anualmente, conforme disposto em seu artigo 4º, a “[...] relação circunstanciada dos serviços que houverem prestado à coletividade” (Brasil, 1935).

Na segunda metade da década de 1940, com o fim da ditadura militar capitaneada por Getúlio Vargas, foi promulgada a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, trazendo consigo uma visão diferenciada com relação ao tratamento dado às Entidades do Terceiro Setor. Destaque especial se faz no que concerne às regras de tributação, com vedação expressa ao lançamento de impostos à essas instituições, como podemos extrair de ser artigo 31, onde prevê que:

Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
[...] V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

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;

c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (BRASIL, 1946)

Nota-se que, ainda que o texto constitucional tenha dada a devida atenção e garantia de gozo de imunidade referente a certos tributos às entidades do Terceiro Setor, também ressalta a exigência de que essas organizações se abstenha de almejar finalidade lucrativa.

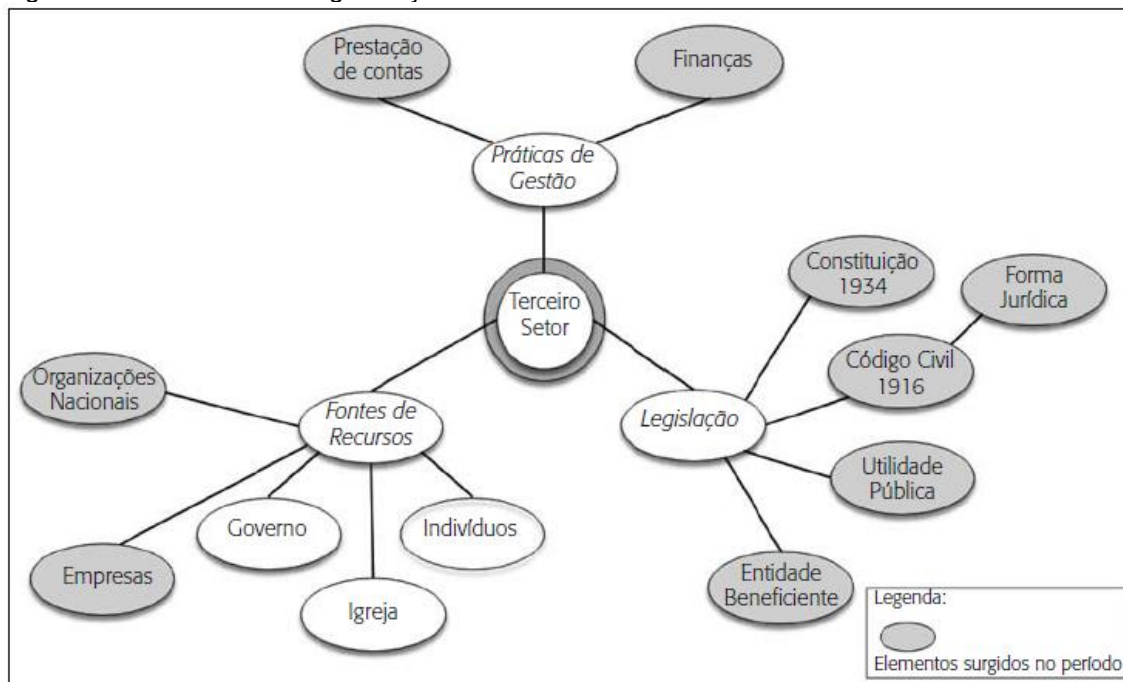
Muito embora a Lei nº 91/1935 – que instituiu o título de Utilidade Pública Federal – tenha reconhecido a importância institucional das organizações pertencentes ao Terceiro Setor, não fez inauguração a nenhum tipo de benefício de cunho econômico (SILVA, 2010). Por conta disso, por meio da instituição da Lei nº 3.577/1959, foi criado o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, que inova ao prever novos benefícios de ordem tributária, conforme disposto em seu artigo 1º, verbis: “

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 (BRASIL, 1959).

Mesmo que, tanto a lei nº 91/1935 - título de Utilidade Pública Federal - quanto a Lei nº 3.577/1959 - Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos - atualmente não estejam mais vigorando, “[...] estabeleceram os alicerces para o marco legal do terceiro setor brasileiro” e ainda servem de base para as atuais normas acerca do assunto (SILVA, 2010, p. 8).

Diante destes fatos histórico, marcados pelo período que compreende a reta final do século XIX até meados do século XX, observam-se claras e substanciais mutações concernentes ao cenário que permeia o Terceiro Setor. Na Figura 2, serão destacadas as consequências de tais mudanças que vão desde a “[...] diversificação das tipologias organizacionais e, conjuntamente, a distinção entre a natureza pública e corporativa das organizações sem fins lucrativos” à presença de “[...] um Estado interventor que passou a exigir que as organizações detivessem certas práticas de gestão (SILVA, 2010, p. 8).

Figura 2 - Panorama das organizações do Terceiro Setor em meados do século XX.



Fonte: (SILVA, 2010, p. 9).

As décadas seguintes até meados da década de 1980, período que antecede à promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, foram marcantes principalmente em decorrência da ditadura militar (1964-1985) e pela conseqüente luta da sociedade civil pela democracia. O fato de que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, em seu texto, não tenha trazido em nenhum tipo de relevante inovação, em especial quanto ao tratamento diferenciado às instituições do Terceiro Setor, coaduna com essa incessante busca pelo modelo democrático (BRASIL, 1967).

Esse fato culminou no surgimento de uma série de “[...] associações civis, movimentos sociais, sindicatos, grupos ambientalistas e de defesa de minorias – foi quando surgiu pela primeira vez, no cenário brasileiro, grande número de ONGs” (SANSANA, 2006, p. 22).

Quanto ao surgimento dessas novas organizações denominadas de ONGs, Fuchs et al. (2014, p. 13) as definem como sendo um “[...] agrupamento de pessoas, estruturado sob a forma de uma instituição da sociedade civil, sem finalidades lucrativas, tendo como objetivo comum lutar por causas coletivas e/ou apoiá-las”.

Fato é que, nos dizeres de Silva (2010, p. 8), essas organizações desempenharam neste período um papel de suma importância no que concerne aos “[...] rumos da sociedade brasileira e na consolidação do terceiro setor”, além de propiciar a captação de recursos oriundos de organizações estrangeiras,

destacando-se por exemplo, a “[...] Ford Foundation, Rockefeller ou MacArthur, assim como de agências de fomento e cooperação internacional, tais como o Banco Mundial ou o Unicef.”

Embora não se encontre no âmbito legal brasileiro a sigla ONG – Organização Não Governamental, pode-se dizer que se vale de um conceito amplamente enraizado em nossa sociedade até os dias atuais.

Vale ressaltar que foram as organizações e agências estrangeiras, num primeiro momento, que inauguraram o termo no Brasil ao atribuir essa denominação às organizações sociais do país responsáveis pela devida aplicação dos recursos estrangeiros por meio da elaboração e execução de projetos sociais (PAES, 2018).

Como consequência, o surgimento dessa nova forma de organização da sociedade civil inovou no sentido de que, enquanto nas décadas anteriores as organizações eram munidas de um elo com o poder público - tanto em sua forma de gestão administrativa, quanto com relação a captação de recursos financeiros para a consecução de suas atividades, as ONGs apresentaram a busca de se dissociarem deste vínculo com o Estado ao passar a buscar parcerias com grupos e agências estrangeira para financiar suas ações (SILVA, 2010).

