



PRISCILA PASQUALIN
MÁRCIA SETTI

O LEGAL DA FILANTROPIA

governança jurídica
da atuação filantrópica

contém a Lei de Endowment
prefácio de Elie Horn

PLKC | ADVOGADOS

editora
NOESES

O LEGAL DA FILANTROPIA

**CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ**

P298L

Pasqualin, Priscila

O legal da filantropia : a governança jurídica como tutela da filantropia / Priscila Pasqualin, Márcia Setti. - 1. ed. - São Paulo : Noeses, 2019.

368 p.

ISBN 978-85-8310-127-7

1. Associações sem fins lucrativos - Brasil. 2. Justiça social - Brasil. 3. Direito - Aspectos sociais. I. Setti, Márcia. II. Título.

19-58093

CDD: 361.74

CDU: 364.614.8:177.72

Meri Gleice Rodrigues de Souza - Bibliotecária CRB-7/6439

PRISCILA PASQUALIN

MÁRCIA SETTI

O LEGAL DA FILANTROPIA

A governança jurídica como tutela da filantropia

2019

editora e livraria
NOESES

Copyright © Editora Noeses 2019

Fundador e Editor-chefe: Paulo de Barros Carvalho

Gerente de Produção Editorial: Rosangela Santos

Arte e Diagramação: Renato Castro

Revisão: Georgia Evelyn Franco

Revisão tipográfica: Carolline Gomes de Souza

Designer de Capa: Aliá3 - Marcos Duarte

Dados da obra constante na capa: Themis, Deusa da Justiça, Releitura M. da Costa, por Katia Almeida, artista plástica brasileira, junho de 2019. Fotografia: Viviane Guimarães Gelman, junho de 2019.

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

2019



editora e livraria

NOESES

Editora Noeses Ltda.

Tel/fax: 55 11 3666 6055

www.editoranoeses.com.br

Dedicamos este trabalho àqueles a quem mais desejamos que essas páginas venham a beneficiar... à criança ao desamparo, ao idoso solitário, ao doente desatendido, ao jovem desesperançado, ao ser discriminado, ao artista calado, ao refugiado assustado, ao sem-teto faminto, ao dependente químico abandonado, ao animal maltratado, à Natureza renegada, ao desempregado descrente, ao agricultor desprivilegiado, à mãe incrédula, ao desabrigado com frio, ao irmão necessitado.

Oferecemos este trabalho a nossos pais, como pequena recompensa a seus incomparáveis exemplos de humildade e bem-fazer.

À Vera e a Roberto Pasqualin (meu incansável mentor profissional), por serem exemplos de altruísmo e respeito, desde os pequenos gestos a grandes ações em prol da construção de um mundo melhor e por terem ensinado a mim e à minha irmã Mônica que, apesar de sermos um grãozinho de areia na grandiosa matemática universal, temos sempre a oportunidade de fazer o bem e de levar esperança e amor ao outro. A meus filhos, que me estimulam a cada dia a fazer mais e melhor e me mostram que o mundo tem jeito. (Priscila Pasqualin)

À Henriqueta e a Homero Setti, por tê-los visto a ajudar o próximo, incansáveis, mas, especialmente, por terem, através de seu exemplo, nos ensinado, a mim e aos meus amados irmãos, Sandra e Homero Junior, a olhar nos olhos e através dos olhos do outro e neles enxergar o que podemos fazer por ele que, na sua situação, gostaríamos que nos fizessem a nós. E fazer. Sempre. (Márcia Setti)

SOBRE AS AUTORAS

Priscila Pasqualin

Advogada na área societária, tributária e contratual, com foco no Terceiro Setor e Investimento Social, sócia do PLKC Advogados; assessora jurídica da Coalizão pelos Fundos Filantrópicos, liderado pelo IDIS – Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social Privado, tendo contribuído com a redação da Lei 13.800/2019, a Lei do *Endowment*; participou da elaboração de projeto de lei de incentivo fiscal de impostos municipais para instituições culturais em São Paulo; membro do grupo liderado pelo GIFE – Grupo de Institutos e Fundações Empresariais – de debate e pesquisa sobre Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil, do Diálogo Social Paulista, iniciativa liderada pela FGV-SP, APF – Associação Paulista de Fundações e CONACI – Conselho Nacional de Controle Interno – para aproximar o diálogo entre atores públicos, privados e órgãos de controle; professora convidada da Escola Aberta do Terceiro Setor e do Curso de MBA em Gestão de Museus, realizado pela ABGC Gestão Cultural, Universidade Cândido Mendes e Expomus; atuação voluntária: Presidente do Conselho Fiscal do IDIS; Diretora de Relacionamento com o Terceiro Setor do Instituto de Reciclagem do Adolescente – REICICLAR; fundadora do Instituto Spiralís.

Márcia Setti

Advogada na área societária, com foco em organização de patrimônios e planejamento sucessório de empresas familiares; sócia sênior do escritório PLKC Advogados, no qual ingressou em 1992; professora convidada pela GVLaw – Fundação Getúlio Vargas – dos Cursos de Pós-Graduação “Empresas Familiares: Governança Corporativa, Familiar e Jurídico-Sucessória” bem como “Reorganizações Empresariais – Aspectos Societários e Tributários”; membro do Grupo de Estudos de Empresas Familiares GEEF da GVLaw; palestrante sobre Planejamento Sucessório e Organização Patrimonial em eventos de Private Banking, IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, entre outros; coautora do livro “Planejamento Sucessório – aspectos familiares, societários e tributários”, 3ª edição, 2014; além do atendimento jurídico voltado a famílias e empresas familiares, é especialista em mediação e fomentadora da filantropia e do investimento social planejado e seguro; trabalha voluntariamente em projetos sociais, atualmente como mentora de jovens ingressantes no mercado de trabalho do Instituto de Reciclagem do Adolescente – RECICLAR.

AGRADECIMENTOS

Nossos agradecimentos a todos aqueles que estão conectados com a filantropia, aos que se importam genuinamente com o ser, que lutam por um planeta mais saudável, por um Brasil melhor, com mais oportunidades e menos desigualdades, aos que cultuam a paz, enfim, àqueles que dedicam seu tempo e sua energia na ação desprendida e altruísta em benefício de uma pessoa, de uma causa ou de um princípio. Essa a nossa inspiração.

Muito obrigada ao nosso querido sócio, José Henrique Longo, pela leitura cuidadosa e pelas sugestões tão convenientes, e a todos os que, como ele, nos incentivaram e muito apoiaram nossa iniciativa.

Agradecemos, por fim, uma à outra, Priscila e Márcia, pela confiança e admiração mútuas, e pela amizade desnuda de qualquer vaidade ou interesse, eivada de simplicidade e benquerença.

PREFÁCIO

Ao receber o convite para prefaciар um livro sobre a governança estratégica da filantropia, o tema de pronto me interessou, pois, para mim, a atitude benemerente tem que ser eficiente, com visão planejada, acompanhar a aplicação dos recursos, examinar os resultados alcançados, e fazer a ponte entre o doador, o gestor e a instituição donatária, cuja credibilidade depende de sua governança.

Enquanto a estratégia se ocupa do impacto social que determinada atuação filantrópica é capaz de causar, a fim de que represente efetivo potencial de transformação social, a governança garante a organização e a gestão do patrimônio filantrópico.

O Legal da Filantropia traz consigo um panorama completo das questões jurídicas pertinentes à filantropia e à sua forma segura de atuação, amparado por conhecimento técnico e por muita experiência na área.

Sou formado em Direito, empresário, doador, e entendo que a caridade é como os negócios: tem de gerar resultados. Na doação, o importante não é apenas doar, mas doar bem.

Muitos fazem filantropia, mas em um modelo segundo o qual o impacto é limitado, quando poderia ser maior. Minha missão é contagiar pessoas para que doem mais e melhor.

Quanto mais nós doamos, mais sentido e força ganhamos. E se o fazemos corretamente, mais o efeito virtuoso se faz notar.

Sigo o exemplo de meu pai que, aos 80 anos, doou tudo, ou o pouco que tinha, para a caridade. Faleceu quando eu tinha 38 anos, e houve tempo suficiente para que ele me ensinasse a melhor lição da minha vida: a de fazer o bem, por convicção e por espírito religioso. O que ele plantou, brotou e floresceu em mim, no desejo do auxílio ao próximo, da alegria de ajudar alguém a comer, de salvar a vida de outra pessoa, de combater injustiças e de sentir o quanto isso me faz bem à alma.

Por isso, o dinheiro tem para mim um significado especial. Carrego comigo valores familiares que me inclinam a querer devolver à sociedade aquilo que o trabalho me levou a alcançar.

Jamais quis me tornar escravo dos recursos financeiros que amealhei, e ressalto que o fiz à custa de muito trabalho, não apenas meu, mas de todos aqueles que participaram dessa jornada, e que comigo dividem os méritos e os frutos, cada qual com a sua contribuição. Sonho com o dia em que a caridade, a justiça e o equilíbrio entre os homens sejam universais.

Ao decidirmos destinar 60% de nosso patrimônio a causas filantrópicas, Suzy, minha mulher, e eu, declaramos que, “como seres humanos, nós não vamos carregar nada além de nós para outro mundo – a única coisa que levamos são as boas ações que nos acompanharam em vida”.

Acreditamos nisso. Essa é a nossa verdade.

Estamos aqui para fazer o bem, angariando a nossa poupança para a eternidade. Se todos os ricos do mundo ajudarem aos pobres, teremos um mundo melhor.

O ser humano no Brasil é muito bom, mas tirar do bolso e doar é difícil. Minha meta é promover a cultura da doação, pois o dinheiro foi feito para ajudar a quem de direito.

A governança jurídica na filantropia reforça a cultura da doação e dá segurança às oportunidades para o

empreendedorismo social privado. A estruturação legal carrega responsabilidade social, comprometimento, sustentabilidade, proteção patrimonial.

Este trabalho estimula a prática do bem, na medida em que informa, esclarece, organiza, orienta e traduz o aspecto legal da filantropia, com leitura fácil e agradável, contribuindo, assim, para o sucesso e a perpetuidade da causa social.

ELIE HORN

Filantropo e Empresário.

SUMÁRIO

SOBRE AS AUTORAS.....	VII
AGRADECIMENTOS	IX
PREFÁCIO.....	XI
O LEGAL DA FILANTROPIA.....	1
PLKC SOLIDARIEDADE.....	5
I. FAZER O BEM FAZ BEM, MAS O BEM TEM QUE SER BEM FEITO	7
II. MÃOS À OBRA.....	9
II.1 Por onde começar	9
II.2 Premissas	17
II.3 Erros comuns, o que se deve e o que não se deve fazer	19
III. FILANTROPIA ESTRATÉGICA E A LEI.....	21
IV. ATUAÇÃO NA FILANTROPIA.....	23

IV.1 Pessoa Física.....	25
IV.2 Filantropia Familiar	25
IV.3 Criação de Instituição Própria	26
IV.4 Atuação em Instituição Existente	27
IV.5 Transformação de ING em ONG	28
IV.6 Tendências no Mundo Atual.....	31
V. CONTRIBUIÇÃO À FILANTROPIA.....	35
V.1 Doação	35
V.2 Usufruto	39
V.3 Empréstimo.....	41
V.4 Investimento de Impacto Social e <i>Venture Philanthropy</i>	43
V.5 <i>Social Bond</i> e <i>Development Bond</i>	49
V.6 DAF – <i>Donor Advised Fund</i>	53
V.7 <i>Endowment</i> , Fundo Patrimonial Filantrópico	56
VI. ESTRUTURAS SOCIETÁRIAS E SEUS ASPEC- TOS LEGAIS.....	67
VI.1 Semelhanças e diferenças básicas entre Asso- ciação, Fundação e Sociedade.....	71
VI.2 Requisitos para a criação de Associação e de Fundação.....	72
VI.2.(a) Denominação.....	73
VI.2.(b) Sede	74
VI.2.(c) Tempo de duração	75
VI.2.(d) Fins	77

VI.2.(e) Fundo Social	83
VI.2.(f) Fundadores e Instituidores	90
VI.2.(g) Diretores	98
VI.2.(h) Governança – Administração e Representação.....	104
VI.2.(i) Órgãos Fiscalizadores.....	108
VI.2.(j) Alteração da administração e do objeto social (fim).....	110
VI.2.(k) Extinção e Destino do Patrimônio.....	111
VI.3 Perguntas Frequentes	118
VII. RESPONSABILIDADE DE ADMINISTRADORES	121
VII.1 Responsabilidade Tributária de Administradores.....	128
VII.2 Responsabilidade de Administradores no Uso de Recursos Públicos.....	128
VII.3 Lei da Improbidade Administrativa	130
VII.4 Termo de Colaboração e Fomento	133
VIII. QUALIFICAÇÕES, CERTIFICAÇÕES, TÍTULOS E ASPECTOS REGULATÓRIOS DE ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES	135
VIII.1 OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público).....	136
VIII.2 OS (Organização Social).....	140
VIII.3 Declaração de Utilidade Pública	142
VIII.4 CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social)	143
VIII.5 Órgãos Estaduais e Municipais de Controle	151

VIII.5.(a) CMDCA (Conselho Municipal da Criança e do Adolescente).....	152
VIII.5.(b) COMAS (Conselho Municipal de Assistência Social)	153
VIII.5.(c) Conselho do Idoso.....	155
IX. PARCERIAS.....	157
IX.1 Parcerias Privadas.....	159
IX.1.(a) Termo de Cooperação ou de Parceria	159
IX.1.(b) Consórcio	160
IX.1.(c) Termo de Voluntariado	161
IX.1.(d) Patrocínio.....	163
IX.1.(e) Lei do <i>Endowment</i> – Instrumento de Parceria e Termo de Execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público.....	164
IX.2 Parcerias Públicas com Instituições Privadas	167
IX.2.(a) Contrato de Gestão – OS.....	168
IX.2.(b) Termo de Parceria – OSCIP.....	173
IX.2.(c) Termo de Colaboração e Fomento e Acordo e Cooperação - Lei 13.019/2014 - MROSC.....	176
IX.2.(d) Contratos com Fundações de Apoio a Projetos de Ensino, Pesquisa, Extensão, Desenvolvimento Institucional, Científico, Tecnológico e Estímulo à Inovação – Lei 8.958/94	185
IX.2.(e) Termos de Compromisso Cultural - Lei 13.018/2014.....	187

IX.2.(f) Instrumento de Parceria e Termo de Execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público – Lei do <i>Endowment</i>	188
X. BENEFÍCIOS FISCAIS NA FILANTROPIA.....	191
X.1 Imunidade e isenção a instituições sem fins lucrativos	201
X.2 Imunidade e isenção – requisitos legais.....	204
X.2.(a) Não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas.....	205
X.2.(b) Aplicar no país os recursos, na manutenção dos objetivos institucionais	207
X.2.(c) Manter escrituração de suas receitas e despesas	212
X.2.(d) Demais requisitos	212
X.3 Imunidade das instituições de educação e assistência social.....	218
X.4 Impostos abrangidos por imunidade e isenção	228
X.4.(a) Imposto de Importação (II)	230
X.4.(b) Imposto de Exportação (IE)	230
X.4.(c) Imposto de Renda (IR).....	230
X.4.(d) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	234
X.4.(e) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)	235
X.4.(f) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)	236
X.4.(g) Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e por Doação (ITCMD).....	237

X.4.(h) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).....	242
X.4.(i) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	247
X.4.(j) Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)	249
X.4.(k) Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis <i>Inter Vivos</i> (ITBI).....	250
X.4.(l) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)	251
X.5 Contribuições Sociais abrangidas por imunidade e isenção	253
X.5.(a) Condições exigidas pela Lei 12.101/2009	257
X.5.(b) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.....	259
X.5.(b.1) COFINS – Isenção das receitas de atividade própria	260
X.5.(c) PIS	262
X.5.(c.1) PIS – Folha de Salários	263
X.5.(d) PIS e COFINS – Importação.....	264
X.6 Incentivos Fiscais à Doação e ao Patrocínio ...	265
X.6.(a) IRPF e IRPJ	266
X.6.(b) Fundo de Direitos da Criança e do Adolescente.....	267
X.6.(c) Fundo do Idoso	269
X.6.(d) Projetos Culturais e Audiovisuais	272
X.6.(e) Projetos Esportivos e Paradesportivos	274

X.6.(f) Programa de Apoio à Atenção Oncológica (PRONON) e da Saúde da Pessoa com Deficiência (PRONAS).....	275
X.6.(g) Limites individuais e Globais aplicáveis à Pessoa Física e Jurídica.....	277
X.6.(h) Dedutibilidade das Doações a Organizações da Sociedade Civil – IRPJ/CSLL...	278
X.6.(i) ICMS São Paulo.....	280
X.6.(j) ISS São Paulo.....	283
X.7 Impactos fiscais para o filantropo pessoa física.	284
XI. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DA FILANTROPIA.....	287
XII. PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO DA FILANTROPIA.....	289
XII.1 Sucessão na Associação e na Fundação.....	293
XII.2 Perenidade do Projeto Filantrópico.....	294
XIII. CUIDADOS NA FILANTROPIA.....	301
XIII.1 Remuneração de Dirigentes.....	301
XIII.1.(a) Remuneração Variável	306
XIII.2 Venda de Bens e Serviços	309
XIII.3 Mercadorias Apreendidas pela RFB	317
XIII.4 Partes Relacionadas.....	317
XIII.5 Aquisição de Participações Societárias...	320
XIII.6 Instituições Doadoras ou Mantenedoras.	321

XIII.7 Doações e Remessas de Recursos para o Exterior	322
XIV – MITOS E VERDADES.....	329
XV – CONCLUSÃO	335
REFERÊNCIAS	339

O LEGAL DA FILANTROPIA

GOVERNANÇA JURÍDICA DA FILANTROPIA ESTRATÉGICA

“A solidariedade é o sentimento que melhor expressa o respeito pela dignidade humana”.

Franz Kafka

Solidariedade é qualidade que dignifica o ser. É laço, é abraço simbólico entre pessoas, comunidades, tribos, grupos humanos, que envolve, acolhe e constrói possibilidades transformadoras. No nosso Brasil, o crescimento populacional, a escassez de recursos, as necessidades sociais progressivas *versus* a insuficiente atuação governamental, criam um cenário desolador que faz aflorar no ser humano a solidariedade, na sua pujante identificação em relação ao sofrimento do outro, no apoio concreto à causa alheia.

Com origem no francês *solidarité*, advindo etimologicamente do latim *solidus* (sólido, consistente), do qual derivam substantivos e verbos (*solum*, ou fundamento, apoio, e *solidare*, ou segurar, consolidar), solidariedade nos remete ao sentimento de reconhecimento do sofrimento do outro, de identificação com a sua dor, e à necessidade que brota em nós de oferecer a ajuda possível, o apoio sólido e consistente.

Em sua obra *A República*, Platão aponta a via da solidariedade para que a convivência social seja justa e harmoniosa. Na sociedade industrial do século XIX, o sociólogo, antropólogo, cientista político, psicólogo social e filósofo francês, Émile Durkheim, diz que a realidade se produz da atuação dos indivíduos uns sobre os outros, e dessa soma de consciências individuais resulta a consciência coletiva da sociedade.

A solidariedade social, segundo Durkheim, significa os liames a unir pessoas umas às outras, e essa ligação produz a organização social, que expressa a identidade entre indivíduos.

“Solidários, seremos união. Separados uns dos outros, seremos pontos de vista. Juntos, alcançaremos a realização de nossos propósitos”.

Bezerra de Menezes

Isso explica o entusiasmo do homem pela busca de soluções para os problemas que afligem seus semelhantes, na luta para refrear sofrimentos e desigualdades incontestes, com vistas a uma sociedade mais bem organizada, equilibrada numa relação de ganhos mútuos e de cumprimento de desígnios, de propósito vital. Para tanto é preciso tempo, comprometimento, atitude.