Para Fuchs et al. (2014, p. 14), além de oferecer uma dinâmica maior na execução de suas atividades, de forma mais ágil e desburocratizada representada pela quebra do paradigma quanto à ruptura do elo com o Estado, as ONGs também são tidas como “[...]mecanismos fundamentais de construção da cidadania, atuando como agentes de fiscalização da sociedade civil sobre a sociedade política, no gerenciamento dos assuntos públicos”

O grupo que compunham as organizações sociais só foi de fato receber a denominação de “Terceiro Setor” em meados dos anos de 1970 por estudiosos norte-americanos, que foi difundido no continente europeu pouco após, já na década de 1980. Daí, depois de toda essa longa jornada percorrida, somente à poucas décadas a relevância do Terceiro Setor passou a ser devidamente reconhecida pelas sociedades contemporâneas. (PAES, 2018)

Neste interim, cabe ressaltar que as organizações que podem ser classificadas como pertencentes ao grupo do Terceiro Setor, além das fundações – excetuando-se as fundações públicas - também as associações de cunho privado, desde que sejam despidas de finalidade lucrativa e que tenham como objetivo assegurar o atendimento às necessidades e direitos sociais dos

indivíduos. Quanto ao tema, Paes (2018, p. 78) salienta ainda mais a importância dessas instituições, visto que

Tais organizações e agrupamentos sociais cobrem um amplo espectro de atividades, campos de trabalho ou atuação, seja na defesa dos direitos humanos, na proteção do meio ambiente, assistência à saúde, apoio a populações carentes, educação, cidadania, direitos da mulher, direitos indígenas, direitos do consumidor, direitos das crianças etc.

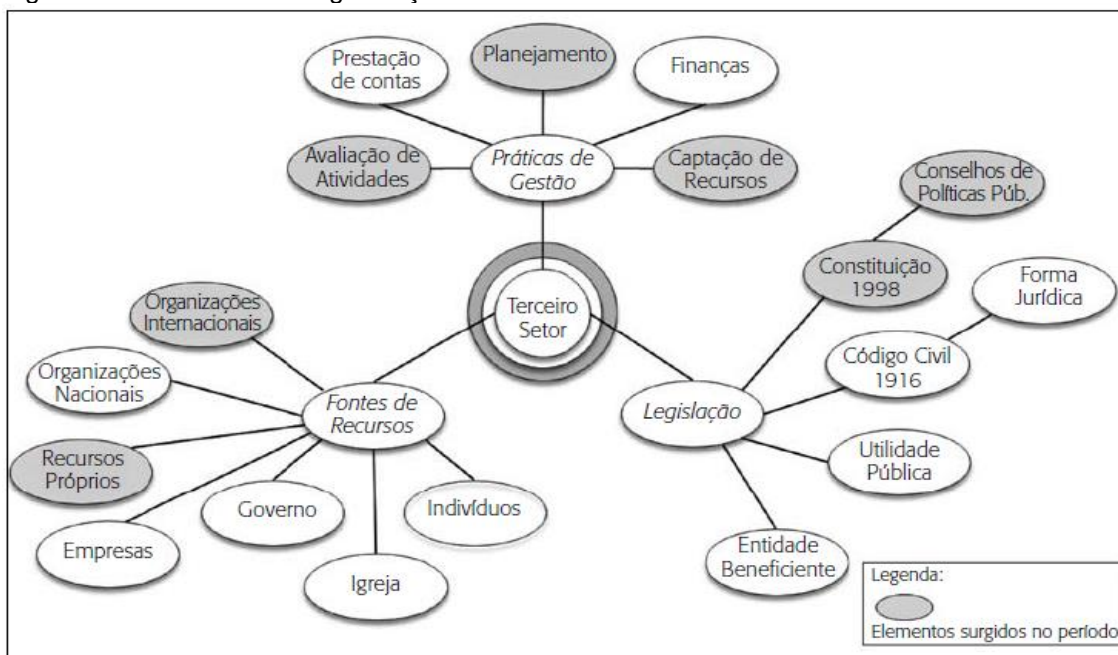
Com recursos limitados, as organizações se viram obrigadas e iniciar um processo de diversificação de fontes de receitas, que passaram também a comercializar produtos e serviços.

As chamadas ONGs, a princípio, se desvincularam do Estado como contraponto de ideias e com o intuito de desburocratizar a forma de execução de suas atividades, que, num primeiro momento, não eram tão exigidas pelas agências internacionais que fomentavam seus trabalhos quanto as suas formas organizacionais.

Ocorre que, com o tempo, tais agências passaram a cobrar com mais afinco a aplicação de metodologias e boas práticas de planejamento e apresentação dos resultados das avaliações das atividades exercidas. Com o efeito, as organizações passaram a dar um enfoque maior à transparência e a devida prestação de contas (SILVA, 2010).

O advento da Constituição da República de 1988, ainda, trouxe consigo a criação dos conselhos de políticas públicas. Na Figura 3 serão apresentadas as inovações deste período.

Figura 3 - Panorama das organizações do Terceiro Setor no final da década de 1980.



Fonte: (SILVA, 2010, p. 12).

Diante disso, pode-se observar que o relevante serviço prestado por entidades de cunho filantrópico à sociedade brasileira não é algo que se inaugurou recentemente. Entretanto, o Terceiro Setor teve uma significativa expansão nas últimas décadas.

Esse crescimento do Terceiro Setor foi impulsionado, principalmente, com o advento da Constituição Federal de 1988 que trouxe em meio a seu texto diversos dispositivos com o fito de incentivar a participação social, além da conscientização no que tange a responsabilidade social corporativa acelerada pela globalização e avanços da sociedade como um todo (KLEIN, 2009).

Mais do que incentivar a participação da sociedade na busca da efetiva promoção dos direitos sociais, a Constituição Federal de 1988 incumbiu também à iniciativa privada responsabilidade sob a consecução das finalidades que antes eram atribuídas somente ao Estado. Nesse interim, dentre diversos trechos da Carta Magna que podem ilustrar essas inovações, Lopez (2017, p. 14-15) nos traz que importa destacar os seguintes dispositivos:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: (...)

§ 1º. O poder público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação. (...)

§ 3º. A lei estabelecerá incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais.

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas. (...)

§ 4º. A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho;

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

Desta feita, o expressivo aumento no número de entidades do Terceiro Setor no período pós Constituição Federal de 1988, se deu principalmente pelo fato de que o legislador constituinte clamou à sociedade sua ativa participação,

em conjunto com o Estado, no que concerne a efetivação de mecanismos com vistas a se efetivar tantos direitos sociais quanto possíveis.

Os desdobramentos a partir do início da década de 1990 culminaram no cenário atual do Terceiro Setor. Segundo Silva (2010, p. 12-13), nessa época foram organizados vários fóruns que reuniam diversas ONGs para tratar de “[...] mudanças globais, o avanço do neoliberalismo, o processo internacional de reestruturação do capitalismo, [] as reformas do papel do Estado [], e, particularmente, a conjuntura brasileira e a crise política”.

Como resultado, em 1991, foi instituída ABONG - Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais, além de, “[...] no mesmo ano, a realização do Primeiro Encontro Internacional de ONG's e Agências das Nações Unidas no Rio de Janeiro [...]” (ZANDONADE, 2005, p. 60).

Quanto à criação da ABONG e suas consequências, salienta Silva (2010, p. 13) que

Foram priorizadas entre as primeiras ações:

[...] a realização de um cadastro de ONGs atuantes no país; o apoio aos processos regionais, estaduais e locais de articulação; o estímulo à reflexão acerca da relação entre a Associação e os movimentos sociais, bem como acerca da interlocução entre as ONGs de desenvolvimento e organizações ambientalistas; a participação na ECO-92; a disseminação de informações de interesse para as organizações associadas [inicialmente eram 164 associadas] e a análise da legislação existente com relação à criação e funcionamento das ONGs (Abong, 2007:1).

Dentre as instituições internacionais, certamente o Banco Mundial foi a que mais se destacou no fomento ao Terceiro Setor neste período. Para Falconer (1999, p. 6), embora “a colaboração operacional com ONGs (para o Banco Mundial, Terceiro Setor é sinônimo de non-governmental organization sector) nas atividades do Banco” tenha se tornado perceptível desde a década de 1970, a década de 1990 foi marcada pela potencialização em escala exponencial dos investimentos nesta área, tendo em vista que “entre 73 e 88, apenas 6% dos projetos envolviam colaboração de ONGs. Em 93, um terço e, em 94, a cifra alcançou os 50%”.

Além da criação da ABONG (1991) e desse enorme salto no aporte financeiro destinado ao setor pelo Banco Mundial (1973-1994), surge mais um grande aliado na busca do fortalecimento do Terceiro Setor, o GIFE - Grupo de Institutos, Fundações e Empresas.

Segundo Silva (2010, P. 13-14), o grupo foi o “pioneiro na introdução da temática da cidadania empresarial”, ressaltando ainda que

[...] foi a primeira associação da América do Sul a reunir organizações de origem privada que financiam ou executam projetos sociais, ambientais e culturais de interesse público. O Gife surgiu informalmente em 1989, a partir de um comitê de filantropia da Câmara Americana de Comércio de São Paulo (Amcham) e, em 1995, instituiu-se legalmente (Gife, 2008).

Apesar de todos os avanços até então, necessário se faz ressaltar que a responsabilidade social ganhou entornos ainda mais importantes, principalmente quanto ao desenvolvimento de melhores práticas de gestão das entidades do Terceiro Setor.

A criação de prêmios voltados ao reconhecimento pelos melhores modelos de gestão adotadas pelas instituições, coaduna com a atuação da academia, passando a instituir centros de pesquisas voltados ao terceiro setor. Dentre esses centros, segundo Silva (2010, p. 15), uma das criações mais importantes foi:

[...] o Centro de Estudos do Terceiro Setor (Cets) da Fundação Getúlio Vargas (FGV), criado em 1994 e cuja missão é “contribuir para o fortalecimento das organizações, formar especialistas em gestão social, produzir e disseminar conhecimentos, dar consciência a futuros dirigentes empresariais sobre a responsabilidade social do setor privado, colaborando para uma maior eficiência e eficácia do Terceiro Setor” (Cets, 2008:1).

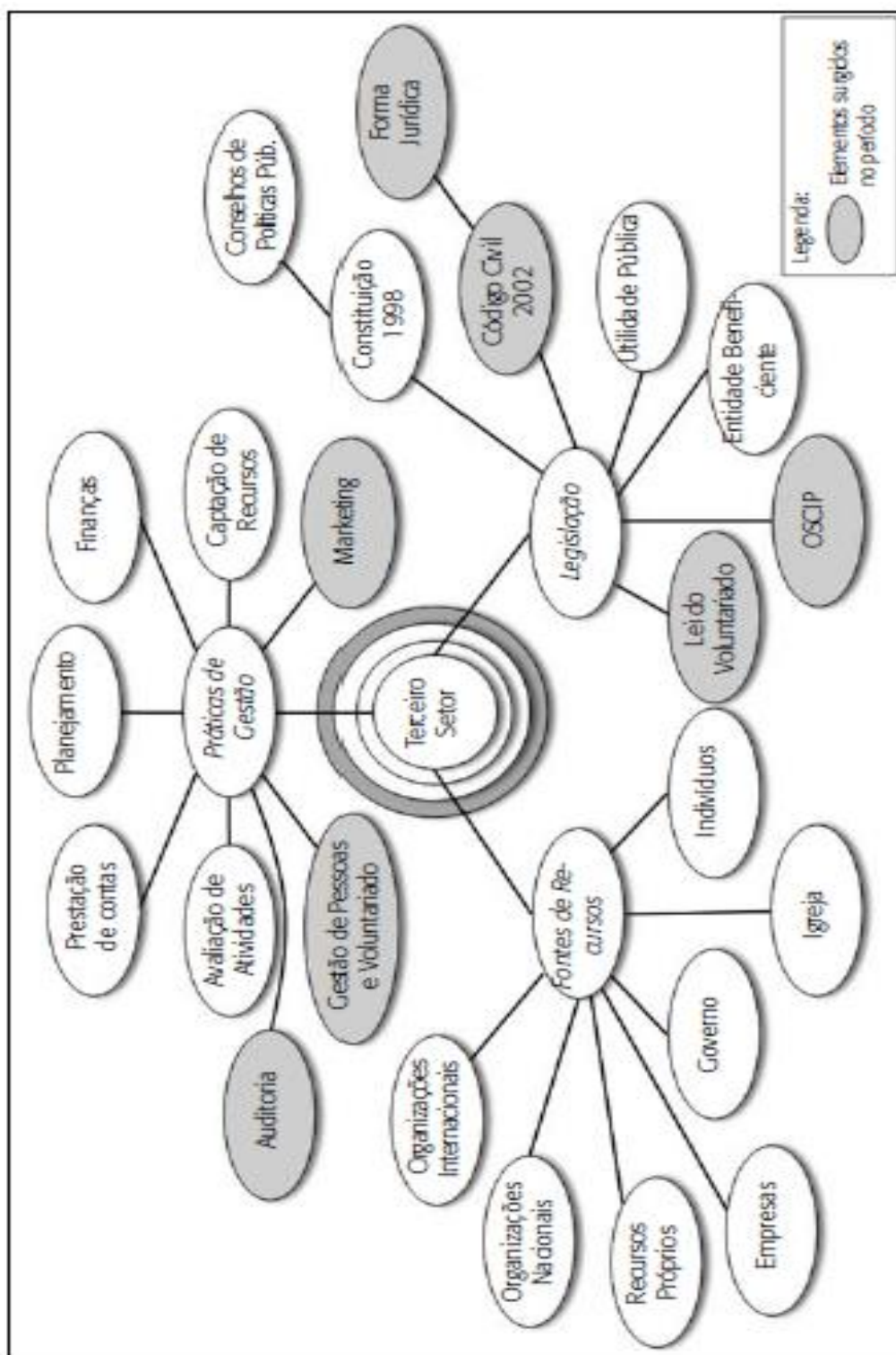
Nota-se aqui que, em meados da década de 1990, “[...]as organizações do terceiro setor, bem como as empresas e a academia, passaram a se mobilizar, organizar e criar suas próprias instituições ou grupos representativos (Abong, Gife, Cets etc.)” (SILVA, 2010).