“Devemos usar o tempo sensatamente e entender que o momento é sempre adequado para se fazer o bem”.

Nelson Mandela

Sempre é tempo de fazer o bem, pois fazer o bem faz bem, libera dopamina, desencadeando impulsos nervosos que levam a uma sensação de prazer e bem-estar.

Porém, e parodiando Santo Agostinho, “*não basta fazer coisas boas - é preciso fazê-las bem*”.

Nessa acepção, a filantropia, prática tão pouco incentivada no Brasil, de bem-intencionada pode acabar se tornando um fardo. A adoção da Governança Jurídica na atividade filantrópica

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

é imperiosa e visa a criar mecanismos para a evolução e manutenção do empreendedorismo social privado no Brasil, a partir de uma perspectiva de sua inviolável estruturação legal com responsabilidade social, preservação da missão organizacional acima dos próprios interesses de seus protagonistas, tornando sólido o apoio solidário, a par da redundância de tais termos, tanto para o filantropo quanto para a causa atendida.

O exame da filantropia sob a ótica jurídica busca identificar suas relações com os direitos fundamentais consagrados pela Constituição Federal, no planejamento do mais acertado formato a assistir ao móbil filantrópico, salvaguardando o patrimônio pessoal do benfeitor.

Este trabalho se propõe a congregar informações relevantes tanto para quem queira empreender socialmente, quanto para quem já seja empreendedor social, ou para quem tenha interesse ou curiosidade sobre o tema, especialmente sob o ponto de vista legal.

Empreender nem sempre significa criar um negócio para a geração de lucros. No empreendimento filantrópico, o retorno esperado não é financeiro, mas transmutativo, calcado na alteração positiva de uma realidade negativa, utilizando-se de técnicas de gestão e sustentabilidade a fim de maximizar recursos, criatividade para gerar impacto, integração e inclusão, conexão para agir em rede no apoio à causa, comprometimento, ânimo de mudar o mundo. Mas, como qualquer outro empreendimento, exige planejamento, cautela, prudência, documentação hábil e assessoramento adequado.

Atualmente, nosso escritório, fundado em 1982, tem tido a satisfação de contemplar a demanda cada vez mais crescente de pessoas que se importam com causas sociais e vêm a nós em busca de esclarecimentos legais e segurança jurídica para o desenvolvimento da atividade filantrópica.

Nossa área de Terceiro Setor, Filantropia e Investimento Social de Impacto se destaca mais e mais a cada dia e se desenvolve a passos largos, auxiliando, orientando e coordenando

PRISCILA PASQUALIN
MÁRCIA SETTI

trabalhos conciliadores da proteção à incolumidade do patrimônio de nossos clientes, ao desejo de fazerem a diferença no cenário nacional.

A atitude comprometida, aliada à competência técnica, bem como à participação na redação de importantes leis regentes da filantropia no Brasil, têm proporcionado aos integrantes do PLKC imensurável realização profissional e pessoal, na satisfação de nossos propósitos, e no bem cumprir nossos deveres. É para isso que existimos!

Boa leitura!

PLKC ADVOGADOS

PLKC SOLIDARIEDADE

Para nós do PLKC Advogados, o ativo mais importante é o nosso corpo de profissionais, independentemente dos cargos ocupados, todos fundamentais para o funcionamento da nossa engrenagem.

No PLKC Advogados, a conexão de nossos colaboradores no contexto do dia a dia de trabalho alimenta os relacionamentos interpessoais e revigora nosso âmago, guiando-nos em nossos princípios. A troca de boas energias robustece o melhor da natureza humana, tonificando vínculo, empatia, respeito.

Escritórios de advocacia são resultados de pessoas e o PLKC entende que, quanto mais amalgamados estivermos, mormente em torno de um propósito que a todos nós mobiliza, mais produtivo será o desempenho individual e o trabalho em equipe muito mais sintonizado, cooperativo e proveitoso: “juntos somos mais fortes”. Formamos um time.

E dentre as metas, projetos e objetivos do time PLKC, se inclui uma visão sistêmica, que extrapola sua *expertise* na área jurídica e se expande muito além de suas janelas, lançando um olhar atento às realidades internas e externas, valendo-se de conhecimentos, talentos, habilidades e boas intenções de seus integrantes, na percepção do impacto positivo que podem causar à sociedade, ainda que com pequenos gestos.

Surge, assim, o PLKC Solidariedade, a utilizar os recursos disponíveis de cada um de seus profissionais a definir os

melhores caminhos, fortalecendo valores nas decisões e lideranças desvinculadas da hierarquia dos cargos.

“Fazer o bem sem olhar a quem!”, o lema do PLKC Solidariedade, foi escolha de nossos colaboradores.

Desde o nascedouro, nosso projeto interno de filantropia sempre foi pautado por gestos de amor em movimento, dando cobertura a quem tem frio, fornecendo caldeiras para que idosos pudessem tomar banho quente, doando cadeiras de rodas especiais feitas sob medida para nossos irmãos portadores de paralisias, promovendo campanhas de doação de sangue das quais participam nossos parentes, clientes, parceiros e amigos, incentivando apresentações musicais da Casa do Zézinho, participando de programas de mentorias a adolescentes no Projeto Reciclar, pintando paredes de abrigos de crianças, cantando o bingo nos lares de idosos, levando um pouco de música e alegria a quem se sente só, juntando notas fiscais para o Projeto Velho Amigo, arrecadando agasalhos, livros, brinquedos, mantimentos, reformando centros de estudo em comunidade carente, recolhendo cortes de cabelo para a confecção de perucas para pessoas submetidas a tratamento quimioterápico, e por aí vamos, sempre juntos e munidos da intenção de ajudar, não no sentido do assistencialismo, mas da solidariedade como princípio que nos move, nos comove, nos aproxima, nos iguala.

“Entendo que solidariedade é enxergar no próximo as lágrimas nunca choradas e as angústias nunca verbalizadas”.

Augusto Cury

O PLKC Solidariedade acredita que, se fizermos a nossa parte, ainda que seja um grão de areia no deserto, poderemos, como um time que somos e com a intenção sincera que nos contagia, ajudar a construir um mundo melhor, uma vida mais digna, mais humana e mais solidária.

Esse é o nosso grande gol!

Sentimos muito orgulho de toda a nossa equipe, que não mede esforços em colaborar, participar, integrar, doar de si, de seu tempo livre, pela singela alegria de fazer o bem sem olhar a quem!

I – FAZER O BEM FAZ BEM, MAS O BEM TEM QUE SER BEM FEITO

“A alegria de fazer o bem é a única felicidade verdadeira”.

Leon Tolstói

O altruísmo, ou o exercício de atos que beneficiem o outro, sem se esperar nada em troca, garante ganho emocional, aumenta a autoestima, contagia, contamina, ensina, e, portanto, de alguma forma, se transmite como a “herança do bem-fazer”. Diz-se que o grande beneficiado pelo gesto generoso é aquele que o pratica.

“O prazer de fazer o bem, é maior do que recebê-lo”.

Epicuro

Teses discorrem acerca do poder curativo de fazer o bem, tanto com relação à saúde física, quanto ao equilíbrio psíquico e à plenitude espiritual.

A realização é certa, especialmente quando ao filantropo é dado ver os resultados de sua ação.

Mas é preciso escolher com atenção e cuidado o que se deseja realizar, e especialmente eleger o melhor formato para a empreitada pelo bem.

Nesse sentido, quando se diz que o bem tem de ser bem feito, pretende-se aclarar que, muito embora o filantropo esteja bastante desinteressado da questão negocial, não deve ele fechar os olhos para os aspectos legais que envolvem a filantropia, sob pena de submeter a graves e nefastas consequências tanto a instituição filantrópica, quanto o seu patrimônio pessoal.

Distante da intenção de desestimular a proatividade, procura-se aqui destacar a necessidade da Governança Jurídica nas atividades benemerentes, privilegiando a criação de estruturas capazes de proteger, preservar e perpetuar os investimentos sociais, cuidar da gestão e identificar reflexos tributários decorrentes da geração do ciclo do bem.

Este trabalho, como se verá adiante, analisa os dois principais formatos institucionais para a constituição de uma organização sem fins lucrativos no Brasil, associação e fundação privada, e percorre a trilha desde a sua constituição.

Como tudo na vida, é preciso dar o primeiro passo, e, na trajetória, a missão da Governança Jurídica confiada ao advogado consiste na coadjuvação da concretização eficiente da empreitada de viver o amor à humanidade, orientando como fazer bem o bem-fazer.

II – MÃOS À OBRA

II.1 Por onde começar

Um passo de cada vez!

“A compaixão, sozinha, é a base efetiva de toda a justiça livre e de toda a caridade genuína”.

Arthur Schopenhauer

Concordamos com Schopenhauer, mas, para que a atividade filantrópica seja duradoura e supere os seus tantos desafios é preciso percorrer um passo a passo e identificar, em cada um, o seu estágio de maturação. A orientação profissional é de rigor para que a atividade caritativa não transforme em fundo perdido a ânsia de transformar.

O primeiro passo é investigar dentro de si o que lhe fala ao coração. Identificação ou identidade com a causa. O que mobiliza alguém a desenvolver um empreendimento social guarda relação direta com sua história, suas experiências, seu olhar, seu exemplo familiar, sua cultura, seus valores.

Inúmeras causas aguardam serem escolhidas e acolhidas.

Há causas muito pouco estudadas e atendidas, que talvez necessitem de pesquisa e desenvolvimento estratégico das

partes envolvidas de forma a criar soluções e estimular o progresso local.

A Fundação *Bill & Melinda Gates*, por exemplo, decidiu destinar recursos para pesquisar soluções de extermínio de determinadas doenças que acometem a população de regiões paupérrimas da África.

Causas há que demandam a atenção das pessoas e o fazem por meio de campanhas de conscientização. Dois exemplos icônicos e de larga repercussão social revelaram-se a campanha de prevenção e combate ao câncer de mama, e a campanha de conscientização e luta contra a publicidade voltada ao estímulo do consumo infantil, esta realizada pelo Instituto Alana.

Um universo de empreendedores e idealistas sociais defendem causas relevantes em termos de potencial de escala e multiplicação, e que são carentes de recursos-semente para iniciar, estruturar e sistematizar seu trabalho.

Exemplo recente que ilustra com maestria a hipótese ganhou a atenção da mídia e das redes sociais como fruto do ideal de um transformador social, Eduardo Lyra,¹ jovem nascido na favela, com desejo e potencial de mudar o mundo, que, após ultrapassar muitos obstáculos, formou-se jornalista e criou o seu projeto social Gerando Falcões. O projeto atua nas escolas públicas do Brasil, descortinando aos jovens de comunidades carentes a possibilidade que todos têm de alçar grandes voos, independentemente de sua origem social e de seu histórico familiar.

Outros filantropos procuram dar atenção a problemas menos contemplados. Exemplo vivo dessa realidade, o Projeto Velho Amigo, fundado por Regina Ermírio de Moraes Waib e Regina Helena de Mello Helou, identificou a causa do idoso e catalogou uma série de instituições invisíveis, asilos habitados por seres abandonados à própria sorte,

1. Em 2014, Eduardo apareceu na lista da Forbes como uma das 30 personalidades jovens mais influentes no País e já inspirou mais de 200 mil jovens a mudarem de vida priorizando a educação.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

injetando-lhes recursos próprios e de terceiros para o atendimento amoroso e dedicado a idosos, capacitando-as ao acesso a recursos públicos.

Idealistas sociais há que transformam a sua própria dor em amor ao próximo. Experiência consolidada nos é aqui-nhoda por Rodrigo Hübner Mendes² que, após superar os desafios de um acidente que o deixou tetraplégico aos 19 anos, fundou em 1994 o Instituto Rodrigo Mendes, que se tornou referência mundial em educação inclusiva de qualidade, para portadores de deficiência. A comemoração dos seus 25 anos de atividade foi possível graças à competência com a qual implementou plano de gestão profissional e de sustentabilidade de longo prazo.

Alguns têm seu sonho levado adiante por aqueles que compartilharam sua paixão. Ayrton Senna “do Brasil” compartilhou com a irmã Viviane, dois meses antes do acidente que lhe tirou a vida há vinte e cinco anos, o desejo de construir algo pelo futuro das crianças e jovens brasileiros, no desenvolvimento de seus potenciais por meio da educação de qualidade. Apesar da dor da perda, Viviane e a família Senna deram vida, em 1994, ao Instituto Ayrton Senna, que desenvolve soluções educacionais, capacitando educadores e propondo políticas públicas com foco na educação integral. O ídolo das pistas, que permanece vivo nos corações do povo brasileiro, imortalizou o seu ideal.

Outros entrelaçam a bandeira da saúde à da cultura, resultando em espetáculos do bem. Paradigma de atuação inovadora, a TUCCA,³ Associação para Crianças e Adolescentes com Câncer, cujo nome originou-se da expressão Tumor Cerebral em Crianças e Adolescentes, não mais utilizada, tendo em vista o tratamento a pacientes com todos os tipos de

2. Em 2008, foi nomeado como *Young Global Leader* do Fórum Econômico Mundial; em 2014, foi homenageado na Universidade de Harvard; coautor da política pública de educação inclusiva de Angola.

3. Disponível em: <http://www.tucca.org.br/> Acesso em: 24 abr. 2019.

câncer, usa a promoção da arte como uma das grandes fontes de captação de recursos, beneficiando centenas de crianças atendidas pelo Hospital Santa Marcelina, em São Paulo, com o resultado da venda de ingressos para apresentações musicais de altíssima qualidade. Através dessa parceria, as crianças atendidas pelo SUS têm a oportunidade de acesso ao diagnóstico preciso em menor tempo e a tratamento oncológico de ponta, em complemento ao atendimento padrão do sistema público de saúde. Esse modelo transformador já inspirou outros projetos, como é o caso do recém-criado Instituto Protea,⁴ que visa a proporcionar, de maneira ágil, o diagnóstico preciso e o tratamento digno para a cura do câncer de mama em mulheres de baixa renda, atendidas pelo SUS.

E como estes exemplos, muitos outros há, e, felizmente, as páginas deste livro não seriam suficientes para elencar tantas iniciativas, projetos, conquistas, que engrandecem a causa filantrópica, seja ela qual for, de pessoas bem-aventuradas e ungidas de incontestável coragem. Causas e instituições que contaram com o nosso suporte jurídico, muitas delas, e outras não, mas que sustentam, da mesma forma um trabalho indispensável para a população que se beneficia de seus serviços, de seu amor e de sua atenção benevolentes.

Causas e instituições conhecidas e menos conhecidas, mas igualmente inspiradores, como o Todos pela Educação, cujo objetivo está em assegurar o direito à educação básica de qualidade a todos os cidadãos brasileiros até 2022,⁵ bem como o não menos importante trabalho desenvolvido pela Clínica Comunitária Grei,⁶ que reúne voluntários e profissionais experientes para promover o atendimento psicológico a pessoas em situação de extrema vulnerabilidade, em parceria com hospitais e escolas públicas, ou pela Arte Despertar,⁷ que visa

4. Disponível em: <https://protea.org.br/> Acesso em: 24 abr. 2019.

5. Disponível em: <https://www.todospelaeducacao.org.br/home> Acesso em: 24 abr. 2019.

6. Disponível em: <http://www.clinicagrei.org.br/> Acesso em: 24 abr. 2019.

7. Disponível em: <http://www.artedespertar.org.br/20anos/> Acessível em: 24 abr. 2019.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

a humanizar o atendimento hospitalar. E por aí vai, tantos e tantos exemplos que dignificam a existência e ratificam que,

“Dar o exemplo não é a melhor maneira de influenciar os outros. É a única”.

Albert Schweitzer

O trabalho é contínuo, inesgotável, mas o sublime apoio de cada ser que “arregaça as mangas” e se propõe a estender a mão, ou a se atirar de corpo e alma na causa filantrópica, lança uma centelha nessa corrente proficiente do bem-fazer. A todas essas pessoas rogamos que se sintam homenageadas e vangloriadas neste livro, ainda que seus edificantes trabalhos não tenham sido por nós nomeados, o que se justifica exclusivamente pela necessidade de abreviar o texto e dar marcha ao passo a passo da filantropia.

Retomando, uma vez identificada a causa a abraçar, o próximo passo consiste em verificar as diferentes formas de fazê-lo: ajuda material, trabalho voluntário, atuação em instituição já existente, criação de instituição própria, criação de fundo patrimonial filantrópico, entre tantas outras formas que são exploradas no decorrer deste trabalho.

A ajuda material é sempre bem-vinda e de extrema importância já que, em sua maioria, as instituições filantrópicas enfrentam incontáveis dificuldades para manter seus serviços, posto que os recursos são quase invariavelmente insuficientes e, operando no limite, contam na maior parte das vezes com a solidariedade da comunidade, mediante o amparo financeiro, a doação de bens, o empréstimo de um imóvel, entre outros exemplos de auxílio para o desenvolvimento de suas atividades.

O apoio financeiro pode se dar pontualmente ou de forma organizada e programada. Se o filantropo tem o intuito de fazer doações de forma perene, bem como de perpetuar o seu legado, a constituição de uma instituição doadora, com um fundo filantrópico, tem o condão de estruturar e metodizar

tanto o volume de recursos, quanto a sua destinação, de forma a verificar melhores resultados à sua conduta dadivosa uma vez que, o trabalho, cujos efeitos transformadores são percebidos, atrai ainda mais recursos e potencializa a virtude e a atuação do filantropo simpatizante àquela causa.

Toda doação é sempre bem recebida, sem dúvida, e não importa o quanto, pois o pouco para um pode significar muito para o outro. Pessoas com capacidade financeira menos privilegiada muitas vezes doam proporcionalmente mais do que as abastadas.

Mas essa não é uma regra absoluta. Miremo-nos no exemplo de Elie Horn, o único brasileiro, ou melhor, o único sul-americano a assinar o *Giving Pledge*, movimento mundial idealizado por Bill Gates que desafia ou estimula os donos das grandes fortunas a doarem parte substancial de seu patrimônio à filantropia. Elie Horn pretende doar 60% de seu patrimônio para a ajuda ao próximo. Este empresário, nascido na Síria e tão bem-sucedido no Brasil, é um autêntico incentivador e catalisador da filantropia, tendo fundado o Instituto Liberta, com a missão de combater a exploração sexual de crianças e adolescentes no Brasil, assim como o Movimento Bem Maior, um grande fomentador da filantropia nacional.

Mas não é somente o dinheiro que conta. A doação de si é magnânima. O trabalho voluntário, que pode ser realizado de forma presencial ou à distância, é de nobreza de alma e generosidade incontestes. É trabalho de entrega, comprometimento, sem remuneração financeira, reconhecido pela Lei 9.608, de 18/02/1998, tão relevante que a ONU – Organização das Nações Unidas – proclamou, em 1985, o Dia Internacional do Voluntariado, comemorado em 5 de dezembro, com o objetivo de reconhecer e destacar a ação das pessoas que doam tempo, mão de obra e talento para causas de interesse social e para o bem do próximo, desinteressadamente.

Seguindo no passo a passo objeto deste capítulo, ressalte-se que a atividade filantrópica não necessariamente está atrelada à criação de uma instituição própria. Muito por

outra, recomenda-se que seja exercida de forma progressiva, experienciada inicialmente em um projeto social já consolidado. A participação ativa em conselhos consultivos ou mesmo deliberativos é uma experiência importante.