Segundo ZANDONADE (2005, p. 61), “a promulgação da Lei do Voluntariado (Lei 9.608) no ano de 1998 [...]”, bem como “[...]a promulgação da Lei das OSCIPs (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público) — Lei 9.790 — em março de 1999”, trouxeram uma robustez ainda maior ao arcabouço normativo, consolidando ainda mais, no Brasil, a importância do papel desempenhado pelas entidades do terceiro setor frente a sociedade. Destaca-se ainda que o Terceiro Setor, nos primórdios de seu surgimento “possuía o caráter meramente caritativo, diferenciado da posição assumida nos dias atuais, qual seja, auxiliar o Estado mormente na implementação dos direitos fundamentais”.

Para Silva (2010, p. 18), quanto às mudanças no que tange às instituições do Terceiro Setor, precisamente entre a segunda metade da década de 1990 e o início dos anos 2000, “[...]novas práticas foram introduzidas, como o marketing

especializado, a gestão de voluntários e as auditorias externas”, principalmente em decorrência das modificações legislativas do período, “incluindo a promulgação das leis do Voluntariado e das Oscips e a reformulação do Código Civil.” Na figura 4, serão delineados os avanços e o caráter mais complexo decorrente do período que compreende o pós Constituição da República de 1988 até a reforma do Código Civil de 2002.

Figura 4 - Panorama das organizações do Terceiro Setor no início do século XXI



Fonte: (SILVA, 2010, p. 19).

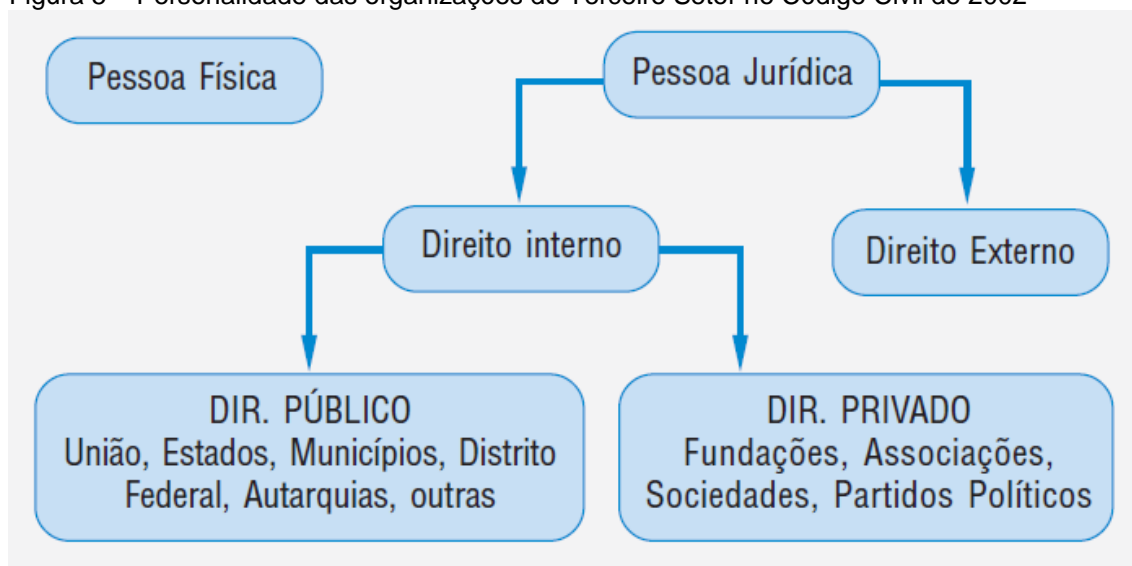
Assim, ainda que comumente denominadas como ONGs, as organizações sociais que constituem o Terceiro Setor, independentemente de serem intituladas ou autointituladas como instituição, instituto, organização ou afins, terão sempre a forma jurídica de uma associação ou de uma fundação (FUCHS et al., 2014).

O Código Civil de 2002, em seu artigo 44, delimita e estabelece as formas das pessoas de direito privado, verbis:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:
 I - as associações;
 II - as sociedades;
 III - as fundações.
 IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)
 V - os partidos políticos. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)
 VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)
 § 1º São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)
 § 2º As disposições concernentes às associações aplicam-se subsidiariamente às sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)
 § 3º Os partidos políticos serão organizados e funcionarão conforme o disposto em lei específica. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003) (BRASIL, 2002, grifo nosso).

O referido artigo cuidou de distinguir claramente os tipos de pessoas jurídicas de direito privado. Desta feita, a Figura 5 ilustra de forma mais clara a subdivisão das personalidades jurídicas à luz do atual Código Civil:

Figura 5 – Personalidade das organizações do Terceiro Setor no Código Civil de 2002



Fonte: (FUCHS et al., 2014, p.9).

Nota-se que, enquanto as sociedades são constituídas de indivíduos que se juntam com vistas a finalidade lucrativa, partilhando entre si os resultados alcançados, as associações, embora também se apresentem como um agrupamento de pessoas que buscam um mesmo objetivo, não visam lucro, tampouco divide – se houver – os resultados econômicos positivos.

Já as fundações – com exceção às fundações públicas, são constituídas por uma reunião de bens, destinados na forma estabelecida por seu instituidor, à uma finalidade não lucrativa, com caráter social de interesse público. Desta forma, caracterizadas pela ausência de finalidade lucrativa, pode-se afirmar que tanto as associações quanto as fundações, integram o chamado Terceiro Setor.

Quanto aos títulos jurídicos especiais concedidos pelo poder público às instituições do Terceiro Setor, o extinto CEAS - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, que era fornecido pelo CNAS (Conselho Nacional de Assistência Social), foi substituído pelo CEBAS - Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social, instituída pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. O CEBAS tem como responsáveis pela emissão ou renovação o ministério de sua respectiva área de atuação, quais sejam: MEC (Ministério da Educação), MS (Ministério da Saúde) ou Ministério da Cidadania – responsável pela área da assistência social (BRASIL, 2009).

De maneira mais recente, regendo até os dias atuais as relações de parcerias entre a Administração Pública e as Entidades do Terceiro Setor, foi instituída a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, que também é conhecida como MROSC – Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil. Essa Lei, além de estabelecer o MROSC, também tratou da revogação da Lei nº 91 de 1935, responsável pela instituição dos títulos de Utilidade Pública Federal.

Frente a vital importância da instituição e regulamentação de tais parcerias que visam alcançar os objetivos esculpidos na Constituição Federal de 1988, cumpre destacar a brilhante lição de PAES (2019, p. 226-227):

O Terceiro Setor atua como “parceiro” do Estado na consecução desses objetivos. A utilização do tributo como instrumento de incentivo à atuação dessas entidades, por meio da desoneração ou ainda com o direcionamento de recursos arrecadados, inegavelmente significa a busca pelos próprios objetivos propostos e traçados no Texto Constitucional, sendo um facilitador da atuação das entidades, que, sem tais estímulos ou facilidades, com toda a certeza enfrentariam dificuldades de se manter.

3.2 Qualificações, certificações e títulos Jurídicos Especiais

As qualificações, certificações e os títulos jurídicos especiais, via de regra, têm o condão de, além de prestigiar as instituições do Terceiro Setor com o reconhecimento público relativo à prestação de seus serviços à sociedade - em total acordo com suas finalidades estatutárias e do Estado, garantir também a concessão de benefícios tributários a que tais entidades fazem jus. Segundo Monello (2020, n. p), a finalidade principal dos títulos jurídicos é a de “[...] delimitar os direitos e obrigações das entidades que deles se beneficiam, de modo que elas ficam vinculadas à observância das regras impostas a suas aquisições, sob pena de suspensão ou perda dos mesmos”.

Desde modo, definido o papel desse grupo, podemos destacar 3 formas de titulações concedidas pela Administração Pública, quais sejam: Título de entidade UPF (Utilidade Pública Federal), Qualificação de OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público) e a Certificação CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social).

3.2.1 Título de utilidade pública federal (UPF)

Instituído pela Lei nº 91, de 29 de agosto de 1935, o título de utilidade pública federal foi destinado para o requerimento das sociedades civis, associações e fundações que por ventura tivesse interesse na concessão dos benefícios fiscais a que a titulação dava direito, desde que sejam constituídas no país, não remunerem seus dirigentes e que sirva de forma totalmente desinteressada à sociedade.

Conforme assevera Sansana (2006, p. 22), o título tinha, dentre os principais objetivos:

“[...] a concessão de benefícios fiscais como isenções, bem como a concessão de vantagens financeiras como subvenções, auxílios, doações do Poder Público e possibilidade de dedução de imposto de renda ao contribuinte que fizer doação à entidade de utilidade pública” e, aliado a outros requisitos, servir de “[...] premissa para que a entidade goze da imunidade da contribuição das contas patronais de contribuições previdenciárias [...]”.

Contudo, além de instituir o Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil, a Lei nº 13.204 de 2015 revogou a lei que regulamenta o título de utilidade pública federal, de forma que o Ministério da Justiça não mais o

emite e desnecessária se faz a prestação de contas das entidades para fins de manutenção desta titulação. Vale lembrar que o fato de ser extinta a titulação de utilidade pública federal, o mesmo não se deu de forma automática para os títulos no âmbito municipal e estadual.

3.2.2 Título de organização da sociedade civil de interesse público (OSCIP)

A qualificação das organizações da sociedade civil como sendo de interesse público foi trazida pela Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. Dentre suas principais características, permite que as organizações sociais estabeleçam, em conjunto com a Administração Pública, Termos de Parceria, viabilizando “uma aplicação menos rígida dos recursos estatais em termos burocráticos e, ao mesmo tempo, traz garantias (mecanismos de controle) adicionais de que o valor será efetivamente destinado a fins sociais” (FUCHS et al., 2014, p.18).

Além de permitir que os dirigentes das organizações sejam remunerados, referida lei também prevê dispositivos que garantam a transparência, podendo ser observado em seu artigo 17, onde dispõe que “O Ministério da Justiça permitirá, mediante requerimento dos interessados, livre acesso público a todas as informações pertinentes às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público” (BRASIL, 1999).

Ademais, segundo o Ministério da Justiça e Segurança Pública, apenas terá valia a qualificação como OSCIP no caso das organizações da sociedade civil que visem firmar Termo de Parceria com o Poder Público, nos moldes contidos na Lei nº 9.790/99. Em outras palavras, “a qualificação como OSCIP deve ser requerida apenas para a finalidade, única e exclusiva, de firmar Termo de Parceria, sendo desnecessário, portanto, que as entidades recorram a tal qualificação para outros fins”.

3.2.3 Certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS)

Previsto na Lei nº 12.101 de 2009 e regulamentado pelo Decreto Nº 8.242 de 2014, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS - é destinado às instituições que atuem na área da saúde, assistência social ou educação, permitindo também que as instituições atuem concomitantemente em duas ou nas três destas áreas. Para isso, devem ser observados inúmeros

requisitos específicos (exigidos pelo Ministério certificador correspondente à cada área de atuação) e gerais.

Quanto aos requisitos gerais, devem ser, no ato da solicitação de concessão ou renovação da certificação, apresentados ao Ministério certificador da área correspondente à atuação da instituição e, no caso de atuação em mais de uma área, deve-se observar qual é a área de sua atuação preponderante.

Dentre os requisitos gerais, as entidades devem ser constituídas a pelo menos 12 meses, não podem ser dotadas de finalidade lucrativa e devem se ater à universalidade de atendimento. Ademais, destacam-se também os requisitos previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, quais sejam:

- I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)
- 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 (BRASIL, 1966).

Como principais benefícios obtidos pelas entidades que detém essa certificação, mister se faz destacar as isenções e imunidades tributárias. Estas, com relação ao patrimônio, a renda e serviços “diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades [...], previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”, e aquelas, relativas às contribuições para a seguridade social, que embora sejam chamadas de “isenções”, mais a frente, em capítulo próprio, será explanado o motivo pelo qual a doutrina as interpretam como sendo essencialmente imunidades. Além das desonerações tributárias, a obtenção do CEBAS permite que a entidade possa celebrar parcerias e convênios com a Administração Pública.

4 TRIBUTAÇÃO NO TERCEIRO SETOR

4.1 Considerações gerais

A tributação das entidades do Terceiro Setor é atualmente alvo de diversos debates doutrinários, principalmente pelo emaranhado normativo que versa sobre o tema e decisões judiciais controversas. As disposições constitucionais muitas vezes divergem da natureza jurídica contidas nas normas infraconstitucionais, ao passo que são editadas Leis ordinárias para versar sobre temas que a constituição resguardou apenas às Leis complementares.

Neste plano, podemos destacar como exemplo a Lei ordinária nº 12.101 de 2009, que trata dos requisitos para Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), bem como “regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social” das instituições atuantes no Terceiro Setor (BRASIL, 2009).

Com isso, instaura-se no Brasil, inevitavelmente, uma certa insegurança jurídica. Num primeiro momento, pelo fato de que o fisco se vale das disposições contidas nas legislações ordinárias para exigir das entidades do Terceiro Setor o pagamento dos tributos, e estas arguem pela invalidade de exigências contidas em Leis ordinárias, recaindo à elas apenas o que se exige nas leis complementares.

Num segundo momento, essa insegurança jurídica se solidifica ao passo que o judiciário ainda não pacificou um entendimento, seja pendendo pela tese do fisco, ou pela tese das entidades do Terceiro Setor. Isso faz com que o número de ações ajuizadas com esse condão continue numa crescente, ano pós ano.

4.2 Imunidades tributárias

Como anteriormente delineado, as imunidades tributárias - incluindo as aplicadas às entidades do Terceiro Setor - por sua própria essência, são previsões normativas constitucionais que vedam a possibilidade de serem instituídos tributos, tais como sob o patrimônio, serviços e à renda de determinadas instituições.

Ao examinar as instituições pertencentes ao Terceiro Setor, mais precisamente as entidades beneficentes de assistência social, denota-se que as imunidades de tributos previstas na Constituição Federal de 1988 referem-se aos impostos contidos no artigo 150 e às contribuições para a seguridade social, dispostas em seu artigo 195 (BRASIL, 1988).

4.2.1 Imunidade tributária de impostos

Quanto à imunidade tributária aos impostos a que se refere o artigo 150 da Constituição Federal de 1988, a alínea “c” do inciso VI delimita seu alcance aos impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços [...] das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”. Denota-se aqui que o legislador constituinte não se utilizou diretamente do termo “lei complementar” ao se referir ao tipo de lei que deve versar sobre os requisitos, mas tão somente citou o termo “lei” (BRASIL, 1988).

Segundo Tavararo (2020), a imunidade referente aos impostos do aludido artigo é considerada pelo Supremo Tribunal Federal tanto como espécie de imunidade genérica como de imunidade subjetiva. Genérica pelo fato de vedar a instituição não somente de determinado imposto, mas sim de impostos de qualquer natureza; e subjetiva, pois é atribuída em função da pessoa ou entidade beneficiada.