Tivemos a oportunidade de testemunhar mudanças significativas em instituições que já tinham uma atividade social relevante, com históricos diversos, e que alçaram um mais alto patamar, sob o ponto de vista organizacional, com outra visão de longo prazo, a partir da organização de reuniões periódicas e programadas de conselhos consultivos. A Casa do Zezinho,⁸ é um exemplo dessa realidade, contando atualmente com pessoas como Marcelo Taz como um de seus conselheiros, vem capacitando crianças e jovens em situação de alta vulnerabilidade social e baixa renda, por meio da educação, da arte e da cultura. O Instituto de Reciclagem do Adolescente – Reciclar,⁹ que trabalha pelo desenvolvimento de jovens para serem empreendedores em suas vidas, no mercado e na comunidade do Jaguaré, na capital de São Paulo, arregimenta um conjunto de executivos e empresários, como Cassio Casseb, em seu conselho e Luiz Candiota, na presidência da Diretoria. O Instituto Verdescola¹⁰ beneficia-se da presença de Maria Antonia Civita e de grandes nomes da educação em seu conselho, na luta pela educação no litoral norte do Estado de São Paulo.

Na área da saúde, é admirável o incansável trabalho do casal Liana e José Ermírio de Moraes Neto, na condução voluntária e extremamente competente à frente do Conselho e da Diretoria do Hospital AC Camargo, os quais, juntamente com outros conselheiros e especialistas, alcançam resultados expressivos para a pesquisa, tratamento e cura do câncer, movidos pelo genuíno desejo filantrópico de contribuir com a melhoria da saúde de nossa população.

Muitos outros exemplos há, mas estes citados, todos de atendimento direto à população em situação de vulnerabilidade,

8. Disponível em: <https://novo.casadozezinho.org.br/> Acesso em: 24 abr. 2019.

9. Disponível em: <http://reciclar.org.br/> Acesso em: 24 abr. 2019.

10. Disponível em: <http://verdescola.org.br/> Acesso em: 24 abr. 2019.

têm perto de vinte anos de atuação, foram as ganhadoras do Prêmio Melhores Ongs do Brasil¹¹ e recordistas do programa de arrecadação da Nota Fiscal Paulista.

No passo seguinte, pode o filantropo prosperar para a criação de um projeto piloto, a partir de uma iniciativa pessoal ou em parceria com uma instituição, florescendo eventualmente para a criação de instituição filantrópica própria,¹² administrada pelo instituidor, moldada de acordo com a estrutura jurídica mais adequada à sua atuação.

Exemplos dessa forma de atuação não faltam. O Instituto PDR e Humanitas 360,¹³ formados por Patrícia Villela Marino, visando a empoderar indivíduos para que tenham a oportunidade de se transformarem em empreendedores cívico-sociais, por meio de um centro de excelência de formação pessoal e apoio a projetos, promove o conhecimento e engaja cidadãos para alcançar melhorias sustentáveis nos padrões de vida na América Latina, focando no desenvolvimento de soluções e no fortalecimento da governança para alcançar transformação social significativa dentro de uma geração.

Outro exemplo, o Instituto Serrapilheira,¹⁴ cuja missão é a de contribuir para a construção de uma cultura de ciência no país, criado pelos irmãos João e Walther Moreira Salles, e já tendo nascido com um fundo patrimonial robusto para o financiamento de pesquisas de excelência com foco em

11. O Brasil tem atualmente cerca de 300 mil ONGs. Mas quem são elas? Onde estão? O que fazem? Como podemos selecionar entre uma e outra? Quais ONGs defendem as causas que eu também apoio?

A iniciativa Melhores ONGs do Brasil aposta que as organizações precisam ser identificadas, reconhecidas e utilizadas como inspiração para as demais entidades. Além disso, merecem nosso apoio financeiro e nossas horas voluntárias. Disponível em: <https://melhores.org.br/> Acesso em: 24 abr. 2019.

12. A instituição sem fins lucrativos não é propriedade de uma pessoa; não há titularidade de quotas ou ações da instituição, mas sim direitos e deveres para com a instituição, diferentemente de uma empresa, cuja propriedade das quotas ou ações é de seus sócios ou acionistas.

13. Disponível em: www.pdrinst.org e www.humanitas360.org Acesso em: 24 abr. 2019.

14. Disponível em: <https://serrapilheira.org/> Acesso em: 24 abr. 2019.

produção de conhecimento e iniciativas de divulgação científica. O Instituto Ibirapitanga,¹⁵ voltado para encontrar soluções, de forma sistêmica, para problemas como a segurança alimentar, na construção de um sistema agroalimentar justo, eficiente e saudável, e a equidade racial, dentre outras.

Em conclusão, “por onde começar” pressupõe a avaliação de caso a caso, na investigação profundada do momento de maturação do filantropo e da causa, e da utilização da ferramenta jurídica pertinente.

Cada um deve atuar em respeito ao seu momento, e o aconselhamento profissional para a escolha da forma mais adequada de fazê-lo contribui notoriamente para o sucesso, evolução e perenidade do projeto social.

Portanto: mãos à obra e, de preferência, todos de mãos dadas!

“Se todos dermos as mãos, quem sacará as armas?”

Bob Marley

II.2 Premissas

As premissas básicas para aquele que se propõe a percorrer com cautela o caminho da atividade filantrópica estão elencadas abaixo. A melhor forma de se reconhecer nelas, compor o silogismo e chegar à conclusão raciocinada, é respondendo a algumas perguntas, vejamos:

1) Foco: no início, é comum as pessoas quererem se dedicar a diversas frentes. Assim como numa empresa, o foco na atividade também traz benefícios à atividade filantrópica.

PERGUNTAS: Qual o seu propósito? O que realmente o motiva no exercício da atividade filantrópica?

15. Disponível em: <https://www.ibirapitanga.org.br/> Acesso em: 24 abr. 2019.

2) Identidade: para facilitar a escolha, deve-se buscar identificar qual, dentre tantas causas, toca a sua alma. Existem consultorias especializadas em auxiliar pessoas a identificar a sua causa.

PERGUNTAS: Qual é a causa que você quer abraçar? Com o que você se identifica?

3) Comprometimento: as habilidades e facilidades para com a causa por si sós não a mantêm. É preciso dedicação.

PERGUNTAS: Qual o nível de comprometimento que você deseja e pode ter com ela? Quem fará parte do projeto, em qual função e com qual nível de disponibilidade e comprometimento?

4) Conhecimento: é necessário saber o que já existe acerca da empreitada intencionada e o que ainda há a ser feito. É fundamental avaliar o perfil das instituições que já hasteiam aquela bandeira, aprofundar-se nos estudos técnicos e científicos relacionados à matéria. A experiência alheia e o conhecimento possibilitam a identificação mais precisa da relação entre o investimento de recursos e o resultado de maior impacto social. Conhecer o que já existe sobre a causa permite ao interessado a oportunidade de entender melhor a viabilidade e as vicissitudes de seu projeto.

PERGUNTAS: Que alternativas existem para atingir o seu alvo? Quais as necessidades da causa a ser abraçada? Qual é o problema que se quer resolver?

5) Alcance: recursos são inescusáveis, de todas as ordens, ou seja, aportes financeiros, intelectuais, humanos, colaborativos, técnicos etc.

PERGUNTAS: Quais são os recursos necessários para a causa eleita? Qual a disponibilidade do filantropo, material e pessoal? Qual a área de abrangência da atuação? Qual o público a ser beneficiado diretamente: a pessoa ou a instituição que atende o beneficiário final?

6) Sustentabilidade: recursos (materiais e imateriais) precisam se manter no tempo para que a causa se sustente.

PERGUNTAS: Como a atividade se sustentará ao longo do tempo? Qual a estratégia a ser adotada?

7) Parceria: Unir virtudes e esforços otimiza recursos e amplia o potencial do impacto.

PERGUNTAS: Quem mais faz o que você pretende fazer? Há quem possa e queira empreitar conjuntamente? A parceria é uma alternativa?

8) Planejamento e Governança Jurídica: O planejamento é a chave da questão e a Governança Jurídica é a solução da equação. Para colocar de pé a ideia acolhida é necessário que o empreendimento filantrópico seja planejado, transite pela discussão sobre os possíveis veículos jurídicos baseados nos quais a atividade pode ser exercida, otimize o uso dos recursos disponíveis, defina a forma de atuação e oriente a execução da estrutura legal mais adequada a acomodar a operação filantrópica escolhida. O planejamento é o “como fazer”. A Governança Jurídica é o “como fazer corretamente e manter”.

PERGUNTAS: Existe a consciência de que não se recomenda realizar esse trabalho sem o auxílio de um profissional? Há informações suficientes acerca de escritórios de advocacia especializados na área do Terceiro Setor, filantropia e investimento social de impacto?

II.3 Erros comuns, o que se deve e o que não se deve fazer

Os erros mais comuns àqueles que decidem desenvolver o seu próprio empreendimento filantrópico são os seguintes:

- início prematuro do projeto, falta de amadurecimento da proposta e forma de atuação;
- falta de clareza na exposição das ideias, no problema que se quer resolver e na estratégia que traga a solução;
- ausência de autonomia e criação de dependência do beneficiário;

- assunção de riscos desnecessários.

O QUE NÃO FAZER	O QUE FAZER
Participação impulsiva em Diretorias e Conselhos → risco de responsabilidade solidária.	Gestão profissional; governança.
Doação sem avaliação → risco de desperdício do recurso e de responsabilidade pelo ITCMD.	Avaliação do projeto; doações condicionadas à utilização dos recursos no projeto; avaliação de riscos fiscais.
Isolamento, protagonismo individual.	Parcerias, mobilização social e <i>advocacy</i> .
Informalidade no uso de recursos → risco de responsabilização pessoal por perda de benefícios tributários e ações trabalhistas.	Rigor na exigência de notas fiscais; contratação de contador capacitado; rigor nas contratações de pessoal; celebração de contratos escritos; cumprimento de obrigações fiscais.
Falta de <i>due diligence</i> → risco da sucessão nas obrigações e responsabilidade solidária.	Avaliação da forma de investimento e do plano de negócio; realização de auditorias.
Ausência de previsão no objeto social de novo projeto definido → risco do desvio de finalidade.	Previsão clara das atividades a serem executadas.
Parcerias informais → risco de assumir responsabilidades ou de perder direitos.	Celebração de contratos escritos; avaliação de riscos; garantia de direitos.

Para encerrar este capítulo, lembremos que o filantropo é alguém que tem amor pela humanidade e com apetite para transformar realidades, revolucionar, resolver. Como diria o revolucionário cubano,

“Deixe-me dizer-lhe, correndo o risco de parecer ridículo, que o verdadeiro revolucionário é guiado por grandes sentimentos de amor”.

Che Guevara

Mas esse amor não pode deixar o filantropo correr o risco de se iludir e colocar sob ameaça o seu patrimônio pessoal. Daí a substancial magnitude da filantropia estratégica e de sua Governança Jurídica competente.

III – FILANTROPIA ESTRATÉGICA E A LEI

A filantropia estratégica, sinônimo de investimento social privado, caracteriza-se pela aplicação espontânea e voluntária de recursos financeiros, técnicos e/ou humanos no atendimento a necessidades sociais previamente mapeadas, pesquisadas e planejadas. Para revelar transformação social, o investimento deve obedecer à estratégia traçada, submeter-se ao monitoramento e à mensuração periódica e criteriosa de seus resultados, a par do genuíno desinteresse de lucro do investidor e do voluntário.

A estratégia filantrópica se propõe a avaliar a efetividade do impacto social e a investir apenas em atividades com potencial de transformação real (não sem reconhecer o mérito do assistencialismo que, em determinadas situações, é necessário e até imprescindível).

Sob o aspecto legal, diferentemente de outros países do globo, o Brasil carece de legislação específica compilada e, ante a ausência de segurança jurídica ou, ainda, diante de definições distintas e por vezes sobrepostas e conflitantes para filantropia, instituição filantrópica e investimento social, a análise da natureza jurídica da atividade resta prejudicada. Recorre-se, assim, à normatização esparsa e à aplicação subsidiária de regras jurídicas societárias, tributárias e contratuais de caráter geral e específico, tendo o pacto social definido na Constituição Federal de 1988 como diretriz maior, o

que obriga o aplicador da lei à sua averiguação cautelosa e sistemática na implementação do arcabouço adequado para o exercício da causa social eleita.

A criação de uma pessoa jurídica sem fins lucrativos implica as mesmas responsabilidades atribuídas à pessoa jurídica com fins lucrativos, sob diversos aspectos. Por conseguinte, a condução informal ou não profissional da instituição sem fins lucrativos pode resultar na responsabilização dos dirigentes por obrigações tributárias, trabalhistas ou pelo uso indevido de recursos, e que pode vir a comprometer seu patrimônio pessoal.

Assim, em atendimento à Governança Jurídica indispensável ao sucesso da empreitada, é importante avaliar o alicerce mais indicado à atividade filantrópica escolhida, de acordo com o seu momento de maturação.

IV – ATUAÇÃO NA FILANTROPIA

A informação relacionada à filantropia está hoje bastante democratizada. Por meio dos canais de comunicação, cada vez mais se tem acesso às instituições e aos conteúdos filantrópicos, e o engajamento às causas sociais, ambientais e culturais vem crescendo, se popularizando e ganhando corpo.¹⁶

Na maior parte das vezes, a pessoa tem em si o sentimento fidedigno, a disposição inegável de participar, mas não sabe por onde começar, tampouco possui ferramentas para mensurar o quanto ou o que é necessário fazer, ou, ainda, em qual instituição confiar. Por essas e por outras, recomenda-se começar devagar, pela doação programada, pelo trabalho voluntário, até que se descubra a identificação com a causa, se adquira confiança na instituição, e surja a certeza de que se está a fazer a diferença.

“Comece fazendo o que é necessário, depois faça o que é possível e de repente estará fazendo o que é impossível”.

São Francisco de Assis

16. A pesquisa do IPEA apurou que entre 2015 e 2016 houve um crescimento fora da média de Organizações da Sociedade Civil, que chegam a cerca de 820 mil. Para ajudar as pessoas a descobrir qual a sua causa e onde as pessoas podem começar a ajudar, o IDIS – Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social lançou a campanha, com pesquisa que ajuda a identificar o perfil das pessoas, “Descubra sua Causa”, que já foi preenchida por mais de 1,5 milhão de pessoas. Disponível em: <https://bit.ly/2URWqxf> Acesso em: 24 abr. 2019.

Decidida a atuação filantrópica, parte-se para a análise das possíveis estruturas jurídicas e suas repercussões.

A liberdade de ação e o espírito banhado de altruísmo fertilizam o campo das ideias inovadoras, atraem a participação de diversas pessoas, físicas e jurídicas, com múltiplos interesses, e tudo coopera para a texturização de uma complexa rede de atuação, cumprindo à assessoria jurídica encontrar a estrutura adequada para a causa germinar e dar bons frutos.

A formalização clara dos direitos e obrigações das partes envolvidas é essencial, como em qualquer outro negócio. A análise dos impactos tributários é mandatória. Dentre os possíveis meios de atuação pela pessoa física, pelo grupo familiar ou pela pessoa jurídica, destacam-se:

- (i) Destinação de recursos: consiste na transferência de recursos financeiros ou materiais através de doação, comodato, empréstimo remunerado ou usufruto de bens e direitos.
- (ii) Capacitação: traduz-se pela tonificação da causa, pelo incremento de novas tecnologias sociais, pelo fortalecimento das pessoas (empreendedores sociais) e/ou das instituições já existentes, podendo se dar, por exemplo, pelo financiamento de pesquisa, pela transferência de “recurso-semente”, assim denominado aquele de baixo valor e destinado a custear o início das atividades; pela formação de líderes e gestores.
- (iii) Mobilização: significa a sistematização de um conjunto de informações, fatos e/ou conhecimentos e sua divulgação para a sociedade de forma a chamar a atenção das pessoas à causa, despertando a consciência social em relação a um problema ou a uma solução, bem como a estimular outras instituições e atores capazes de revigorar a iniciativa social. Com o amadurecimento do setor, a elaboração de projetos de leis e normas, com a proposição de alternativas

para construir ou garantir direitos, é mobilização que vem se agigantando.

- (iv) Atendimento direto: representa a criação e manutenção de infraestrutura e de pessoal para a prestação de atendimento a um determinado público alvo, por meio do trabalho voluntário, da participação em campanhas de arrecadação e entrega de bens, da participação ou organização de mutirões e/ou pela participação em órgãos de gestão de instituição que atenda ao público alvo.

IV.1 Pessoa Física

A atuação pela pessoa física costuma ser reativa, pontual e dispersa, responsiva às solicitações que lhe são apresentadas, diante de catástrofes, campanhas, e, também, na medida de sua disponibilidade de recursos. Mas é possível ao indivíduo organizar, planejar a filantropia e torná-la estratégica, segregando parte do seu patrimônio para que seja gerido de forma coerente com seus interesses filantrópicos, perenizando a possibilidade de manutenção da causa pelos sucessores daquele idealizador.

IV.2 Filantropia Familiar

A atividade filantrópica pode ser uma decisão abraçada por toda a família.

Geralmente nasce a partir do desejo de deixar um legado para a sociedade, de exteriorizar valores pessoais e familiares, da intenção de envolver pessoas, criar responsabilidade social, integrar seus membros, aproximar gerações, e acaba por assumir o benéfico papel de somar potenciais e diversidades: Inovação + Experiência; Paixão + Razão; Valor + Ação.

Como em uma empresa, a filantropia familiar deve ser organizada, definir papéis e funções de cada membro no

projeto, a sua estrutura de governança e o investimento a ser feito, calibrando expectativas, desejos e possibilidades, a fim de que a iniciativa se transforme em fonte de agregação, trabalho conjunto, união, convergência, orgulho e satisfação.

É recomendável que o grupo familiar se dedique ao planejamento jurídico e operacional da filantropia e o materialize em um acordo familiar ou em uma declaração de intenções, regulando, especialmente, a parcela do patrimônio familiar que deva ser destacada para o exercício da filantropia e o compromisso financeiro assumido por cada parte, bem como os critérios para seleção e escolha dos projetos, do comprometimento pessoal possível e dos interesses pessoais em questão.

Ela pode ser realizada como um planejamento familiar, mas atuada pela pessoa física, de forma individual. Pode, ainda, ser realizada através de uma única instituição fundada pela família, com governança definida, ou por meio de várias instituições familiares atuantes em conjunto, unindo esforços ou apenas partilhando infraestrutura e serviços comuns.

IV.3 Criação de Instituição Própria

A expressão instituição própria é adotada toda vez que a pessoa física ou o grupo de pessoas, familiar ou não, constitui uma pessoa jurídica e assume a responsabilidade por sua administração.

Apesar do termo, a instituição sem fins lucrativos não é propriedade de uma pessoa ou de um grupo, diferentemente de uma empresa, cuja titularidade das participações societárias, representadas pelas quotas sociais ou ações, pertence a seus sócios ou acionistas.

Reiterando, a instituição própria é de responsabilidade das pessoas que a administram, e sua criação apresenta as seguintes características em comparação à atuação filantrópica pela pessoa física, divididas aqui em vantagens e desvantagens, para melhor compreensão de suas dimensões:

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

VANTAGENS	DESVANTAGENS
Institucionalização da atividade	Maior custo
Segregação de capital/patrimônio	Estrutura mais robusta
Autonomia de gestão	Necessidade de administrar
Controle dos riscos	Burocracia
Agregação de pessoas à causa	Obrigações societárias
Mobilização de recursos de terceiros	Obrigações contábeis/prestação de contas
Profissionalização da atuação	Obrigações fiscais
Legitimidade para defender a causa	Obrigações trabalhistas
Desenvolvimento de tecnologias sociais	Obrigações regulatórias
Perenidade da atividade filantrópica	Responsabilidade equivalente à das pessoas jurídicas com fins lucrativos

IV.4 Atuação em Instituição Existente

A atuação da pessoa física em instituição já existente não descaracteriza a atividade individual. A diferença está no grau de envolvimento, que geralmente se inicia pela doação ou pela prestação de trabalho voluntário pontual, e se estende a projetos de maior duração, apoio com capital intelectual e rede de relacionamento, aconselhamento e participação no Conselho Consultivo, podendo evoluir para a assunção de cargo no Conselho de Administração, no Conselho Fiscal ou na Diretoria da instituição.