Sendo assim, pode-se afirmar que, pelo fato de que o Código Tributário Nacional é o dispositivo legislativo que regulamenta a imunidade de impostos das entidades beneficentes de assistência social, e que tal norma foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com status de Lei complementar, não há divergências quanto a aplicabilidade do Código Tributário Nacional às aludidas instituições no tratar das imunidades de impostos.

4.2.2 Imunidade referente às contribuições para a seguridade social

No tocante à imunidade tributária sobre as contribuições para a seguridade social, contida no artigo 195 da Constituição Federal de 1988, o parágrafo 7º do inciso IV preconiza que “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Percebe-se aqui mais uma vez um equívoco

do legislador quanto ao termo utilizado, citando “são isentas” quando o correto seria “são imunes”. (BRASIL, 1988)

As contribuições sociais a que são imunizadas as entidades beneficentes de assistência social são o cerne da questão constitucional das normas regulamentadoras. Isso porque o Código Tributário Nacional “[...] trata expressamente da imunidade quanto aos impostos, nada dispondo sobre a imunidade quanto às contribuições para a seguridade social” (TAVARNARO, 2020)

Porém, ainda que se utiliza do termo “imposto”, o fato do Código Tributário Nacional ser uma Lei complementar importaria em sua aplicação por analogia, de forma a não ferir os procedimentos legislativos previsto na Constituição Federal de 1988. Contudo, atualmente a Lei nº 12.101 de 2009 é que regulamenta a imunidade referente às contribuições sociais, embora seja uma Lei ordinária.

4.2.3 Regulação das imunidades por Lei Complementar

Para se analisar a técnica legislativa correta para a regulamentação das imunidades trazidas pela Constituição Federal de 1988, é preciso aclarar primeiramente, conforme aqui já apresentado, as terminologias utilizadas na própria Constituição ao se referir às imunidades. Segundo Reis e Lima (2016, p. 20), sempre que disposto no texto constitucional, “não haverá o pagamento de tributo, independentemente do termo empregado. Quando se usa “isenção” ou “não incidência”, por exemplo, na verdade está se falando de imunidade”.

Dito isto, resta notório que tanto nas lacunas deixadas (tais como no termo “previstos em lei”) quanto nas terminologias utilizadas de forma errônea (como no caso do uso do termo “são isentas”), o legislador constituinte deu margem para possíveis interpretações distintas, desencadeando em posteriores edições de normas infraconstitucionais ordinárias que versam sobre regulamentação de imunidades tributárias.

Contudo, o artigo 146 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu inciso II, refuta o argumento de doutrinadores e do próprio fisco quando dispõe que “Cabe à lei complementar: [...] regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. É o que brilhantemente leciona Segundo (2017, p. 21), asseverando que, em razão do que preconiza o aludido artigo, sempre que for necessária a

edição de lei para delimitar os requisitos para o gozo de determinada imunidade tributária prevista na Carta Magna, “[...] tais requisitos devem ser veiculados em lei complementar, e não em lei ordinária. Tal conclusão é pertinente inclusive quando a Constituição, impropriamente, diz estar concedendo isenção, quando é de imunidade que se trata”.

Corroborando com o entendimento de se haver inconstitucionalidade na aplicação nas regras contidas em Leis ordinárias que regulamentem imunidades tributárias à tais entidades, Reis e Lima (2016, p. 22), trazem também à baila o fato de que o artigo 60 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu parágrafo 4º, dispõe que: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV – os direitos e garantias individuais”, pois, para eles “a imunidade é cláusula pétrea, sendo imodificável, pois está atrelada aos direitos fundamentais. Sua essência está na preservação, na proteção e no estímulo aos valores éticos e culturais contidos na Constituição da República”.

Acerca da discussão sobre a inconstitucionalidade da regulamentação de imunidade por meio de Lei ordinária (atualmente, exercida pela Lei nº 12.101 de 2009), Tavarnaro (2020) avaliou o recente julgado do Supremo Tribunal Federal referente ao Recurso Extraordinário nº 566.622, *verbis*:

[...] o Supremo Tribunal Federal inicialmente fixou a tese de que: “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar” (Tema nº 32 de repercussão geral). Contudo, em análise de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, o plenário da Corte decidiu pela constitucionalidade do artigo 55. II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações dadas pela Lei nº 9.429/1996 e pela Medida Provisória nº 2.187-13/2001, bem como modificou a tese anteriormente fixada para a seguinte: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”.

Desta feita, embora o CEBAS seja exigência feita por Lei ordinária para que a entidade beneficente de assistência social possa gozar da imunidade referente às contribuições sociais, a suprema corte, em seu último julgado, considerou constitucional as contrapartidas exigidas por tal Lei.

5 IMPACTOS SOCIAIS E ECONÔMICOS DA APLICAÇÃO DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS ÀS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Tomando-se como base a pesquisa “*A Contrapartida do setor Filantrópico no Brasil*”, realizada em 2016 pela consultoria DOM Strategy Partners sob encomenda do FONIF – Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas, atualizada e auditada em 2018 pela AUDISA – Auditores Associados, será demonstrado a seguir os impactos sociais e econômicos das desonerações tributárias a que gozam as entidades beneficentes de assistência social no país, com particular análise da imunidade tributária à contribuição previdenciária, também chamada de “cota patronal”.

Segundo a pesquisa e quanto às metodologias utilizadas para a consecução dos resultados pretendidos, o método mais adequado a ser aplicado neste caso seria o de “ganho de arrecadação (ex-ante)”, gerando uma melhor compreensão do “impacto sistêmico – e as consequências no crescimento do país e decorrente aumento da arrecadação de tributos – advindo de melhores condições de educação, saúde e assistência social da população brasileira” (DOM Strategy Partners, 2018).

Desta forma, todo esse montante anual que a Administração Pública ‘deixa de arrecadar’ a título de contribuição previdenciária não pode ser encarado como despesas, “mas sim como investimentos, que trazem retorno financeiro e econômico, tangível e intangível, no curto e no longo prazo, para garantia da sustentabilidade e perenidade das instituições e do país” (DOM Strategy Partners, 2018).

Nesse diapasão, de acordo com a pesquisa realizada (DOM Strategy Partners, 2018), a contrapartida das imunidades tributárias às essas entidades também pode ser percebida por serem consideradas como “[...] referência em suas respectivas áreas de atuação, reconhecidas em âmbito nacional e internacional pela excelência na educação, saúde e assistência social”. Ademais, apresenta-nos “[...] indicadores que demonstrem adicionalmente o valor quantitativo e qualitativo das demais entregas e benefícios que as instituições realizam para a sociedade e para o país”.

Dentre os indicadores citados, podemos destacar, referente às instituições atuantes na educação: “[...] o apoio social na forma de moradia, transporte, alimentação, material didático, bolsas (trabalho/permanência) [...], a

geração indireta de emprego e renda para profissionais com formação superior, dentre outros.

Na área da saúde elenca-se, por exemplo, “[...] a exclusividade do atendimento pelo SUS (único hospital em municípios), [...] os investimentos em pesquisa e desenvolvimento médico-científico, a especialização na realização de procedimentos de alta complexidade”.

E por fim, na área da assistência social observa-se principalmente “[...] o impacto em indicadores de desenvolvimento humano (IDH), o auxílio na atenção básica de saúde reduzindo o atendimento no SUS, a oferta de benefícios como auxílio natalidade, auxílio funeral, agasalho, vestuário, cesta básica [...], além de diversos outros indicadores.