Essa forma de atuação pode ser bastante eficaz. Sob o ponto de vista jurídico, o filantropo deve atentar à prestação de garantia pessoal e à assunção de cargo na gestão ou fiscalização, hipóteses nas quais seu patrimônio pode passar a responder pela dívida por ele garantida ou por obrigações tributárias, trabalhistas e contratuais assumidas, diante de descumprimento de lei, do Estatuto, do contrato com instituições públicas ou privadas, nos mesmos moldes como acontece a administradores de pessoas jurídicas com fins lucrativos.

IV.5 Transformação de ING em ONG

“Quando se sonha sozinho é apenas um sonho. Quando se sonha junto é o começo da realidade.”

Dom Quixote

Transformar sonhos em realidade é o móbil do ser humano. Sonhar acordado é a manifestação do cérebro na projeção das nossas ideias. A capacidade de ganhar consciência daquilo que nos fala ao coração é o primeiro passo no mecanismo da ação.

Agir implica escolher. A partir do individual, ou do sonho sonhado sozinho, exsurge o organizacional, a institucionalização das ações rumo à concretização de uma quimera. Institucionalizar pode ser definido como o processo mediante o qual um conjunto de normas e procedimentos que orientam uma atividade social adquire regulamentação jurídica formal. É necessário eleger a forma de se operar a transformação da atividade individual eleita em caráter de atividade organizacional.

A organização pressupõe a disposição de um sistema para o atingimento dos resultados pretendidos, a forma como as pessoas se inter-relacionam, a ordenação e a distribuição dos diversos elementos envolvidos, no objetivo comum.

“Do atrito de duas pedras chispam faíscas; das faíscas vem o fogo; do fogo brota a luz.”

Victor Hugo

Essa máxima, que tão bem retrata o cerne da atividade filantrópica, ajuda-nos a entender o porquê de tantos INGs (Indivíduo Não Governamental) se terem tornado ONGs (Organização Não Governamental), numa alusão à convicção de que mais pessoas abraçaram a causa individual, tal como aquele que a idealizou.

Enquanto houver a necessidade, é preciso garantir que o empreendimento social continue sustentável.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

É comum assistirmos ao sucesso de instituições enquanto aquele líder, que teve a iniciativa de empreender socialmente, está presente e na linha de frente. Mas tem-se que planejar o futuro, a fim de que a obra sobreviva ao tempo e ao fundador. Por vezes o problema não é a sustentabilidade financeira, e sim o comprometimento férreo de outras pessoas em dar continuidade à iniciativa.

Assim é que, de fato, o empreendedor deixa realmente seu legado social e pereniza a sua causa quando ele, “Indivíduo Não Governamental”, se torna uma “Organização Não Governamental”, ou seja, quando acontece a institucionalização da causa e o planejamento de sucessão da liderança.

“O túmulo dos mortos é o coração dos vivos”.

Tácito

A melhor forma de fazer com que “ING” se torne “ONG” é reunir mais “corações dos vivos” para que adotem a causa, tal como aquele que a idealizou. Mas, assim como em uma empresa, trabalhar a institucionalização e a sucessão de maneira planejada e organizada incrementa substancialmente a probabilidade de perpetuidade da instituição, pelo tempo em que ela for necessária.

Organizações Não Governamentais, popular e simplesmente conhecidas como ONGs, traduzem, de forma bastante genérica, a institucionalização da causa individual.

A ONG não é uma pessoa jurídica definida em lei. Pessoas jurídicas, no caso da filantropia aqui tratada, são somente duas formas jurídicas: as associações e as fundações.

ONG, Instituto, Instituição, Entidade etc., são denominações, nomenclaturas, que se referem a instituições de natureza privada (não pública), porém sem fins lucrativos, que formalmente devem se constituir sob uma entre as duas formas jurídicas, acima mencionadas, e preencher determinados requisitos legais, assim como ocorre para lhes serem conferidas

as titulações de Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), Organização Social (OS), Utilidade Pública Municipal (UPM) e Estadual (UPE) e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), das quais trataremos oportunamente.

Tais denominações não são consideradas naturezas jurídicas, mas qualificações, títulos que podem ser atribuídos a pessoas jurídicas do direito privado que têm como objetivo a promoção de atividades de interesse público, como cultura, saúde, educação, estudo, pesquisa ou difusão de ideias, entre outros tantos, criadas e mantidas por pessoas físicas ou jurídicas, e em alguns casos com a colaboração do próprio Estado.

Sob a natureza jurídica de associações ou fundações, os trabalhos de tais organizações são desenvolvidos por empregados contratados e por voluntários em defesa de uma causa, em complementariedade aos serviços de ordem pública.

Hodiernamente essas organizações são definidas como instituições privadas que têm uma finalidade pública, sem fins lucrativos. Mas, assim como em uma empresa, trabalhar a institucionalização dessa união de esforços e a sua sucessão de maneira planejada e organizada amplia sensivelmente a probabilidade de perpetuidade da causa, de cumprimento do objetivo, nos casos em que se pretenda erradicar o mal que assola os destinatários de determinada instituição assistente daquela causa.

Para serem “oficiais”, tais organizações devem funcionar legalmente, com seus Estatutos formalizados e registrados em cartório, devidamente inscritas nos órgãos públicos competentes, a garantir que os procedimentos estabelecidos sejam seguidos e norteiem a continuidade da obra.

Passamos abaixo a discorrer acerca dos alicerces jurídicos para a concretização e eternização dos sonhos.

“Se seus sonhos estiverem nas nuvens, não se preocupe, pois eles estão no lugar certo; agora construa os alicerces.”

Dalai Lama

É é nesse ponto que aos profissionais do Direito cumpre orientar a forma e as ferramentas jurídicas mais bem empregáveis na construção dos alicerces para a consecução dos sonhos do idealizador da obra filantrópica.

IV.6 Tendências no Mundo Atual

A OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – lançou recentemente um livro que analisa o papel da filantropia no avanço do desenvolvimento sustentável, com especial atenção aos ODS – Objetivos do Desenvolvimento Sustentável¹⁷ da ONU – Organização das Nações Unidas,¹⁸ reunindo dados sobre o fluxo financeiro da filantropia ao redor mundo.

Em 2017, os cinquenta maiores doadores do mundo contribuíram à filantropia cerca de USD14,7 bilhões, tendo financiado uma nova vacina contra a malária, dado a oportunidade de acesso à educação com qualidade para meninas que outrora eram proibidas de estudar, dentre tantos outros exemplos que demonstram que a filantropia pode contribuir para atingirmos os ODS até 2030, com recursos e com abordagens inovadoras.

Para tanto, a OCDE se propôs a coletar e divulgar informações, números e conhecimento sobre a atuação da filantropia no mundo.

O estudo aponta para as instituições filantrópicas, em especial as doadoras de recursos e não operadoras de projetos,

17. 1- Erradicação da Pobreza; 2- Fome Zero e Agricultura Sustentável; 3- Saúde e Bem-Estar; 4- Educação de Qualidade; 5- Igualdade de Gênero; 6- Água Potável e Saneamento; 7- Energia Limpa e Acessível; 8- Trabalho Decente e Crescimento Econômico; 9- Indústria, Inovação e Infraestrutura; 10- Redução das Desigualdades; 11- Cidades e Comunidades Sustentáveis; 12- Consumo e Produção Responsáveis; 13- Ação contra a Mudança Global do Clima; 14- Vida na Água; 15- Vida Terrestre; 16- Paz, Justiça e Instituições Eficazes; 17- Parcerias e Meios de Implementação - <https://nacoesunidas.org/pos2015/>

18. OECD (2018), *Private Philanthropy for Development*, The Development Dimension, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://bit.ly/2vmSl58> Acesso em: 24 abr. 2019.

como financiadoras, promotoras de inovação e parceiras de outras instituições filantrópicas, bem como Governos e Organizações da Sociedade Civil, essas sim operadoras de projetos, programas e atividades.

O setor que mais recebeu recursos foi a saúde e a saúde reprodutiva, tendo a *Bill & Melinda Gates Foundation* encabeçado a lista de doações (mais de onze bilhões de dólares), em especial na África. No setor de saúde, a filantropia é o terceiro maior provedor de recursos para o seu desenvolvimento e manutenção.

Após analisar os dados da filantropia mundial, a OCDE aponta algumas recomendações:

- 1) As instituições filantrópicas devem aprimorar o compartilhamento de conhecimento entre Governos e doadores, em especial com *middle-income countries*, notadamente nos setores de saúde e educação.
- 2) No que concerne à inovação, as instituições filantrópicas podem financiar capital-semente, além das doações, ajudando a fortalecer as capacidades locais, e tomar um pouco mais de risco, transformando o erro em aprendizado, avaliando e construindo novas ferramentas.
- 3) Aos Governos de países em desenvolvimento cumpre fortalecer o setor filantrópico adotando ou adaptando a regulação local, para estimular a doação e as parcerias com segurança jurídica e incentivos fiscais.
- 4) Aos doadores cabe estabelecer aproximação e engajamento mais sistemático com as instituições filantrópicas, com apoio intelectual (e não só financeiro) ao desenho das estratégias de desenvolvimento e a utilização de formas simples de parceria.
- 5) Às instituições, mister se faz aproveitar as plataformas já existentes para melhorar sua transparência e divulgação de informações.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Os Estados Unidos e a Europa são os maiores doadores mundiais. Nos continentes norte-americano e europeu, sob o ponto de vista jurídico, a regulamentação visa a facilitar e estimular a doação. As instituições filantrópicas sofrem poucas restrições a novas estruturas e os benefícios fiscais são usufruídos tanto por doadores quanto por instituições.

Por conta dessa liberdade de atuação, o setor é muito mais vibrante, oferecendo espaço para novas tendências e estruturas, como por exemplo os Investimentos de Impacto Social e *Venture Philanthropy*, estabelecidos tanto por instituições filantrópicas quanto por investidores com fins lucrativos; os *Social* ou *Development Impact Bonds* e os *Donor-Advised Funds* ocupam seus espaços na execução da filantropia.

As famílias titulares de grandes fortunas no mundo também estão começando a ser demandadas para apoiar a atividade filantrópica, de forma a dar segurança e potência ao ato benfazejo e a não colocar o patrimônio em risco. Essa congregação costuma resultar em impacto substancial e a atividade filantrópica no seio da família acaba reunindo seus membros num propósito elevado e altruísta, expressando os valores que os distinguem. Contribui também para a formação dos mais jovens, os quais, pelas mãos da filantropia, têm acesso a ferramentas de gestão e, muitas vezes, a oportunidade de investir em negócios de impacto social.

Muitas famílias vêm destacando parcela patrimonial para o bolso filantrópico, a risco, para que seus jovens tenham liberdade e segurança para empreender e protagonizar. Essa costuma ser uma boa escola.

Fato é que, cada vez mais, a filantropia tem sido estudada. A Universidade de Stanford tem um centro de filantropia e sociedade civil. Em seu *Social Innovation Review* foi publicado um artigo sobre *Catalytic Philanthropy*,¹⁹ numa tradução livre e ao pé da letra como Filantropia Catalisadora, numa onda de evolução da *Filantropia Convencional*, que atende à

19. Disponível em: <https://bit.ly/2IGBZwO> Acesso em: 24 abr. 2019. By Mark R. Kramer.

ânsia de “devolver” um pouco à sociedade através de doações a instituições confiáveis e conhecidas, da *Venture Philanthropy*, voltada para o investimento social por meio da doação estratégica a grupos e instituições com visão e objetivo de maior alcance e, se possível, com potencial de escala.

A chamada Filantropia Catalisadora busca mudanças sistêmicas por intermédio da identificação de problemas e mediante o investimento em atividades que ofereçam soluções adaptáveis e escaláveis por iniciativas privadas e/ou públicas.

Em terras tupiniquins, a filantropia está engatinhando atrás da filantropia vivenciada nos Estados Unidos e na Europa, mas alguns icônicos doadores vêm contribuindo para a sua divulgação e o engajamento de mais e mais brasileiros. Parece que já estamos quase andando sobre duas pernas.

V - CONTRIBUIÇÃO À FILANTROPIA

O apoio financeiro ou material pode ser realizado de diversas formas, desde a doação pontual, sem qualquer restrição, até por via de estruturas mais complexas, com tempo de duração, direitos e deveres previamente estabelecidos. Além das consequências jurídicas, é de suma importância que, antes de se realizar a contribuição, as partes alinhem as expectativas recíprocas, para evitar mal-entendido, frustração, ou desatendimento inesperado da causa.

V.1 Doação

A doação consiste na transferência de bens ou vantagens do patrimônio de uma pessoa para o de outra, por mera liberalidade, sem que o doador receba nada em troca.²⁰ Todos os bens e direitos alienáveis podem ser objeto de doação e todas as pessoas físicas ou jurídicas no gozo do poder e da capacidade de dispor podem fazê-la.

Doação é contrato unilateral, pois somente o doador contrai obrigações,²¹ e simplesmente consensual, pois não requer

20. Art. 538 e seguintes, Código Civil.

21. Os encargos e impostos derivados da doação não descaracterizam a unilateralidade; os encargos não a desvirtuam, pois não são sinalagmáticos, ou seja, não guardam relação de prestação e contraprestação ou de dependência recíproca de obrigações; os impostos eventualmente incidentes têm como fato gerador a doação, mas o seu recolhimento aos

a entrega do bem doado ao donatário; ou seja, aceitando o donatário a doação, nasce um acordo, um negócio jurídico, tornando-se o contrato perfeitamente acabado, imputando ao doador a obrigação de entregar o bem ou o direito doado. Portanto, o negócio jurídico que se estabelece a partir desse contrato é bilateral e gratuito por excelência, tendo em vista que o donatário aumenta seu patrimônio sem qualquer contrapartida para com o doador. O art. 539 do Código Civil determina que o doador pode fixar prazo ao donatário, para declarar se aceita ou não a liberalidade. Desde que o donatário, ciente do prazo, não faça, dentro dele, a declaração, entender-se-á que a aceitou, se a doação não for sujeita a encargo.

Para o doador pessoa física, a doação deve respeitar a parcela legítima dos seus herdeiros, no momento da liberalidade (arts. 1.845 e 1.846 do Código Civil).

A doação pode ser:

- (i) Pura, ou simples, é aquela que se faz com liberalidade, sem qualquer condição, regra ou exigência ao donatário, sem subordinação a qualquer ato ou fato futuro, encargo, ou reconhecimento; corresponde genuinamente ao espírito do ato de doar e se aperfeiçoa pela transferência do patrimônio do doador de bens ou vantagens para o patrimônio do donatário;
- (ii) Condicional, diz-se da doação que dependa da ocorrência de um acontecimento futuro e incerto para a sua eficácia;
- (iii) Modal, é a doação que impõe ao donatário obrigação ou encargo de fazer ou deixar de fazer alguma coisa, seja em benefício do doador, de terceiros ou do interesse geral; o modo é coercitivo e o donatário

cofres estaduais não descaracterizam o elemento subjetivo e unilateral da doação, o *animus donandi* ou a intenção do doador de enriquecer o donatário às suas próprias custas, tampouco o elemento objetivo e também unilateral da doação que se verifica com a transferência de bens ou direitos do patrimônio do doador para o patrimônio do donatário.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

é obrigado a cumpri-lo, sob pena de sua revogação, por inexecução do encargo;

- (iv) Remuneratória, é a doação feita em recompensa a serviços prestados ao doador, que não podem ser cobrados; em acepção mais ampla, pode ser feita em contemplação do merecimento do donatário, ou em reconhecimento a atos praticados pelo donatário;²²
- (v) Com cláusula de reversão, ou seja, o contrato de doação estipula que o bem doado volte ao patrimônio do doador na hipótese de o donatário vir a falecer antes dele;
- (vi) Mista, é a doação que tem natureza controvertida de difícil caracterização, configurando muitas vezes um contrato misto; exemplo típico é a venda e compra de bem por valor vil.

Outro tanto, o Código Civil autoriza a imposição de cláusulas restritivas sobre a parte disponível do patrimônio do doador,²³ dentre elas, a inalienabilidade, segundo a qual o donatário recebe o domínio limitado sobre o bem doado, pois, embora possa livremente utilizá-lo, não pode vendê-lo, permutá-lo, dá-lo em pagamento, tampouco em garantia, salvo se com o consentimento do doador, ou após a sua morte, se temporária a inalienabilidade; a inalienabilidade vitalícia veda completamente a alienação pelo donatário, o que pode engessar o patrimônio doado. Uma outra importante cláusula é aquela que restringe a penhorabilidade do bem doado, o qual não pode ser utilizado como garantia nem como moeda para o pagamento de dívidas contraídas pelo donatário, salvo aquelas decorrentes do próprio bem; essa cláusula também pode ser temporária ou vitalícia.

No âmbito da filantropia, a doação modal ou com encargo é geralmente utilizada quando o doador queira prestar uma homenagem a alguém, impondo ao donatário a obrigação de

22. Neste caso, considera-se liberalidade, ou seja, a doação em si, o montante excedente àquele que corresponde à remuneração do serviço.

23. A mesma restrição é imposta ao testamento.

nomear determinado espaço ou de fazer menção honrosa a tal pessoa, ou quando pretenda determinar em qual programa, projeto ou atividade da instituição donatária o objeto de doação deve ser aplicado.

No caso de bens duráveis, pode-se determinar que a instituição beneficiária da doação os utilize para o fim proposto, e, na hipótese de sua extinção, retornem tais bens ao patrimônio do doador; já para os bens não duráveis, como é o caso de doações em dinheiro, essa determinação de retorno é aplicável apenas para eventuais sobras de recursos, desde que tenham permanecido segregados.

Quando os encargos da doação tenham sido estabelecidos em benefício do interesse geral, o Ministério Público pode vir a exigir o cumprimento da obrigação pelo donatário.²⁴ Caso este não cumpra, o doador pode revogar a doação²⁵ e exigir sua devolução.

A Receita Federal, ao analisar caso específico, em resposta a consulta, entendeu que se “*um contrato dito de ‘doação’ modal impõe ao donatário um encargo muito oneroso e este o cumpre, o que há é uma prestação (p.ex., um serviço) e uma contraprestação (o pagamento), não uma doação*”.²⁶ E isso traz consequências fiscais, entre outras, o que reforça a necessidade da correta orientação jurídica no ato de contratar a doação.

A doação pode ser pontual ou em forma de subvenção periódica ao beneficiado, distinguindo-se essa pelo fato de o bem doado não ser entregue de uma só vez ao donatário, mas em prestações sucessivas, como se pensão fosse. Nesse caso, morrendo o doador a doação se extingue, salvo se o doador dispuser diferentemente, passando a obrigação aos herdeiros por um prazo determinado ou enquanto o donatário viver.

24. Código Civil, art. 553, parágrafo único.

25. Código Civil, art. 555.

26. Solução de Consulta nº 503 – Cosit, de 17.10.2017.

Tratando-se de filantropia, é relevante acolhermos esse tipo de doação em forma de subvenção periódica tendo em vista pessoas jurídicas beneficiadas que, em geral, não têm prazo de duração determinado.

Sob o ponto de vista da instituição donatária, é recomendável verificar se o bem doado não carrega problemas de custosa resolução, como por exemplo, débitos de impostos, multas, disputas possessórias, entre outros.

Tributariamente, de modo geral, a doação está sujeita ao ITCMD (Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e por Doação). Nesse passo, é importante verificar se a instituição beneficiária da doação reúne os requisitos que garantam imunidade ou isenção do imposto, pois, ainda que a lei preveja que o contribuinte é o donatário (instituição), há risco ao doador (filantropo) de ser responsabilizado solidariamente pelo imposto não recolhido e ter de arcar com as consequências do inadimplemento fiscal.

V.2 Usufruto

O usufruto corresponde a um direito real que, conforme a definição legal, “pode recair em um ou mais bens, móveis ou imóveis, em um patrimônio inteiro, ou parte deste, abrangendo-lhe, no todo ou em parte, os frutos e utilidades”.²⁷

O usufruto, ou “uso dos frutos”, conforme a lei, equivale ao direito conferido a alguém, durante certo tempo, de deter a posse, gozar, usar, administrar e receber os frutos de um bem ou de um direito cuja propriedade pertence a outrem, como se seu fosse.

Nesse sentido, pode-se instituir usufruto de um imóvel em benefício de uma instituição para que ela a utilize no exercício de suas atividades, por exemplo.

27. Art. 1.390, Código Civil.

O usufruto é um negócio jurídico que pode ser instituído por contrato, testamento, usucapião ou disposição legal, em favor de uma ou mais pessoas.

A exemplificar, no campo da filantropia, é viável ceder-se o direito ao usufruto de um imóvel, de uma marca ou até mesmo da percepção de dividendos pagos por uma empresa a uma determinada instituição (o usufruto de renda sob quotas sociais ou ações é instituído em favor da entidade). É possível ao detentor do direito de usufruto econômico de cotas de um fundo de investimento cedê-lo, por um determinado período, a uma instituição, para que ela se beneficie dos rendimentos, na proporção das cotas cujo exercício do direito de usufruto houver sido cedido. Extinto o usufruto, a propriedade integral das cotas se consolida no patrimônio do filantropo.

Não se pode transferir o usufruto por alienação; apenas o seu exercício pode ser cedido por título gratuito ou oneroso,²⁸ competindo ao intérprete da lei verificar a onerosidade ou não de tal cessão e eventual incidência de Imposto de Renda²⁹ ou de ITCMD.

Cumpra, ainda, ao aplicador do direito, alertar e regular as causas de extinção do usufruto, quer pelo termo de sua duração, quer pela renúncia ou morte do usufrutuário, pela destruição da coisa dada em usufruto, pela consolidação, pelo não uso ou não fruição do bem sobre o qual o usufruto recai, ou, ainda, por culpa do usufrutuário, quando aliena, deteriora, ou deixa arruinar os bens, não lhes acudindo com os reparos de conservação. A extinção da pessoa jurídica em favor da qual o usufruto foi instituído, ou o exercício do direito foi cedido, também dão causa à extinção do usufruto.

Ante o decurso do prazo de trinta anos (art. 1.410, III, do Código Civil), contado da data na qual teve início o usufruto em

28. Art. 1.393, Código Civil.

29. A Lei 4.506/64, art. 23, VI, estabelece que serão classificados como aluguéis os valores locativos de prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.

benefício de pessoa jurídica, a lei civil determina que se extinga, da mesma forma que o faz quando cesse o motivo que tenha originado o usufruto. Assim, caso o usufruto tenha sido instituído em benefício de uma instituição em prol da pesquisa de um novo medicamento para tratamento de determinada doença, por exemplo, concluída a pesquisa, o usufruto se extingue.

V.3 Empréstimo

O empréstimo pode ser uma boa alternativa para transferência de recursos a instituições, no afã de que bens e valores mutuados estejam por mais tempo a serviço da causa, beneficiando mais pessoas e instituições.

Sob o ponto de vista jurídico, o empréstimo pode ser gratuito, prevendo-se a devolução pura e simples do bem ou valor mutuado, ou remunerado, que importa no pagamento de juros incidentes sobre o montante emprestado. O empréstimo remunerado pode ser oferecido por instituições com ou sem fins lucrativos e deve respeitar as normas aplicáveis ao sistema financeiro nacional.

O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis (ou não substituíveis) e, nessa modalidade, as despesas de manutenção do bem competem à pessoa que os recebe em comodato, exceto se o contrato dispuser diferentemente. Assim, ao entregar em comodato um imóvel, por exemplo, para que uma determinada instituição dele faça uso sem qualquer contraprestação ao proprietário, deve-se estipular quem suporta as despesas relativas ao bem e verificar, na legislação do município de sua localização, se há algum benefício fiscal para a comodatária.³⁰

No município de São Paulo, por exemplo, prevê-se isenção de IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) sobre imóveis cedidos em comodato a instituições culturais para que neles exerçam sua atividade-fim. A Lei municipal 13.672/2003,

30. Deve-se analisar a questão do Imposto de Renda em face do art. 23, VI, da Lei 4.506/64, como dito no item V.2.

para cujo texto a autora **Priscila Pasqualin** teve a oportunidade de colaborar, regula a isenção concedida.

É extremamente recomendável que o comodato e o mútuo sejam formalizados por contrato escrito, com regras específicas, inclusive para a cobrança de sua devolução ou para execução de garantia eventualmente prestada.

Focando nos empréstimos, estes, ainda que de pequena monta, se aliados a uma mentoria de gestão financeira e planejamento de sustentabilidade da causa, podem resultar em grandes projetos de impacto para a sociedade.

As iniciativas conhecidas como Finanças Sociais estão voltadas à captação de recursos financeiros junto a filantropos ou investidores, com vistas a oferecê-los como empréstimo a juros baixos a instituições filantrópicas ou à população de baixa renda, sob a forma de microcréditos. Nesse formato, o recurso devolvido pode ser novamente emprestado nas mesmas bases, criando um sistema de retroalimentação potente de uso da riqueza captada embrionariamente.

O idealizador do banco de microcrédito para a população de baixa renda foi o economista bengalês Muhammad Yunus, ganhador do Prêmio Nobel da Paz em 2006 e conhecido como “o pai do microcrédito”. No Brasil, merece destaque a iniciativa do Banco Pérola, idealizado pela jovem Alessandra França, em 2010, inspirada em Yunus. De acordo com a brasileira, o público-alvo da instituição é composto por empreendedores das classes C, D e E que queiram abrir ou ampliar o próprio negócio, pessoas com boas ideias, que, muitas vezes, não conseguem empréstimos nos bancos privados por falta de comprovação de renda suficiente ou por titularem dívidas.

O Banco Pérola funciona como uma operadora de crédito sem fins lucrativos com título de Oscip (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público), concedido pelo Ministério da Justiça, e com autorização do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) para operar o microcrédito orientado. Nessa toada, agentes visitam periodicamente a empresa beneficiada

para avaliar o desempenho do negócio, e auxiliar o empreendedor em episódicas dificuldades, pois é fundamental que se avalie a capacidade de devolução dos recursos pelo tomador do empréstimo para que, ao invés de criar-lhe um passivo de difícil liquidação, lhe proporcione um benefício.

O investimento pelo filantropo é recuperado em cerca de dois anos, e o dinheiro que retorna para o banco é emprestado novamente para outros empreendedores no desejável círculo virtuoso da filantropia.

V.4 Investimento de Impacto Social e *Venture Philanthropy*

No cenário jurídico brasileiro, as empresas de negócio de impacto social equivalem a qualquer outra empresa com fins lucrativos. Sob o aspecto legal, diferentemente dos Estados Unidos e da Inglaterra, o Brasil não possui legislação específica e se vale da aplicação subsidiária de regras jurídicas societárias, tributárias e contratuais de caráter geral, cumprindo à assessoria jurídica prevenir o filantropo acerca de eventuais responsabilidades pelos possíveis prejuízos do negócio investido.

Ao filantropo é dada a alternativa de investir em uma empresa com fins lucrativos que tenha por objeto um negócio social de impacto. Além do retorno do seu investimento, quiçá o filantropo pode vir a receber dividendos gerados pelos lucros da empresa investida, ou, na mão contrária, ter de arcar com os prejuízos decorrentes do exercício da atividade.

Após debates sobre o tema promovidos pela sociedade civil, foi publicado o Decreto 9.244/2017, que instituiu a estratégia nacional de investimentos e negócios de impacto e criou um comitê, com a finalidade de articular órgãos e entidades da administração pública federal, do setor privado e da sociedade civil, na promoção de um ambiente favorável ao desenvolvimento de investimentos e negócios de impacto.

Definições trazidas pelo Decreto:

- negócios de impacto - empreendimentos com o objetivo de gerar impacto socioambiental e resultado financeiro positivo de forma sustentável;
- investimentos de impacto - mobilização de capital público ou privado para negócios de impacto; e
- organizações intermediárias - instituições que facilitam, conectam e apoiam a conexão entre a oferta (investidores, doadores e gestores empreendedores) e a demanda de capital (negócios que geram impacto social).

Objetivos definidos para a estratégia instituída:

- ampliação da oferta de capital para os negócios de impacto, por meio da mobilização de recursos públicos e privados destinados ao investimento e ao financiamento de suas atividades;
- proliferação de negócios de impacto, disseminação da cultura de avaliação de impacto socioambiental e o apoio ao envolvimento desses empreendimentos com as demandas de contratações públicas e as cadeias de valor de empresas privadas;
- fortalecimento das organizações intermediárias que ofereçam apoio ao desenvolvimento de negócios de impacto e capacitação aos empreendedores, para que gerem novos conhecimentos sobre o assunto ou promovam o envolvimento dos negócios de impacto com os investidores, os doadores e as demais organizações detentoras de capital;
- promoção de ambiente institucional e normativo favorável aos investimentos e aos negócios de impacto, através da proposição de atos normativos referentes ao assunto;
- fortalecimento da geração de dados que proporcionem mais visibilidade aos investimentos e aos negócios de impacto.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

O investimento de impacto social ou negócio social de impacto é definido como “um empreendimento concebido com o objetivo de resolver um problema social”, segundo o *ESPM Social Business Centre*, estabelecido em parceria com o *Yunus Centre*.

A difusão do projeto de Yunus em solo pátrio defende o que denomina “negócios inclusivos”, ou seja, aqueles segundo os quais se inserem como fornecedores, consumidores, colaboradores ou sócios, pessoas que sofram maior grau de vulnerabilidade social, capacitando indivíduos que pertençam às classes “C” e “D”, ampliando suas oportunidades e incrementando os resultados dos negócios.³¹

Para a Artemísia Negócios Sociais, uma das aceleradoras mais experientes do Brasil em negócios de impacto social, as empresas voltadas para esse fim oferecem soluções escaláveis para problemas sociais da população de baixa renda,³² e assumem as seguintes características principais:

- Foco na baixa renda: os negócios são desenhados de acordo com as necessidades e características da população de baixa renda;
- Intencionalidade: têm missão explícita de causar impacto social e são geridos por empreendedores éticos e responsáveis;
- Potencial de escala: podem ampliar seu alcance por meio da expansão do próprio negócio, de sua replicação em outras regiões por outros atores, ou pela disseminação de elementos inerentes ao negócio por outras organizações, conforme políticas públicas;
- Rentabilidade: possuem um modelo robusto que garante rentabilidade e não depende de doações ou subsídios;

31. Referências publicadas no site do ESPM Social Business Centre – Disponível em: <https://bit.ly/2L0gKbe> Acesso em: 24 abr. 2019.

32. Definição publicada no site da Artemísia – Disponível em: <https://bit.ly/1FxrUf> Acesso em: 24 abr. 2019.

- Impacto social relacionado à atividade principal: o produto ou serviço oferecido diretamente gera impacto social, ou seja, não se trata de um projeto ou iniciativa segregada do negócio como um todo, e sim dentro de sua atividade principal;
- Distribuição ou não de dividendos: um negócio pode ou não distribuir dividendos a investidores, e esse não é um critério definidor do negócio de impacto social.

Com relação a esta última característica, apesar de não ser vedada a distribuição de dividendos ao investidor, o Instituto de Cidadania Empresarial (ICE) tem fomentado o debate, a produção e a disseminação de conhecimento como forma de conferir maior amplitude ao negócio de impacto social, sendo certo que um dos pontos-chave diz respeito à conceituação dos negócios sociais de impacto. “Esses empreendimentos têm a missão explícita de gerar benefícios sociais e/ou ambientais ao mesmo tempo em que proveem resultado financeiro positivo e de forma sustentável.”³³

O ambiente de negócios sociais vem criando musculatura mundo afora sob a premissa de que os lucros gerados pela empresa de impacto social devam ser reinvestidos na ampliação da ação, no aperfeiçoamento de produtos e serviços, de tal sorte a potencializar o resultado social.

Sustentabilidade é a ordem do dia. Nesse diapasão, criou-se a certificação “Sistema B”,³⁴ inspirada nas “*bcorporations*” norte-americanas, surgidas em 2007, ou *Benefits Corporations*, empresas benfeitoras focadas em rever o conceito de sucesso e ir além do retorno econômico e de “*não serem apenas as melhores empresas do mundo, mas as melhores empresas para o mundo*”. Por trás do certificado, investidores de impacto identificam e escolhem tais empresas, assim como os jovens, que

33. Definição publicada no site do ICE: <http://ice.org.br/negocios-de-impacto/> Acesso em: 29 maio 2019.

34. Disponível em: <https://bit.ly/2GF6hxB> Acesso em: 24 abr. 2019.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

hoje escolhem o local de trabalho pelo alinhamento com seus propósitos e por sua identificação com os valores praticados.

Para fazer jus a essa certificação, a empresa precisa fazer constar de seu contrato ou Estatuto Social algumas cláusulas de compromisso de melhoria e priorização de questões relativas aos empregados, ao meio ambiente e à comunidade, frente à obtenção de lucro no curto prazo, outorgando confiança e praticando a transparência.

Para regular a distribuição e garantir a priorização do reinvestimento dos lucros, maximizar o impacto antes de distribuir o resultado para os investidores, o profissional do Direito deve orientar a celebração de um Acordo de Acionistas, contendo regras claras de destinação dos resultados da empresa investida.

Esse tipo de investimento em negócio social de impacto pode ser feito diretamente pela pessoa física, por uma *holding* de investimentos ou pela aquisição de cotas de fundos de investimentos concentrados em negócios sociais. Alternativa é fazer o investimento diretamente pela instituição filantrópica, que, nesse caso, ocupa a posição de investidora da empresa operadora do negócio de impacto social, recebendo o retorno do investimento. Vejamos:

Na Europa, em especial na Inglaterra, onde a liberdade de atuação é maior, o espectro de oportunidades de investimento com retorno financeiro compatível com o retorno social e ambiental é maior do que em outros países.

O investimento responsável não se confunde com o investimento de impacto, muito embora ambos procurem combinar ganho financeiro com ganho moral, ético, socioambiental. O investimento responsável lança seu olhar às questões ambientais, sociais e de governança (ESG – *Environmental, Social and Governance* – , ou ASG – ambientais, sociais e de governança –) nos processos de avaliação e de decisão de investimento, para melhor gerenciar os riscos e/ou oportunidades e proporcionar retornos a longo prazo.

O fator ambiental está diretamente ligado à influência da empresa no meio ambiente, bem como à sua capacidade de mitigar riscos que possam prejudicar o ecossistema (uso de energia, nível de poluição produzida, geração de resíduos, utilização de recursos minerais, animais etc.). O fator social investiga as relações da empresa com pessoas, comunidades e negócios, considerando, entre outras, atitudes respeitantes à diversidade, aos direitos humanos e à proteção do consumidor. A governança corporativa debruça-se sobre os assuntos internos da empresa e o relacionamento entre os seus *stakeholders*, incluindo funcionários, acionistas, fornecedores, prestadores de serviços etc. A política corporativa adequada proporciona o sucesso da empresa, pois atrai e retém talentos, ajuda a evitar conflitos de interesses e, conseqüentemente, enormes desgastes com litígios.

De fato, inicialmente, a informação ESG era utilizada apenas pelos investidores de impacto para determinar a adequação de seus projetos. Hoje em dia, a estrutura ganha mais e mais relevância entre todos os tipos de investidores, devido à maior atenção dos governos e dos agentes reguladores às iniciativas ESG, ou aos critérios para avaliar o impacto das práticas éticas e de sustentabilidade de uma empresa em seu desempenho financeiro e em suas operações, aliada à conscientização pública sobre a influência ambiental e social das empresas. Assim, verifica-se o incremento dos investimentos sustentáveis na indústria de fundos, incentivando o maior envolvimento de empresas e instituições em ações relativas a tais preocupações, impactando positivamente a sociedade, os investidores, as gestoras e os administradores de recursos.

O chamado *Venture Philanthropy* se propõe a ser uma ponte entre as instituições que dependem exclusivamente de doações, e os negócios com fins lucrativos instaurados para ter um modelo de impacto. As instituições sem fins lucrativos geram receita própria até que se tornem autossustentáveis ao longo da caminhada.

Segundo a EVPA – *European Venture Philanthropy Association*, numa tradução livre, *Venture Philanthropy* e investimento social acabam por aliar o espírito filantrópico à lógica

do investimento, resultando num grande engajamento e olhar de longo prazo capazes de edificar o impacto social.³⁵

Na prática, os investimentos de impacto social começam a ser realizados com o apoio de um capital filantrópico, por vezes integralmente a fundo perdido, mas investido de forma a exigir seu retorno, financeiro ou não. Como provém do bolso filantrópico, porém com o olhar de investidor, é um capital paciente, que pode ajudar os novos empreendedores e empreendimentos a se estruturarem e se tornarem aptos a, no futuro, atrair investimentos tradicionais, sem que, para tanto, tenham que abrir mão do modelo de negócio de impacto, economicamente viável, social e ambientalmente sustentável, de forma a trazer solução a um problema social.

A se estruturar *Venture Philanthropy* no Brasil, é preciso mergulhar-se no estudo e na compreensão das motivações e expectativas do investidor de recursos, do selecionador dos negócios a serem investidos, e entender como se dará o investimento, que pode variar entre os modelos de doação, empréstimo conversível ou não, investimento anjo,³⁶ investimento em participação societária, *equity crowdfunding*, assim entendidos os investimentos em *startups* e em empresas em expansão, entre outros.

V.5 *Social Bond e Development Bond*

O *social bond* é uma espécie de título público voltado para a captação de recursos privados, segundo o qual o investidor

35. Disponível em: <https://bit.ly/2UV3fhp> Acesso em: 24 abr. 2019.

36. Investidor anjo é aquele que investe com seu capital próprio em startups, empresas nascentes com alto potencial de crescimento, adquirindo, normalmente, uma participação minoritária no negócio, não ocupando posição executiva nas empresas, mas atuando como um conselheiro, de onde vem o termo anjo, pois não se trata de um investidor financeiro simplesmente, mas de um mentor a auxiliar o empreendedor com seus conhecimentos e sua rede de relacionamento. Não é uma atividade filantrópica, pois o Investidor Anjo tem como objetivo aplicar em negócios com potencial de retorno, impacto positivo para a sociedade através da geração de oportunidades de trabalho e de renda. Regulamentação dada pela Lei Complementar 123/2006, art. 61-A, com as alterações da Lei Complementar 155/2016.

entrega valores a uma instituição filantrópica ou os aplica em um negócio de impacto social, para que sejam destinados a um projeto social predefinido.

Social bond é, na verdade, um título que envolve uma parceria na qual o Governo elege um problema social crítico e garante aos investidores uma bonificação em dinheiro caso ele seja solucionado satisfatoriamente. A avaliação do impacto social é feita por uma instituição independente, o que garante a isenção do avaliador.

Alcançado o impacto pretendido, o Governo devolve o recurso investido, acrescido por uma taxa de juros preestabelecida, podendo haver uma variação de retorno do investimento proporcional a faixas de êxito do projeto social. Caso o impacto pretendido não seja atingido, o investidor perde seu investimento.

Os recursos são geralmente captados junto a associações, fundações, investidores privados e instituições financeiras com apetite para financiar a solução da questão social sob foco. A questão social é monitorada, avaliada e mensurada, pois, à medida em que as metas do Governo são alcançadas na sua mitigação, aos investidores são devolvidos os valores captados.