Para mensurar o retorno (em R\$) das entidades beneficentes atuantes na saúde para a sociedade, foram analisadas 2.493 instituições filantrópicas no Brasil que fazem jus a imunidade constitucional referente a contribuição previdenciária, somando-se à monta de R\$ 7 bilhões em 2017. Conseqüentemente, tais instituições tiveram “[...] produção significativa voltada para o Sistema Único de Saúde (SUS) e oferta de mais de 100 mil leitos para a população brasileira”, além de “[...] mais de 250 milhões de procedimentos ambulatoriais realizados e 4,4 milhões de internações hospitalares”.

Ainda, há de se destacar que, conforme dados disponibilizados pelo Ministério da Saúde, cerca de “[...] 59% de todas as internações de alta complexidade no SUS são realizadas por hospitais filantrópicos”. Com base em todos os dados oficiais disponibilizados pelo Ministério da Saúde e pela Receita Federal do Brasil, “[...] foi possível aferir o retorno médio das instituições de saúde de R\$ 8,26 PARA CADA R\$ 1,00 de contrapartida à imunidade do pagamento da cota patronal”.

A Figura 6 indicará de forma mais clara o coeficiente de contrapartida da das instituições que atuam na área da saúde:

Figura 6 – Múltiplo de Valor da Filantropia no Brasil - Saúde

INDICADOR	VALOR
VALOR DA IMUNIDADE PREVIDENCIÁRIA DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS - SAÚDE	R\$ 6.828.752.483,00
CONTRAPARTIDA TOTAL DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS - SAÚDE	R\$ 56.433.757.353,00
RETORNO DA CONTRAPARTIDA SOBRE A IMUNIDADE - SAÚDE	R\$ 8,26

Fonte: (DOM Strategy Partners, 2018).

Já para estimar a contrapartida (em R\$) das entidades beneficentes atuantes na educação (básica e superior) para a sociedade, foram analisadas

2.429 instituições filantrópicas no Brasil que fazem jus a imunidade constitucional referente a contribuição previdenciária, acumulado de R\$ 4 bilhões em 2016. Com o efeito, tais instituições atendiam àquele ano “[...]cerca de 2,5 milhões de alunos – sendo 2,4% de todos os alunos do país matriculados na Educação Básica e 15,1% de todos os alunos do país matriculados na Educação Superior”, compreendendo atendimentos, na maioria dos casos, “[...] de forma gratuita através da oferta de cerca de 725.000 bolsas de estudo”.

Deste modo, baseando-se nos dados oficiais disponibilizados pelo Ministério da Educação e pela Receita Federal do Brasil, o “[...]retorno da contrapartida gerado pelas instituições filantrópicas de educação foi de R\$4,66 para cada R\$1,00 de imunidade previdenciária”.

A Figura 7 indicará de forma mais clara o coeficiente de contrapartida da das instituições que atuam na área da educação:

Figura 7 – Múltiplo de Valor da Filantropia no Brasil - Educação

INDICADOR	VALOR
VALOR DA IMUNIDADE PREVIDENCIÁRIA DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS - EDUCAÇÃO	R\$ 4.020.584.695,00
CONTRAPARTIDA TOTAL DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS - EDUCAÇÃO	R\$ 18.743.243.171,00
RETORNO DA CONTRAPARTIDA SOBRE A IMUNIDADE - EDUCAÇÃO	R\$ 4,66

Fonte: (DOM Strategy Partners, 2018).

Por fim, o estudo do impacto (estimado em R\$) experimentado pela sociedade relativo às desonerações tributárias destinadas às entidades atuantes na área da assistência social abordou 5.853 entidades que gozam da imunidade constitucional referente a contribuição previdenciária. Oferecendo “[...] mais de 3,6 milhões de vagas de serviços essenciais de proteção básica e especial, de média e alta complexidade”, que no ano de 2017, equivaliam a cerca de 47% do total de vagas da rede socioassistencial privada.

Desta feita, baseando-se nos dados oficiais disponibilizados pelo Ministério do Desenvolvimento Social e pela Receita Federal do Brasil, o “[...] retorno médio das instituições de assistência social de R\$12,02 para cada R\$1,00 de contrapartida à imunidade do pagamento da cota patronal”.

A Figura 8 indicará de forma mais clara o coeficiente de contrapartida da das instituições que atuam na área da assistência social:

Figura 8 – Múltiplo de Valor da Filantropia no Brasil - Assistência Social

	INDICADOR	VALOR
VALOR DA IMUNIDADE PREVIDENCIÁRIA DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS - ASSISTÊNCIA SOCIAL		R\$ 1.075.719.449,00
CONTRAPARTIDA TOTAL DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS - ASSISTÊNCIA SOCIAL		R\$ 12.928.904.892,00
RETORNO DA CONTRAPARTIDA SOBRE A IMUNIDADE - ASSISTÊNCIA SOCIAL		R\$ 12,02

Fonte: (DOM Strategy Partners, 2018).

Delimitadas as contrapartidas de cada uma das áreas de atuação das entidades beneficentes de assistência social, chegou-se ao resultado geral, considerando todas as instituições, sem distinção de área de atuação. E, considerando as informações disponibilizadas pelos três ministérios certificadores, além da Receita Federal do Brasil, “[...] foi possível aferir o retorno médio das instituições filantrópicas de R\$ 7,39 para cada R\$ 1,00 de contrapartida à imunidade do pagamento da cota patronal”.

A Figura 9 indicará de forma mais clara o coeficiente de contrapartida da das instituições, de forma consolidada:

Figura 9 – Múltiplo de Valor da Filantropia no Brasil - Consolidado

	INDICADOR	VALOR
VALOR DA IMUNIDADE PREVIDENCIÁRIA DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS - CONSOLIDADO		R\$ 11.925.056.627,00
CONTRAPARTIDA TOTAL DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS - CONSOLIDADO		R\$ 88.105.905.416,00
MÚLTIPLO DE VALOR DA FILANTROPIA NO BRASIL - RETORNO DA CONTRAPARTIDA SOBRE A IMUNIDADE		R\$ 7,39

Fonte: (DOM Strategy Partners, 2018).

6 CONCLUSÃO

Analisando o contexto histórico exposto das entidades do Terceiro Setor, do cenário atual a qual estão inseridas e da análise da pesquisa “A Contrapartida do setor Filantrópico no Brasil”, realizada em 2016 pela consultoria DOM Strategy Partners sob encomenda do FONIF – Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas, atualizada e auditada em 2018 pela AUDISA – Auditores Associados, conclui-se que o papel exercido pelo Terceiro Setor impacta de forma crucial em favor da sociedade, retribuindo no geral à população mais do que R\$ 7,00 a cada R\$ 1,00 de imunidade tributária usufruída, isso considerando apenas a imunidade relativa à contribuição previdenciária, também chamada de “cota patronal”.

Ainda, considerando somente as entidades atuantes na área de assistência social, essa contrapartida chega na casa dos R\$ 12,00 a cada R\$ 1,00 de desoneração da cota patronal. Evidencia-se os impactos econômicos e sociais extremamente positivos também de forma qualitativa, com indicadores consistentes nas três grandes áreas de atuação (educação, saúde e assistência social), tais como a geração indireta de emprego e renda para profissionais com formação superior, exclusividade do atendimento pelo SUS (tendo uma entidade filantrópica como único hospital em vários municípios), o impacto em indicadores de desenvolvimento humano (IDH), dentre diversos outros indicadores.