No Brasil, a discussão do tema entre as instituições do Terceiro Setor é crescente, e muito já se caminhou para colocar em prática o modelo idealizado pelo inglês Ronald Cohen.

De acordo com o Instituto do Desenvolvimento do Investimento Social – IDIS, *“O mecanismo funciona como se o Governo emitisse um título público para captar recursos privados para financiar um projeto social, mas só precisa devolver o dinheiro se a iniciativa der resultado. ‘Neste modelo, investidores privados colocam capital para financiar um projeto social e os Governos só pagam o investidor se um resultado pre-acordado for atingido. Um avaliador independente, então, confirma se o resultado foi alcançado ou não por meio de uma rigorosa avaliação de impacto’, explicam as economistas Emily Gustafsson Wright e Tamar Manuelyan Atinc em artigo publicado no site do Centro para a*

*Educação Universal do Instituto Brookings, centro de pesquisa norte-americano sediado em Washington, D.C.*³⁷

Conceitualmente, a aquisição de títulos de impacto social pode ser feita diretamente pela pessoa física, por uma *holding* de investimentos ou por uma instituição filantrópica.

No Brasil, asseveram-se desafios para a implantação dessa ferramenta à ausência de uma legislação específica. O primeiro deles reside na dificuldade de pactuar metas ousadas, voltadas para a solução do problema, e, ao mesmo tempo, factíveis e mensuráveis, para dar retorno ao investidor.

Embora a natureza dos SIBs (*Social Impact Bonds*) exija prévia pactuação do impacto social pretendido, seguida de uma avaliação qualitativa do impacto produzido pelo investimento, o Brasil direciona o holofote na avaliação do uso dos recursos tão somente, e não no impacto gerado.

Corroborando com o tema, o PLKC Advogados, representado pela sócia **Priscila Pasqualin**, advogada especialista em filantropia e investimento social de impacto e coautora deste trabalho, teve a oportunidade de contribuir para a revista *Exame*³⁸ esclarecendo que “a lógica que impera hoje é a quantificação dos gastos, e não o real impacto que as iniciativas terão sobre as pessoas beneficiadas”.

Esse é o primeiro problema que impera frente à ausência de legislação sobre o tema.

O segundo empecilho é jurídico e se refere à contratualização do mecanismo, ou seja, a forma como o acordo tripartite entre o Governo, o investidor e a instituição deve ser firmado, atendendo ao princípio da legalidade e às modalidades de contratos a serem celebrados com a administração pública, previstas por nossa legislação.

37. Publicado no site do IDIS: <https://www.idis.org.br/social-impact-bonds-ou-titulos-de-impacto-social-propoem-que-governo-remunere-projetos-sociais-com-impacto-comprovado/> Acesso em: 29 maio 2019.

38. Disponível em: <https://bit.ly/2GxaxOq> Acesso em: 24 abr. 2019.

A compensar a carência legislativa, compete ao advogado orientar a celebração do instrumento contratual adequado a fim de garantir que um instituto tão inovador de captação, que combina eficazmente a solução de problemas sociais e ambientais com ganho financeiro, possa ser bem-sucedido e adequadamente utilizado em terras tupiniquins.

Na esteira dos *Social Bonds*, surgiu o *Development Bond*, que é também um contrato tripartite, como o *Social Bond*, mas, neste caso, entre três partes privadas: o investidor privado, a instituição beneficiária e a Instituição Filantrópica Garantidora. Nessa corrente, o investidor privado faz empréstimo a uma instituição beneficiada, a qual executa o projeto, perseguindo metas; uma vez atingidas as metas, a Instituição Filantrópica Garantidora devolve o empréstimo ao investidor, com juros previamente acordados; se as metas não forem atingidas, o investidor original perde o recurso emprestado.

Essa é uma forma de se estimular mais o resultado do projeto do que o exercício das atividades que a instituição se propõe a desenvolver.

A avaliação das metas é feita por um especialista terceirizado, o que encarece a estrutura. Porém, já existem iniciativas voltadas para aplicação de ferramentas de inteligência artificial para capturar os dados que indiquem o resultado esperado no atingimento das metas.

O primeiro caso conhecido de *Development Bonds* foi estabelecido pela Fundação UBS, *Children's Fund Investment Fund Foundation*. A instituição investida, *Educate Girls*, organização sem fins lucrativos que se dedica a cuidar especialmente da desigualdade de gênero no sistema educacional da Índia, superou eficazmente a meta estabelecida pelo contrato.³⁹ Trabalhando em parceria com o Governo Indiano, com a ajuda de voluntários e da comunidade local, a *Educate Girls* propiciou que mais meninas estivessem matriculadas

39. Disponível em: <https://www.educategirls.ngo/dib.aspx> Acesso em: 24 abr. 2019.

nas escolas, bem como melhores resultados de aprendizagem para todas as crianças, independentemente de gênero. Um sucesso mundial.

V.6 DAF – *Donor Advised Fund*

Os fundos assessorados por doadores, ou fundos de doações direcionadas, (DAF – *Donor Advised Fund*, na sigla em inglês), existem em sua forma atual desde 1991, e estão mudando o panorama da filantropia dos EUA, segundo a *Bloomberg*. “*Seu funcionamento naquele país ocorre da seguinte forma: depois de criar sua conta, os doadores escolhem como ela será investida e o dinheiro cresce livre de impostos, em contas individuais, até que eles decidam onde distribuí-la. Os ativos em DAFs cresceram de US\$ 30 bilhões em 2010 para mais de US\$ 85 bilhões no final de 2016*”.

Esse novo veículo de doação filantrópica, que se tornou mundialmente conhecido pela sigla “DAF”, foi desenvolvido nos Estados Unidos e na Inglaterra como um fundo no qual o doador sugere veículos de investimento, recomenda instituições qualificadas a serem beneficiadas, e decide o momento das doações.

O doador confere patrimônio à instituição filantrópica, por ele detida ou não, e esta constitui o fundo DAF, tornando-se titular e gestora do patrimônio, aplicando os ativos financeiros segundo as orientações do doador, até o momento que este aponte sua destinação. A instituição filantrópica titular do DAF prescreve os critérios de elegibilidade das instituições beneficiadas, distribui as doações e mantém os doadores informados sobre as doações realizadas.

Nos Estados Unidos, essa estrutura é utilizada desde 1931, mas em 2006 recebeu regulamentação específica e se popularizou, de forma que até 2016 mais de USD 20 bilhões foram doados,⁴⁰ através de 285 mil contas do tipo DAF, superando as

40. The Data on Donor-Advised Funds: *New Insights You Need to Know, Giving USA, Researched and written by Indiana University, Lilly Family School of Philanthropy.*

83 mil contas de fundações familiares ou independentes. Geralmente as instituições titulares de DAF são *trusts* filantrópicos.

A regulamentação americana reconhece o DAF como um fundo (um conjunto de ativos, o que não se confunde com os fundos nacionais regulamentados pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM) ou conta em uma *public charity* (que é um tipo especial de instituição filantrópica, com tratamento tributário específico e bastante vantajoso) na qual o doador, ou quem ele indicar, tem o privilégio de fazer recomendações sobre os investimentos e/ou distribuições dos ativos do fundo ou conta. E particulariza, que, ainda que a instituição titular da DAF seja a titular do ativo, desde a sua doação, o doador mantém o privilégio de fazer recomendações sobre os pagamentos (doações) destinados pelo fundo.

Em poucas palavras, os doadores se separam dos ativos doados, porém não abrem mão de seu controle. As organizações que administram o DAF não têm fins lucrativos e geralmente são doadoras de recursos para outras instituições, que operam os projetos, ou o fazem diretamente aos beneficiados. As doações são realizadas apenas no momento requerido pelo doador, a quem é dado designar a causa destinatária de recursos do DAF. Por isso as críticas mais ácidas a tais estruturas apontam que, enquanto os doadores desfrutam de benefícios fiscais significativos e imediatos, as instituições de caridade têm de esperar pelos fundos por um tempo indefinido, ao bel-prazer do doador, ou até mesmo nem vir a ser contemplada.

Os DAFs têm outro atrativo: muito embora os doadores tenham o controle legal dos ativos com que contribuem, seus assessores financeiros podem ser autorizados a direcionar investimentos e a receber taxas de administração, o que estimula o estabelecimento do fundo.

Tratando-se de fundos para os quais o doador haja destinado uma contribuição irrevogável, recomendando instituições qualificadas a serem beneficiadas, assim como sugerindo veículos de investimento e momento das doações, por todas

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

essas características reunidas são também chamados de *trusts* filantrópicos, mundialmente.

Algumas características dessa estrutura:

- Não há o custo de se montar uma instituição própria para fazer as doações, mas a gestão financeira dos recursos é remunerada;
- O doador não participa da estrutura de governança decisória, apenas consultiva; a instituição que recebe os recursos determina os critérios de elegibilidade das instituições beneficiadas;
- A participação do doador e dos sucessores tem que ser combinada com a instituição titular do DAF a fim de que se transmita ao sucessor o poder de escolher os investimentos, as instituições a serem beneficiadas, e quando fazê-lo;
- O doador recomenda, mas não decide, quem recebe as doações e como os ativos são investidos até que a doação seja realizada (participa de um Conselho Consultivo, não deliberativo, por isso o nome de “*advised-fund*”);
- O doador pode ficar anônimo perante as instituições beneficiadas.

Nos Estados Unidos, as instituições que geralmente são titulares de DAF são as *national charities*, as *single-issued charities* e as *community foundations*, todas com o benefício fiscal máximo permitido pela lei americana, como *public charities*.

Como lá e na Europa é possível fazer doações para o exterior, sem que isso afete o enquadramento tributário da instituição, uma das formas de captação de recursos internacionais por uma instituição brasileira é tornando-se titular de uma conta DAF ou se cadastrar como beneficiária de um DAF no exterior.⁴¹

41. A CAF – Charities Aids Foundation possui estrutura para dar esse apoio a instituições estrangeiras.

Aqui no Brasil é possível criar estrutura semelhante, através de contratos de doação com encargos ou de fundo de investimento regulamentado pela CVM, pelo qual o doador do patrimônio doa a quase totalidade de suas cotas à instituição donatária, retendo consigo uma “golden share”, ou uma cota com vantagens especiais, como o poder de veto, por exemplo.

V.7 *Endowment*, Fundo Patrimonial Filantrópico

Inovação recente e divisora de águas no mundo filantrópico no Brasil, em 4 de janeiro de 2019, foi sancionada a Lei 13.800, publicada no dia 7 de janeiro, a tão esperada e aclamada Lei do *Endowment*. Estruturas criadas para dar sustentabilidade financeira a uma organização sem fins lucrativos, os fundos patrimoniais filantrópicos (ou “endowments”) nascem, em sua maioria, com a obrigação de preservar perpetuamente o valor doado, utilizando apenas seus rendimentos para a manutenção da organização.

Muito conhecido no exterior, o *endowment* possibilitou a constituição por instituições filantrópicas de base financeira sólida, capaz de sustentar ou complementar as necessidades institucionais, custear projetos e pesquisas, mesmo em períodos de crise, concedente que é de autonomia financeira à instituição, criando sustentabilidade ao patrimônio destacado, e, com isso, possibilitando foco absoluto no incremento da atividade-fim. Mundialmente, as universidades que se utilizam de estrutura de *endowment* ocupam posições de destaque nas suas áreas de atuação. As dez instituições de ensino mais bem ranqueadas no planeta possuem *endowments*, seis delas nos Estados Unidos e quatro na Inglaterra (Fonte: <http://www.topuniversities.com>). Das quatro mil instituições superiores americanas, dois terços delas são beneficiárias de *endowments*, o que representou, no ano de 2011, cerca de dezenove bilhões de dólares a financiar pesquisa, aprimoramento de capacidade técnica e gestão.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Embora o *endowment* seja amparado por legislação específica em países como Estados Unidos, Inglaterra, Rússia, Índia, França, República Tcheca, México e China, até setembro de 2018 não era regulado pela legislação nacional. O movimento pela construção legal se acelerou na “caída de ficha” após o incêndio de grandes proporções que atingiu a sede do Museu Nacional do Brasil, na Quinta da Boa Vista, Rio de Janeiro, na noite de 2 de setembro de 2018, aniquilando a quase totalidade do acervo histórico, antropológico e científico angariado e mantido ao longo de duzentos anos, além do prédio que havia servido de residência aos imperadores do Brasil.

No exterior, por exemplo, os fundos patrimoniais voltados aos museus são importantes receptores de doações, as quais viabilizam suas existências perenes e permitem o investimento em melhores práticas de gestão e infraestrutura. A tragédia carioca e nacional acordou o Poder Executivo Brasileiro.

Enquanto onze projetos de lei sobre o tema tramitaram no Brasil, dentre eles dois de maior destaque, o Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social – IDIS liderava o *advocacy*⁴² em favor de uma boa lei de *endowment* no Brasil, lançando a Coalizão pelos Fundos Filantrópicos, com o apoio permanente, a assessoria jurídica e a participação expressiva do PLKC Advogados, operando a contribuição direta no processo de elaboração da Lei do *Endowment*, buscando enquadrar a nova figura dentro dos princípios que mais nos aproximassem das melhores práticas mundiais.

Nesse foro, o IDIS, que organizou, posteriormente, a Coalizão pelos Fundos Filantrópicos, teve a oportunidade de discutir Projetos de Lei junto aos legisladores, apresentar propostas de emendas ampliadoras do rol de instituições e causas

42. *Advocacy* é uma prática utilizada no Terceiro Setor por pessoas, grupos, empresas ou organizações sociais que se engajam em prol de uma causa, lutam pela resolução de um problema ou pela defesa dos direitos de uma instituição ou de um grupo, pressionando os sistemas governamentais, contatando os personagens influentes, com a finalidade desenvolver a formulação de políticas, leis, governança, bem como a alocação de recursos públicos em benefício do objeto da causa abraçada.

filantrópicas aptas a constituir fundo patrimonial, sugerir a criação de pessoa jurídica autônoma vinculada à instituição ou à causa filantrópica determinada, indicando parâmetros de administração, de políticas de investimento e de resgate, aconselhando o estabelecimento de regras de transparência e operação, com foco no longo prazo, reunindo as boas práticas internacionais para *endowment* com a adaptação necessária ao sistema constitucional e jurídico brasileiro. A Coalizão muito intensamente lutou (e continuará lutando) pela inserção de benefícios fiscais às doações ao *endowment*, bem como aos rendimentos delas provenientes.

Nem todos, mas muitos dos objetivos da Coalizão acerca da lei foram alcançados. A nova lei trouxe o correto conceito de fundo patrimonial: “conjunto de ativos de natureza privada instituído, gerido e administrado pela organização gestora de fundo patrimonial com o intuito de constituir fonte de recursos de longo prazo, a partir da preservação do principal e da aplicação de seus rendimentos”.

Na esteira das legislações estrangeiras – que normalmente criam o *endowment* como uma pessoa jurídica distinta da instituição à qual ele é vinculado, garantindo a segregação do patrimônio e a aplicação exclusiva dos recursos gerados em benefício da instituição a que está vinculado, sem risco de perda ou liquidação do patrimônio principal – nossa lei estabeleceu a participação de três pessoas jurídicas distintas:

- (a) a **Organização Gestora de Fundo Patrimonial (OGFP)**, que deve ser constituída necessariamente como uma associação ou fundação privada, com o intuito de atuar exclusivamente para um fundo patrimonial na captação e na gestão das doações oriundas de pessoas físicas e jurídicas e do patrimônio constituído;
- (b) a **Instituição Apoiada**, que pode ser uma instituição pública ou privada sem fins lucrativos, e os órgãos a ela vinculados dedicados à consecução de finalidades de interesse público e beneficiários de programas,

projetos ou atividades financiadas com recursos de fundo patrimonial;

- (c) a **Organização Executora**, que pode ser uma instituição sem fins lucrativos ou uma organização internacional reconhecida e representada no País, que atue em parceria com instituições apoiadas e que seja responsável pela execução dos programas, dos projetos e de demais finalidades de interesse público.

Para proteger o patrimônio doado, o fundo patrimonial deve ser abrigado e gerido pela OGFP, cujo patrimônio não responde, direta ou indiretamente, por obrigações de qualquer natureza das instituições apoiadas e das organizações executoras. Nesse sentido, a depender do apetite do filantropo para a gestão da causa social em si, a OGFP pode ser veículo seguro e eficiente para a proteção de seu patrimônio pessoal com relação às contingências da operação da atividade escolhida diretamente aos beneficiários da causa.

Quantos aos aspectos de governança, a lei se baseou nas boas práticas internacionais, trazendo no mínimo três instâncias: o Conselho de Administração, responsável por pela administração da instituição; o Comitê de Investimentos, responsável pelo assessoramento ao Conselho de Administração quanto à política de investimento e de resgate do fundo patrimonial, e o Conselho Fiscal, órgão de controle e fiscalização interna.

A lei trouxe, ainda, regras de gestão e previu, de maneira inovadora, a possibilidade expressa de remuneração aos dirigentes e membros do Comitê de Investimentos e Conselho Fiscal.

Com relação a incentivos fiscais para estimular doações, a Lei do *Endowment* reproduziu mecanismo semelhante ao da Lei Rouanet para a formação desses fundos. Foi vetado, porém, o incentivo fiscal de IRPF e IRPJ de fácil aproveitamento para doações a organizações gestoras de fundos patrimoniais que apoiem instituições públicas, sob o argumento de ferir a lei de responsabilidade fiscal.

As causas de interesse público que podem se utilizar dessa estrutura já haviam sido definidas pela legislação como: assistência social; cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; educação; saúde; segurança alimentar e nutricional; defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; fomento do voluntariado; promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; experimentação, não lucrativa, de novos modelos socioprodutivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; estímulo a direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar; incentivo à ética, à paz, à cidadania, aos direitos humanos, à democracia e outros valores universais; estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos; estudos e pesquisas para o desenvolvimento, a disponibilização e a implementação de tecnologias voltadas à mobilidade de pessoas, por qualquer meio de transporte.⁴³

Hospitais sem fins lucrativos, como Santas Casas, por exemplo, podem ser muito beneficiados pelo *endowment*, pois sua característica de garantir sustentabilidade à organização permite a destinação periódica e programada de recursos financeiros ao hospital apoiado, fortalecendo o sistema de saúde e beneficiando a população brasileira.

Outro tanto, pesquisa de referência do Terceiro Setor intitulada O Mapa das Organizações da Sociedade Civil, realizada pelo Instituto e Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA), aponta a existência de trezentas e três mil organizações da sociedade civil no país em 2014, e a possibilidade de se adotar essa ferramenta útil para a gestão responsável, resulta em planejamento de longo prazo.

Além do apoio a causas sociais, os *endowments* prometem impacto positivo no mercado de capitais. Há duas décadas

43. Lei 9.790/99, art. 3º e art. 62, incisos I, II, III, IV, V, VI, VII e VIII, do Código Civil.

são considerados pioneiros nas discussões sobre investimentos de impacto social ou responsáveis, e representam um ‘*pool* de capital permanente’ disponível para financiamento de novas empresas (*startups*) e de projetos de longo prazo em áreas como infraestrutura e segurança, tão importantes para o nosso país. Por essa abordagem de investimento, *endowments* obtêm consistentemente retornos anuais expressivos, e contribuem para a cultura do empreendedorismo e da responsabilidade social no mercado financeiro.

Outrossim, fundos patrimoniais são geridos de forma muito profissional e com alto grau de sofisticação. Em 2017, os *endowments* das instituições americanas de educação apresentaram retornos muito acima do mercado. Enquanto nos Estados Unidos uma aplicação financeira, remunerada com base nos juros pagos pelo mercado financeiro, apresenta rendimento inferior a 3% ao ano, esses fundos apresentaram 12% de retorno no ano fiscal.

Mas o sucesso do estabelecimento de um fundo patrimonial depende de alguns fatores. As diversas possibilidades de estrutura, a importância do planejamento societário, tributário e contratual são pontos de atenção de extraordinária relevância. A formação de um sistema de governança robusto, com regras definidas para os investimentos no mercado financeiro e para o uso dos recursos nas atividades das organizações, é questão crucial e que demanda tempo para sua definição consistente, além do estabelecimento de estratégias de captação de recursos, muitas vezes negligenciadas, mas fundamentais.⁴⁴

44. Antes da edição da Lei 13.800/2019, estudos e guias de boas práticas sobre o assunto já foram publicados e trazem boas fontes de pesquisa para os interessados. “Código de Conduta para Gestão de Investimento de Fundos patrimoniais e Organizações sem Fins Lucrativos”: Disponível em: <https://bit.ly/2L3v7eT> Acesso em: 26 abr. 2019; “Conceitos e benefícios dos endowments como mecanismo de financiamento à cultura | GUIA 1”: http://www.plkc.com.br/biblioteca/livros/_GUIA_01.pdf; “Orientações e informações ao poder público: aspectos de regulação e tributação | GUIA 2”: Disponível em: <https://bit.ly/2ZDHA8t> Acesso em: 26 abr. 2019; “Orientações práticas para a implementação de endowments em instituições culturais | GUIA 3”: http://www.plkc.com.br/biblioteca/livros/_GUIA_03.pdf

O *endowment* nasce com a obrigação de preservar o capital doado, utilizando apenas seus rendimentos para a manutenção da organização, e não se confunde com fundos de investimentos regulados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), os quais são criados com o propósito de suscitar retorno financeiro aos investidores.

À medida em que o fundo de investimento regido pela CVM é uma comunhão de recursos, constituída sob a forma de condomínio, destinado à aplicação em ativos financeiros, o fundo patrimonial consagra um conjunto de recursos ou ativos originados de pessoas que os doam para sua aplicação em proveito de determinada causa, em prol da instituição beneficiária, sem que haja a formação de um condomínio. Ou seja, os rendimentos do fundo patrimonial não são revertidos em benefício do investidor, que faz ao fundo uma doação irreversível, mas patrocina a causa, custeando a atividade social da instituição filantrópica apoiada, sendo a organização gestora do fundo patrimonial a titular dos recursos e de seus rendimentos.

Enquanto não se tinha uma legislação específica, alternativas de contribuição de recursos financeiros se espelharam no conceito do *endowment*.⁴⁵ Mesmo após a edição da lei, a instituição sem fins lucrativos pode se inspirar no conceito do *endowment* e constituir em sua própria estrutura jurídica um fundo similar (“fundo filantrópico estratégico” por exemplo), com a segregação dos recursos destinados a referido fundo e a criação de regras societárias e de governança garantidoras de que aquela parcela do patrimônio se designe à geração de rendimentos, e somente estes possam ser aplicados nas atividades diárias da instituição, preservando-se o principal. O patrimônio deste fundo filantrópico estratégico, porém, estará exposto aos riscos da operação da atividade social, sendo

45. Diversas universidades brasileiras já têm criado seus próprios *endowments*, como a Poli (USP), a faculdade de direito da FGV, o ITA. O Fundo Brasil de Direitos Humanos e o Fundo Baobá foram inspirados no modelo do *endowment* para estruturar sua forma de atuação e sua formatação jurídica, voltados a segmentos específicos, como direitos humanos ou questões de gênero, e não a uma instituição em especial.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

possível penhorá-lo em execução judicial, como qualquer outro ativo da instituição.

Agora que se tornou possível criar *endowments* para uma instituição pública ou privada específica, ou para uma ou mais causas, com o apoio a diversas instituições, cabe àquelas que já possuam fundos patrimoniais, com fundos CVM ou não, avaliarem se é conveniente, sob o ponto de vista fiscal, constituir uma organização gestora de fundo patrimonial, nos moldes da Lei do *Endowment*. Certo é, que para apoiar uma instituição pública, a Lei do *Endowment* trouxe a estrutura adequada para que o apoio seja um verdadeiro incremento financeiro ou patrimonial, tendo em vista que o recurso do *endowment* jamais pode reduzir o repasse de recursos públicos.

A análise deve ser caso a caso. Às instituições que possuam patrimônio relevante, ainda não organizados sob a forma de fundo patrimonial, cumpre-lhes averiguarem a conveniência de melhor rentabilizá-lo em uma organização gestora de fundo patrimonial.

Em resumo, o novo marco aprovado pelo Congresso chegou para abrir oportunidades no mercado financeiro, e um novo campo de trabalho para o setor filantrópico, que deverá contar com agentes estruturantes e consultorias especializadas no tema.

Certamente, exige profissionalização na gestão das organizações e seus recursos, e maior excelência em todas as áreas apoiadas, o que beneficia a sociedade brasileira. Assim, é importantíssimo que as instituições, os doadores, os gestores de recursos, os administradores de patrimônio de toda espécie e as instituições financeiras interpretem corretamente todos os aspectos da lei, para dominarem seus papéis em potencial e estabelecerem relações jurídicas seguras, que potencializem a virtude de cada um deles.

A questão tributária deve ser enfrentada com prudência, mas com determinação, seja pela via administrativa ou judicial, seja pelo *advocacy*, para que os órgãos fazendários

assimilem a natureza jurídica do *endowment* e sua importância para a sustentabilidade de organizações da sociedade civil que complementam o papel do Estado na garantia dos direitos constitucionais à população.

É essencial o apoio do intérprete da lei para que os direitos e as obrigações tributárias sejam adequadamente usufruídos e cumpridos, de forma a não acarretar dúvidas, dívidas e prejuízos que possam atingir o patrimônio pessoal dos filantropos e dirigentes de causas sociais.

Fato é que o *endowment* está aí, nasceu finalmente em solo nacional, após longa gestação. Para o PLKC Advogados, especialmente representado pela especialista no tema, **Priscila Pasqualin**, que trabalhou diretamente na redação da lei, é sonho que adquire contornos de realidade.

“O homem enérgico e que é bem-sucedido é o que consegue transformar em realidade as fantasias do desejo.”

Sigismund Schlomo Freud, ou Sigmund Freud

Nesse sentido de garantia de receitas de longo prazo, em que ativos são transformados em fundos patrimoniais geridos por instituições independentes, que arriscam mais em suas estratégias, apostam em inovação e tomam decisões, e os rendimentos são convertidos em benefícios sociais, deve-se avaliar as possibilidades de o Governo também participar de fundos em parceria, para enfrentar problemas crônicos, como pobreza, educação, saúde.

Parcerias entre os governos, empresas e comunidade podem ser vantajosas, desde que equilibrados interesse entre o público e o privado. A “filantropização”, através da privatização, conceito criado pelo Professor Lester Salamon,⁴⁶ pode ser

46. “Filantropização via privatização”, traduzido pelo IDIS – Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social. Neste estudo, o professor norte-americano Lester M. Salamon explora as potencialidades para criação ou reforço de fundos patrimoniais de organizações da sociedade civil a partir dos processos de privatização. Disponível em: <https://bit.ly/2W20yY1> Acesso em: 25 abr. 2019.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

um novo caminho para os países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, com a criação de fundos patrimoniais de organizações da sociedade civil a partir dos processos de privatização, de canalização de recursos de programas de concessões, de recursos recuperados de escândalos de corrupção, como os obtidos recentemente pela Lava-Jato, entre outros.

Para se ter uma ideia, em 2008, no Cazaquistão, uma parceria entre o governo local e os governos americano e suíço repatriou 100 milhões de dólares oriundos de casos de corrupção no setor de petróleo, em benefício da Bota Foundation, uma instituição que tem por missão melhorar a vida de crianças e jovens vulneráveis que sofrem com a pobreza no Cazaquistão, através do investimento em sua saúde, educação e bem-estar social.

VI - ESTRUTURAS SOCIETÁRIAS E SEUS ASPECTOS LEGAIS

Decidindo-se o filantropo pelo protagonismo e criação de “instituição própria”, é necessário definir a estrutura societária mais adequada à atividade filantrópica escolhida. Para aqueles que já são protagonistas de instituições, é preciso reavaliar se a estrutura de gestão atende às necessidades atuais, bem como se a proteção ao patrimônio pessoal do gestor está considerada.

Muito embora se diga que *“boas decisões vêm da experiência, e que a experiência vem das más decisões”*, há uma crença acérrima no sentido que a empreitada filantrópica malsucedida gera frustração ainda maior do que o negócio com fins lucrativos que resulte infrutífero.

A experiência vem revelando a maior dificuldade na reversão do processo de uma obra benemerente que não tenha logrado êxito por não se ter lançado mão dos instrumentos jurídicos adequados. E os problemas enfrentados podem ser fatais, os danos irreparáveis.

Por ser benemérita, as pessoas não atentam para o fato, ou sequer lhes passa pela cabeça, que uma empreitada eivada de boas intenções, mas mal estruturada, possa comprometer o patrimônio do fundador e/ou do administrador, causando-lhes prejuízos pessoais por vezes irreversíveis.

O fato de não terem fins lucrativos não distinguem tais instituições de qualquer outra pessoa jurídica, pois a lei não as diferencia sob o aspecto da responsabilidade.

A profilaxia é entender o empreendimento filantrópico como qualquer outro, em seus aspectos jurídicos, e se socorrer de profissionais habilitados a orientar sua constituição, sua normatização e seu *modus operandi*.

Concorrem para o sucesso do projeto a formalização de regras de governança, o estabelecimento de práticas de alternância de poderes e de supervisão estratégica, a criação de Conselhos Superiores, entre outras ações orientadas por especialistas, capazes de assegurar a obediência aos valores e às diretrizes da instituição, dentro dos ditames da lei e das boas práticas.

Passemos a tratar dos instrumentos jurídicos, traçando inicialmente um panorama de onde se inserem tais instituições.

No Brasil, existem as pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado.⁴⁷

No Terceiro Setor, constituem-se pessoas jurídicas de direito privado para atuar no bem público, sem finalidade lucrativa de interesse particular. Como pessoas jurídicas de direito privado, estão sujeitas a um dos princípios garantidos pela Constituição – *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*⁴⁸ – o que lhes confere liberdade e autonomia na sua forma de agir, bem como no objeto a ser desenvolvido.

O Direito Civil Brasileiro reconhece atualmente seis tipos de pessoas jurídicas de direito privado:⁴⁹

- I - associações;
- II - sociedades (dentre as quais a cooperativa);

47. Código Civil, art. 40.

48. Constituição Federal, art. 5º., II.

49. Código Civil, art. 44.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

- III - fundações;
- IV - organizações religiosas;
- V - partidos políticos;
- VI - empresas individuais de responsabilidade limitada.

No que concerne ao Terceiro Setor, três dessas seis figuras jurídicas assumem relevância, quais sejam, as associações, as fundações e as organizações religiosas. Dessas, as organizações religiosas têm fins e tratamentos específicos. Até a criação desse tipo de pessoa jurídica, as organizações religiosas se constituíam como associações, com o objetivo voltado para a prática religiosa, e, ainda, para a realização de atividades sociais endereçadas à comunidade.

As cooperativas, que são modalidades de sociedades, também assumem papel importante no Terceiro Setor, em especial as cooperativas sociais⁵⁰ e as integradas por pessoas em situação de risco ou vulnerabilidade pessoal ou social; as alcançadas por programas e ações de combate à pobreza e de geração de trabalho e renda; as voltadas para fomento, educação e capacitação de trabalhadores rurais ou de agentes de assistência técnica e extensão rural; e as qualificadas para execução de atividades ou de projetos de interesse público e de cunho social. Elas foram reconhecidas como organizações da sociedade civil aptas a celebrar Termos de Parceria com o Estado, tipificados pela Lei 13.019, de 31/07/2014.

A Constituição Federal, em seu art. 3º, explicita os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (i) construir uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) garantir o desenvolvimento nacional; (iii) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (iv) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

50. As cooperativas sociais foram regulamentadas pela Lei 9.867/99.

Associações, fundações, cooperativas e, ainda, organizações religiosas dedicadas a projetos de interesse público e de cunho social, classificam-se como entidades auxiliares ou complementares do Estado no alcance de seus propósitos, por vezes substitutas do Governo nas ações que a este cumpririam na salvaguarda das condições mínimas de dignidade dos cidadãos que elegeram seus componentes.

O objetivo de ditas instituições pode até mesmo ser o de efetivamente intervir de forma organizada nas ações do Poder Público, fiscalizar atos da administração e da prestação de contas à sociedade. Como o foco deste trabalho repousa na análise legal criteriosa dos dois principais formatos institucionais para a constituição de uma organização sem fins lucrativos no Brasil, quais sejam associação e fundação privada, é sobre tais pessoas jurídicas que se direcionam nossas lentes.

As **associações** constituem-se da reunião de pessoas que se organizam para fins não econômicos, não havendo entre os associados direitos e obrigações recíprocos⁵¹ nem partilha de resultados.

A associação é livre para definir seu objeto social, as formas de admissão e exclusão de associados, seus direitos e deveres bem como a estrutura de sua administração.

As **fundações**, por sua vez, constituem-se pela dotação especial de bens livres para o fim determinado por seu instituidor,⁵² dentre aqueles permitidos por lei para tal tipo de pessoa jurídica. Não há direitos e obrigações entre pessoas e instituidores, pois a fundação é baseada tão somente no patrimônio sobre o qual se formou, que deixa de ser de titularidade de pessoas físicas ou jurídicas que a instituíram. Há apenas a figura dos gestores do patrimônio para que ele sirva ao objetivo determinado pelo instituidor da fundação. Da mesma forma que a associação, a fundação não admite qualquer partilha

51. Código Civil, art. 53.

52. Código Civil, art. 62.

de resultados, e, no caso de sua dissolução, o remanescente do patrimônio líquido fundacional deve ser destinado a outra instituição sem fins lucrativos e com objetivos semelhantes, como se verá ao longo deste texto.

VI.1 Semelhanças e diferenças básicas entre Associação, Fundação e Sociedade

Apenas para traçar um paralelo entre associação, fundação e sociedade propriamente dita, saliente-se que esta última espécie de pessoa jurídica difere das duas outras tratadas acima não apenas pelo fato de que toda e qualquer sociedade, independentemente de seu objeto social, ter como objetivo principal auferir lucro, mas também por outras peculiaridades que as definem.

Nas sociedades, os sócios se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício da atividade econômica, bem como a partilhar os resultados financeiros, positivos ou negativos. No caso de sua dissolução, que pode ser parcial ou total, os sócios apuram os haveres, quitam o que é devido e partilham entre si o patrimônio líquido remanescente.⁵³

Ou seja, enquanto nas fundações há a reunião de um patrimônio para cumprimento do objetivo definido pelo seu instituidor, e nas associações há a reunião de pessoas, e não de patrimônio ou capital, para um objetivo comum, não econômico, não visando ao lucro, nas sociedades, opera-se a reunião de capital e de pessoas para o exercício do objeto social, intentando lucros e compartilhamento de resultados pelos sócios. O objetivo lucro é o elemento diferencial basilar a deslocar o emprego de sociedades para a realização de atividades filantrópicas.

Então, como e em quais casos criar associações ou fundações para o desenvolvimento da filantropia, tornando factível o projeto benemérito tanto sonhado, sem colocar em risco o patrimônio pessoal do instituidor?

53. Arts. 1.107 e 1.108, Código Civil.

“Se podemos sonhar, também podemos tornar nossos sonhos realidade.”

Walt Disney

Passamos a discorrer sobre como tornar realidade o desejo filantrópico de forma segura.

VI.2 Requisitos para a criação de Associação e de Fundação

Como regra geral, o nascimento de qualquer pessoa jurídica se dá com o registro dos atos de sua criação no serviço de registro civil ou comercial. No caso das instituições sem fins lucrativos, o documento de regência de associações e fundações é o Estatuto Social, cujo assentamento deve ser feito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, e não na Junta Comercial, como é requisito de constituição para as sociedades empresárias.

Notadamente com relação às fundações, a escritura de sua constituição e o Estatuto Social devem ser necessária e previamente aprovados pelo Ministério Público e, então, levados a registro no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

Em termos gerais, o Código Civil exige que o registro de qualquer pessoa jurídica declare, no mínimo o seguinte, nos exatos termos da lei:⁵⁴

- (a) *denominação*
- (b) *sede*
- (c) *tempo de duração*
- (d) *fins*
- (e) *fundo social, quando houver*
- (f) *nome e individualização de fundadores ou instituidores*

54. Código Civil, art. 46.

- (g) *diretores*
- (h) *administração e representação, ativa e passiva, judicial e extrajudicial*
- (i) *reforma do ato constitutivo no tocante à administração*
- (j) *responsabilidade subsidiária, ou não, de seus membros pelas obrigações sociais*
- (k) *condições de extinção da pessoa jurídica e destino do seu patrimônio*

Cada uma das declarações elencadas pela lei passa a ser tratada abaixo, discorrendo-se sobre elas naquilo que interessa a associações e fundações.

No caso da associação, além dos requisitos mínimos para a constituição de qualquer pessoal jurídica, o Código Civil Brasileiro exige que o Estatuto contenha:⁵⁵

- *os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;*
- *os direitos e deveres dos associados;*
- *as fontes de recursos para sua manutenção;*
- *a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas.*

No tipo societário das associações, incluem-se todos os clubes e associações de classe, cujas peculiaridades não são abordadas neste trabalho, por não se destinarem a práticas filantrópicas, mas sim a interesses individuais dos próprios associados, ainda que não visem à obtenção de lucros.

VI.2.(a) Denominação

A legislação não exige que a denominação das associações e fundações contenha qualquer expressão específica,

55. Art. 54, Código Civil.

como acontece nas sociedades empresariais, as quais devem indicar sua atividade preponderante.

Excepcionalmente, a Lei do *Endowment* exige que a denominação da associação ou fundação titular do fundo patrimonial inclua a expressão “gestora de fundo patrimonial”.

Geralmente, a fundação usa a expressão “Fundação” em sua denominação, apesar de ser não obrigatório. No caso da associação, é bastante comum o uso da expressão “Instituto”, embora tal termo não qualifique ou altere a sua natureza jurídica de associação.

A proteção à denominação social das associações e fundações é mais restrita do que a das sociedades empresárias, pois o registro de seus documentos societários se dá perante o Registro Civil, de abrangência municipal, diferentemente das Juntas Comerciais onde são registradas empresas, cuja abrangência é estadual. Assim, é possível que duas instituições em cidades distintas assumam idêntica denominação social.

Isso faz com que seja recomendável o registro da marca da instituição perante o INPI – Instituto Nacional de Propriedade Intelectual, caso se pretenda proteger o direito de seu uso exclusivo na área de atuação de seu titular, em âmbito nacional.

VI.2.(b) Sede

Não se aconselha sediar qualquer pessoa jurídica no endereço da moradia de seu instituidor, ou de qualquer outra pessoa, em deferência ao conceito enraizado do bem de família legal. Ante o acolhimento da dignidade da pessoa humana como princípio nuclear da ordem jurídica (art. 5º, da CF), é preciso garantir-lhe acesso a bens essenciais ou indispensáveis (patrimônio mínimo), cujo exemplo mais evidente é o bem de família, que consiste na proteção conferida pela Lei 8.009/90 ao imóvel próprio da entidade familiar, tornando-o impenhorável e garantindo a lei que ele não responda por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária

ou de outra natureza, contraída por quem nele resida, salvo nas hipóteses previstas pela referida lei.

Tal proteção se opera automaticamente, não havendo necessidade de qualquer ato por parte do proprietário do imóvel. Entretanto, caso ele constitua uma pessoa jurídica no mesmo endereço, ainda que sem fins lucrativos, pode-se entender pelo desvirtuamento da natureza do bem, correndo-se risco de se macular a proteção legal.