No que tange às contrapartidas, nota-se que, embora seja necessário e importante ter-se o cumprimento de requisitos específicos previsto tanto na Constituição Federal quanto nas normas infraconstitucionais, não se justifica a exigência de contrapartidas específicas medidas por metas, que acabam muito mais dificultando acesso das instituições filantrópicas às imunidades e conseqüentemente inviabilizando seu atendimento à sociedade do que simplesmente garantindo que tais instituições farão de fato bom uso das desonerações. O importantíssimo papel que as instituições filantrópicas cumprem fazendo as vezes do Estado, por si só, já é o suficiente para, em conjunto com o cumprimento dos requisitos previstos na norma constitucional e no Código Nacional Tributário, fazerem jus às imunidades.

Por conseguinte, além de atualmente serem exigidas contrapartidas específicas das entidades filantrópicas, se perfazem mediante lei ordinária, contrariando princípios e disposições constitucionais que consagram à lei

complementar dispor acerca do assunto. Embora retrate clara inconstitucionalidade, o judiciário ainda carece de consolidar um posicionamento, visto que ora decide pela inconstitucionalidade, ora pela inconstitucionalidade parcial, ora pela constitucionalidade de lei ordinária que verse sobre o tema.

Diante de todo o exposto, pode-se afirmar que a relevância da atuação do Terceiro Setor clama por mais estudos e constantes evoluções, com a participação de toda a sociedade, do Estado e das próprias entidades. Porém, para se evitar distorções de interpretações tanto por parte do fisco quanto pelo próprio judiciário, é imprescindível que o legislador edite uma lei de natureza complementar que verse sobre o tema, que seja clara quanto aos requisitos a serem cumpridos pelas entidades e que não se exija contrapartida específica, revogando-se assim as leis ordinárias que dispõe de forma contrária à esta.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. rev., atual. e ampl., Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916. **Institui o Código Civil dos Estados Unidos do Brasil de 1916**. Rio de Janeiro-RJ, 1º de janeiro de 1916. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm/>. Acesso em: 18 jul. 2020.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Brasília-DF, 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm/>. Acesso em: 22 jul. 2020.

BRASIL. Lei n. 91, de 28 de agosto de 1935. **Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública**. Brasília-DF, 28 de agosto de 1935. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/l0091.htm/>. Acesso em: 25 jul. 2020.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Brasília-DF, 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm/>. Acesso em: 30 jul. 2020.

BRASIL. Lei n. 3.577, de 04 de julho de 1959. **Dispõe sobre a isenção da taxa de contribuição de previdência das entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebem remuneração**. Brasília-DF, 04 de julho de 1959. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3577.htm/>. Acesso em: 03 ago. 2020.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Institui o Código Tributário Nacional**. Brasília-DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm CTN 1966/>. Acesso em: 05 ago. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília-DF, 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm/>. Acesso em: 07 ago. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília-DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Constituição de 1988/>. Acesso em: 10 ago. 2020.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Brasília-DF, 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm/>. Acesso em: 13 ago. 2020.

BRASIL. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. **Nova Lei das Filantropias**. Brasília-DF, nov de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm/>. Acesso em: 03 ago. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. **Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil**. Brasília-DF, 31 de julho de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm/>. Acesso em: 02 ago. 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FALCONER, Andres Pablo. **A promessa do Terceiro Setor. Um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão.** Universidade de São Paulo, São Paulo: 1999. Disponível em: <<https://sinapse.gife.org.br/download/a-promessa-do-terceiro-setor-um-estudo-sobre-a-construcao-do-papel-das-organizacaoes-sem-fins-lucrativos-e-do-seu-campo-de-gestao/>>. Acesso em: 14 ago. 2020.

FUCHS, Marcos Roberto et al. **NOVO MANUAL DO TERCEIRO SETOR.** 1. ed., São Paulo: Paulus, 2014. Disponível em: <<https://probono.org.br/wp-content/uploads/2019/06/Manual-do-Terceiro-Setor-2014.pdf/>>. Acesso em: 09 set. 2020.

KLEIN, Fabrício José. Tratamento tributário do terceiro setor brasileiro como indutor da responsabilidade social corporativa: um caminho a ser trilhado. N. 6, p. 65-78. Porto Alegre: **Revista da FESDT**, jan./abr. 2009. Disponível em: <<https://fesdt.org.br/web2012/revistas/6/4.pdf/>>. Acesso em: 25 ago. 2020.

LOPEZ, Henrique de Carvalho. **ORGANIZAÇÕES SOCIAIS E TRIBUTAÇÃO.** 2017. Trabalho de Conclusão de Curso 2. (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <<http://www.unirio.br/ccjp/arquivos/tcc/2017-1-tcc-henrique-de-carvalho-lopez-vf/>>. Acesso em: 20 set. 2020.

Marco MROSC. Justiça e Segurança Pública: Governo Federal, 2014. Disponível em: <<https://www.justica.gov.br/seus-direitos/politicas-de-justica/entidades/marco-osc/>>. Acesso em: 14 ago. 2020.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário.** 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2018.

NEJAIM, Eduardo Fontes. As diferentes técnicas de desoneração tributária. **Âmbito Jurídico**, outubro de 2017. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/as-diferentes-tecnicas-de-desoneracao-tributaria/>>. Acesso em: 05 out. 2020.

Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP: Qualificação. Justiça e Segurança Pública: Governo Federal, 2014. Disponível em: <<https://www.justica.gov.br/seus-direitos/politicas-de-justica/entidades/oscip-1/>>. Acesso em: 16 ago. 2020.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários.** 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 10. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Pesquisa A Contrapartida do Setor Filantrópico Para Brasil em 2018. **Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas**, 2018. Disponível em: <<https://materiais.fonif.org.br/atualizacao-pesquisa/>>. Acesso em: 17, junho de 2020.

REIS, Guilherme Guerra e LIMA, Renata Aparecida de. **Imunidade tributária para o terceiro setor: compreendê-la e usá-la é um direito seu.** São Paulo: Filantropia, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado.** 2. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Método, 2018 a.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial.** 6. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: MÉTODO, 2018 b.

SANSANA, Pedro Manoel. **ESTUDOS SOBRE A IMUNIDADE E A ISENÇÃO NO TERCEIRO SETOR.** Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Direito) – Universidade Estadual de Ponta Grossa, Ponta Grossa: 2006. Disponível em: <https://escolasuperior.mppr.mp.br/arquivos/File/Monografias/Pedro_Manoel_Sansana_1.pdf/>. Acesso em: 14 jul. 2020.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

SILVA, Carlos Eduardo Guerra. Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. vol.44, no.6. Rio de Janeiro: **Revista de Administração Pública**, nov./dez. 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000600003/>. Acesso em: 13 ago. 2020.

TARVARO, Claudia Pilatti. Imunidade Tributária e as Entidades Beneficentes de Assistência Social: a (In)Constitucionalidade do CEBAS. **Âmbito Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/imunidade-tributaria-e-as-entidades-beneficentes-de-assistencia-social-a-inconstitucionalidade-do-cebas/#_ftnref19/>. Acesso em: 17 ago. 2020.

ZANDONADE, udno. **O PAPEL DO TERCEIRO SETOR NA REALIZAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS**. FDN, Vitória: 1999. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp075969.pdf/>> Acesso em: 21 ago. 2020.