Além disso, o endereço da sede é o que define o município competente para arquivar os documentos societários perante o serviço de registro civil. No caso de fundações, cabe ao Ministério Público do Estado de sua sede velar por sua atuação (art. 66 do Código Civil).

Na prática, essa definição faz diferença. As curadorias de fundações do Ministério Público do Estado de São Paulo e do Distrito Federal, por exemplo, são paradigmas no acompanhamento próximo da sociedade civil, e estão sempre dispostas a se debruçarem sobre estudos jurídicos relativos às inovações trazidas pelas fundações. Mas isso não acontece em muitos outros Estados do Brasil.

Recente alteração do Código Civil⁵⁶ veio estipular prazo para que o Ministério Público avalie pedido de alteração dos Estatutos das fundações, dado ao juiz supri-lo após seu decurso, o que demonstra a dificuldade de algumas fundações nas tratativas com o Ministério Público de seu Estado.

VI.2.(c) Tempo de duração

A associação e a fundação podem se constituir por tempo determinado ou indeterminado, e isso deve estar expresso em seu Estatuto Social.

É usual que o prazo de duração seja indeterminado, mas casos há nos quais o filantropo entende necessária a estipulação

56. Lei 13.151, de 28.07.2015.

de lapso temporal, especialmente para que o fim almejado se concretize, e não seja prorrogado *ad eternum*. Nessa perspectiva, alguns benfeitores mundialmente conhecidos estabeleceram que a parcela de sua fortuna pessoal destinada à filantropia tivesse prazo predeterminado para ser consumida.

Alude-se ao exemplo de Charles Feenney, um dos proprietários da empresa *Duty Free Shoppers*, que decretou que os recursos destinados à *Atlantic Philanthropies*⁵⁷ devessem ser exauridos até o ano de 2020, pois, além de desejar assistir ao impacto de seu altruísmo em vida, acredita o filantropo na máxima de que quanto mais concentrado o investimento (no caso financeiro e pessoal em determinado período de tempo) na solução de problemas sociais, maiores as chances de sua erradicação ou de contenção de seu crescimento. As doações foram realizadas até 2016, e, até 2020 deve-se dar a sistematização e o compartilhamento de seu aprendizado e tecnologia.⁵⁸

Outros bastiões da filantropia internacional, Bill e Melinda Gates, acreditam que o resultado produtivo da fundação que leva o seu nome deva se concretizar ainda no século XXI, e por isso determinaram sua existência até vinte anos após o falecimento do casal, investindo pesado em países pobres da África no combate à malária, à síndrome da imunodeficiência adquirida (Aids), à poliomielite e à tuberculose, que ainda continuam assolando o continente africano e matando milhões de pessoas.

Warren Buffet, por sua vez, determinou que seu patrimônio destinado à filantropia deva ser despendido em até dez anos após seu falecimento.⁵⁹

O estabelecimento do prazo de duração contido no Estatuto Social da instituição pode ser reformado. Caso o prazo de

57. Objetivos: promoção da igualdade e dignidade, em especial, dos idosos, crianças e jovens, nos quesitos: saúde, direitos humanos, pesquisa, desenvolvimento e inovação.

58. Disponível em: <https://bit.ly/2GE5Su4> Acesso em: 26 abr. 2019.

59. Disponível em: <https://gates.ly/1Z09cln> Acesso em: 26 abr. 2019.

duração seja determinado, sua alteração depende de *quorum* qualificado, a fim de que a vontade do instituidor/fundador não seja contrariada ou desvirtuada aleatoriamente.

VI.2.(d) Fins

A definição dos fins da associação e da fundação talvez seja o ponto mais sensível na sua formação, não somente porque a instituição revela qual a contribuição que pretende oferecer à sociedade, mas também por conta de reflexos fiscais vitais e de contornos relevantes que o fim não econômico pode alcançar diante de princípios constitucionais como a livre-iniciativa e a liberdade de empresa por um lado, e o respeito à livre-concorrência, por outro. Começemos pelo fim em si mesmo, o propósito da instituição.

Para que a instituição seja perene, seu objeto deve ser relevante e deve guardar identidade real com aqueles que a constituíram ou a ela aderiram posteriormente.

Nas associações, o objeto social é declarado pelos associados no Estatuto Social, com total liberdade de escolha, desde que não seja proibido por lei, consoante agasalhado pela Constituição Federal,⁶⁰ que afiança, ainda, que as associações podem ser livremente criadas, sem autorização especial, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento.⁶¹ Isso é o que assevera à iniciativa privada a prerrogativa de inovar na resolução de um problema social, por exemplo.

Os fins devem ser claros, de tal sorte que os órgãos de fiscalização tributária, assim como qualquer cidadão comum, logrem identificar a que a associação se destina. Nesse diapasão, expressões amplas e genéricas tais como educação, assistência social, saúde etc., devem ser evitadas.

60. Art. 5º., inciso XVII, Constituição Federal.

61. Art. 5º., inciso XVIII, Constituição Federal.

É aconselhável que se insira no objeto social tudo aquilo que a associação pretenda fazer, ainda que se comece operando apenas uma parte das atividades, evitando-se, assim, alterações do Estatuto Social. A associação não está obrigada a executar todas as atividades previstas pelo seu objeto social, mas, a *contrario sensu*, ela não pode realizar atividades que não estejam classificadas em seu Estatuto Social.

Com o tempo, caso uma determinada atividade não se mostre relevante, ou o objetivo dos associados seja alterado, a modificação total ou parcial do objeto social é possível.

Contrastando com a liberdade conferida à associação, a fundação não pode se destinar a qualquer objeto social, especialmente ao interesse individual de um determinado grupo de pessoas, como é permitido às associações.

O objeto das fundações é arrolado pela lei pátria, *numerus clausus*.

Voltemos um pouco no tempo para conhecermos a evolução do instituto. Inicialmente, a legislação brasileira determinou que as fundações poderiam ter apenas fins literários, científicos e religiosos.⁶² Posteriormente, o Código Civil de 1916 incluiu os fins morais, além dos religiosos, científicos ou literários,⁶³ sendo certo que as fundações só poderiam ser instituídas para fins “sociais” e jamais destinados aos seus instituidores.

O Código Civil de 2002 sacramentou que as fundações somente poderiam se destinar a fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. Como é de se notar, foram excluídos os fins científicos e literários e incluídos os assistenciais. Muito se discutiu, à época, se os fins educacionais ou de saúde não seriam mais adequados, mormente pelo fato de algumas universidades e hospitais de grande relevância no cenário nacional assumirem contornos de fundações. Mas não houve êxito.

62. Lei 173, de 1903.

63. Art. 16, Código Civil de 1916, revogado.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Boa parte dos juristas entendeu, então, que as expressões utilizadas pelo Código Civil haviam sido inadequadas e que tinham contrariado os interesses maiores de nossa sociedade. E a conclusão pelo grupo alcançada foi a de que não seria razoável, pois, dar ao rol de fins contemplados pela lei uma interpretação literal e restritiva de forma a proibir a instituição de fundações voltadas para a educação e saúde, por exemplo, imprescindíveis e absolutamente necessárias a complementar a atuação do Governo na conjuntura brasileira.

Para dirimir de vez esta questão, foi publicada em 28/07/2015 a Lei 13.151, que alterou o Código Civil, para expressamente incluir os seguintes fins passíveis de exercício por uma fundação:⁶⁴

- (i) assistência social;
- (ii) cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- (iii) educação;
- (iv) saúde;
- (v) segurança alimentar e nutricional;
- (vi) defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- (vii) pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos;
- (viii) promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos;
- (ix) atividades religiosas.

Importante destacar que a alteração original do Código Civil, proposta pelo projeto de lei, previa a possibilidade de

64. Código Civil, art. 62, parágrafo único.

as fundações se dedicarem também à habitação de interesse social. As razões de veto: “*tal acréscimo de finalidade poderia resultar na participação ampla de fundações no setor de habitação. Essa extensão ofenderia o princípio da isonomia tributária e distorceria a concorrência nesse segmento, ao permitir que fundações concorressem, em ambiente assimétrico, com empresas privadas, submetidas a regime jurídico diverso.*”

Portanto, atualmente, os objetos das fundações restringem-se aos acima elencados.

As modificações ao Código Civil promovidas pela Lei 13.151/2015 contribuíram para o fortalecimento do Terceiro Setor e da sociedade civil brasileira, tendo em vista o reconhecimento dos relevantes objetivos perseguidos pela iniciativa privada em benefício do coletivo, em total harmonia com a Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP⁶⁵ consoante se verá oportunamente.

Com relação às consequências fiscais relativas aos objetos de associações e fundações, o tema está abordado no capítulo específico sobre “Benefícios fiscais na Filantropia” (Capítulo X), bem como em “Cuidados na Filantropia” (Capítulo XIII.2). Desde logo cumpre salientar que os fins são determinantes para a inscrição da instituição para o gozo de benesses outorgadas por algumas leis de incentivo e para a obtenção de certificados e qualificações públicas, os quais são, da mesma forma, analisados ao longo desta obra.

Parece-nos de fundamental importância, neste momento, colocarmos a lupa sobre a caracterização de fim não econômico, que não se confunde com não exercício de atividade econômica, matéria notabilíssima e substancial para o bom andamento de associações e fundações.

Como visto, para a associação e para a fundação, o *objetivo* é que seu *objeto social* se cumpra, sendo essa a sua razão de ser.

65. Lei 9.790/99.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Cumpra trazer à baila novamente a comparação com a sociedade, cujo *objetivo* é a geração e a partilha de resultados através do exercício de seu *objeto*, para esclarecer que tanto sociedades quanto associações e fundações podem ter o mesmo objeto, não obstante terem objetivos distintos.

Tomemos por exemplo a atividade do ensino. Tanto uma sociedade empresária quanto uma fundação ou uma associação podem ter tal objeto social. Na sociedade, seus sócios devem cumprir o objeto (ensinar), corolário de uma educação de qualidade, mas com certeza pretendem maximizar o seu lucro, pois este é o objetivo final.

Na associação e na fundação, os dirigentes devem administrar de forma a potencializar o resultado educacional a que se propôs a instituição de ensino, ainda que seu resultado econômico seja inferior ao da escola mantida pela sociedade com fins lucrativos.

Nesse passo, é importante esclarecer alguns conceitos relativos à finalidade não econômica, remuneração, lucro, e sublinhar a compreensão de que é mítica a afirmativa de que associações e fundações não possam ser remuneradas no exercício de suas atividades.

O exercício da atividade econômica é sim consentido a tais pessoas jurídicas e não alija a associação ou a fundação de sua natureza não lucrativa ou econômica. O lucro na atividade também não as desvia de seus objetivos. O diferencial reside na destinação de tais resultados financeiros. Essa é a pedra fundamental que cristaliza a diferença entre os institutos jurídicos.

Associações e fundações podem ter *superávit* ou resultado positivo. O que elas não podem é distribuir o *superávit*, devendo aplicá-los em suas atividades. A geração de *superávit* não elide ou exclui associações e fundações da atividade econômica, e não poderia ser diferente, já que elas precisam sobreviver financeiramente.

Isto significa afirmar que fundações e associações podem exercer atividades econômicas tanto quanto as sociedades, quer seja prestando serviços remunerados, quer seja vendendo produtos, alugando bens etc., sem que isso desvirtue sua finalidade não lucrativa ou econômica.

A jurisprudência é firme no sentido de que as receitas de venda de produtos ou serviços (atividade-meio), ainda que decorrentes de atividades desvinculadas de seu objeto social (atividade-fim), não descaracterizam a finalidade não econômica das instituições, desde que o produto da atividade-meio seja aplicado aos fins institucionais a que se destina, restando preservadas imunidades e/ou isenções tributárias.

Tanto a doutrina quanto as decisões judiciais entendem que a instituição não pode depender apenas de doações ou de caridade, sendo perfeitamente aceitável que ela explore atividades econômicas para sustentar sua atividade-fim, tais como, entre outras, manter um bazar permanente, explorar um estacionamento, alugar imóveis. Ou seja, atividades-meio para suportar a atividade-fim.

Outrora geradora de polêmica, decisões administrativas e judiciais apaziguaram os ânimos e alumiararam a questão; a lenda do desvio da finalidade deitou por terra, desde que o produto seja revertido em prol da causa.

A Constituição Federal, fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa, cria princípios e diretrizes para o exercício da atividade econômica, sustentada pelos arts. 170 a 192, que contemplam os nove fundamentos balizadores da ordem econômica nacional em respeito aos ditames da justiça social, da dignidade da pessoa humana e do bem-estar-social, dentre eles o princípio da livre-concorrência.

Tais princípios abrigam também as instituições, às quais é garantido o direito de livre associação, livre-iniciativa e liberdade de empresa. Dessa forma, é perfeitamente aceitável que associações e fundações sejam sócias ou acionistas de empresas com fins lucrativos, seja porque receberam em doação

quotas ou ações, seja porque as tenham adquirido como forma de investimento, para obter retorno financeiro a ser destinado ao custeio do cumprimento de seu objeto social.

VI.2.(e) Fundo Social

O que se denomina capital social numa sociedade com fins lucrativos corresponde a um fundo social ou patrimônio social nas associações e fundações.⁶⁶

As sociedades com fins lucrativos se formam pela reunião de capital e pessoas para desenvolver determinada atividade com objetivo de lucro e nas quais o Patrimônio Líquido é de propriedade dos sócios, sendo formado pelo Capital Social subscrito e integralizado pelos próprios sócios mais as contas de Reservas de Capital, de Reservas de Lucros e de Lucros ou Prejuízos Acumulados, apurados a cada final de exercício social. O saldo de lucros da sociedade pode ser distribuído aos sócios e também o remanescente do Patrimônio Líquido, em caso de extinção ou de redução do Capital Social.

Na mão contrária, o Patrimônio Líquido de associações e fundações sem fins lucrativos não pertence aos associados ou instituidores, razão por que não podem ser distribuídos entre os mesmos.

Entre ambas as pessoas jurídicas sem fins lucrativos existem características que distinguem associações e fundações, no tocante ao patrimônio. É sobre tais aspectos distintivos que passamos a nos aprofundar de forma a compará-los.

As associações não dependem de um patrimônio ou de um fundo social para serem constituídas, diferentemente das fundações (e das sociedades), que nunca prescindem do aporte, por ser condição de sua criação. Mas se os associados assim desejarem e entenderem importante para a consecução do objetivo social da associação, eles podem definir no

66. Art. 46, I, Código Civil e Resolução CFC 1.409/2012.

documento de constituição um patrimônio social inicial e a forma de sua integralização.

As associações sem fins lucrativos são formadas pela reunião de pessoas em torno do objetivo comum declarado no Estatuto Social, que também prevê direitos e deveres aos associados. Um dos seus deveres é contribuir com sua atividade pessoal ou com recursos financeiros para a realização do objetivo da associação. Um dos direitos dos associados é a garantia de que todo o Patrimônio Social e as receitas da associação sejam destinados integralmente ao cumprimento do objetivo social.

As associações, diferentemente das fundações, podem determinar em seu Estatuto Social que o associado tem direito à quota ou fração ideal do patrimônio,⁶⁷ tornando-se titular de direito associativo e de direito patrimonial, este último passível de transmissão a terceiros ou a sucessores, desde que haja disposição estatutária. Essa disposição é comum em associações que se dediquem aos interesses dos próprios associados. Tal estrutura tem servido, no entanto, para as chamadas “comunidades intencionais” ou “associativismos voluntários”, que reúnem em um mesmo espaço pessoas interessadas em viver em uma comunidade autônoma, fora dos centros urbanos, ambientalmente sustentável, com compartilhamento de recursos e de despesas e com atuação em prol do coletivo e da comunidade do entorno. As comunidades sustentáveis, inspiradas nas comunidades alternativas dos anos 1960, ou “ecovilas”, como são mais conhecidas atualmente, são mantidas basicamente por três princípios ideológicos: a vida em harmonia com a natureza e suas leis, a convivência fraterna e solidária e o estado de consciência elevada.⁶⁸

67. Art. 56, parágrafo único e art. 61, § 1º, do Código Civil.

68. Em 2010, existiam, no Brasil, 50 comunidades intencionais filiadas à “Associação Brasileira de Comunidades Autossustentáveis”, entidade criada para congregar as comunidades alternativas brasileiras com o objetivo de facilitar a troca experiências e divulgar a existência desse tipo de comunidades no Brasil. Disponível em: <https://bit.ly/2IVPGat> Acesso em: 26 abr. 2019.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

O Patrimônio Social das associações pode ser formado tanto por integralização de contribuições patrimoniais – na sua constituição ou em momentos posteriores – como, também, pelo *superávit*, ou resultado positivo a partir da diferença entre aquilo que se ganha (receita) e aquilo que se gasta (despesa), de cada exercício social. As contribuições sociais regulares posteriores, instituídas para custeio das atividades operacionais, diminuídas dos custos e despesas ordinárias, geram *superávit* ou *deficit*, ou resultado negativo, do exercício social, que aumentam ou reduzem o Patrimônio Social, sem transitar pelas contas de resultado.

Associações podem alienar seu patrimônio, respeitadas as regras de governança, alçadas⁶⁹ e competências do Estatuto Social, mas devem destinar o resultado da alienação à manutenção da finalidade social, para que não seja caracterizado desvio de finalidade ou distribuição de patrimônio a seus associados, dirigentes e doadores.

A fundação, por sua vez, exige patrimônio mínimo inicial, pois tem origem, obrigatoriamente, na conferência de bens ou direitos por seu instituidor, que o faz por escritura pública enquanto vivo, ou o designa por testamento, indicando-se o fim filantrópico a que se destinam os bens dotados (art. 62 do Código Civil).

O Código Civil determina que o patrimônio mínimo inicial de uma fundação seja suficiente para a realização do objeto social determinado pelo instituidor, cabendo a análise e avaliação do montante ao Ministério Público.

É importante que o instituidor tenha em mente que o patrimônio que destinar à fundação será definitivamente destacado e não mais voltará à sua propriedade ou a de seus familiares, tratando-se de doação irreversível, sujeita ao ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e por Doação) – que será analisado mais adiante –, não podendo ser distribuído ao

69. Políticas de alçada são as definidoras de responsabilidades e fixadoras de limites de atuação.

instituidor nem aos gestores da fundação, sequer na hipótese de sua extinção. Note-se por importante que sobre a dotação a fundações de educação e de assistência social, não há incidência do ITCMD, por gozarem do benefício da imunidade constitucional (art. 150, VI, alínea “c”, da CF).

A natureza jurídica da dotação disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário à fundação é, pois, de uma doação patrimonial e reconhecida em conta do patrimônio social, com o encargo da sua constituição por aquele a quem o instituidor tenha cometido a aplicação do patrimônio. Tal o é que o próprio Ministério Público tem o dever de velar para que a fundação seja constituída, ficando incumbido de fazê-lo dentro de 180 (cento e oitenta) dias, na hipótese de omissão de quem tiver sido nomeado como responsável por tanto e não o realizar no prazo assinalado pelo fundador (art. 65, parágrafo único, do Código Civil). Tendo em vista que a dotação à fundação beneficia o interesse geral, o Ministério Público poderá exigir a constituição depois da morte do fundador.⁷⁰

A doação, diz o Código Civil, “caducará” se a fundação não for constituída regularmente em dois anos, seja por arrendimento do instituidor antes da efetiva constituição jurídica, seja pela sua não instituição por aquele a quem houver sido atribuída tal tarefa.⁷¹

A fundação, como se disse acima, tem origem obrigatoriamente na conferência de bens ou direitos por seu instituidor, que o faz por escritura pública enquanto vivo, ou o destina por testamento. Tanto a escritura pública quanto o testamento devem indicar a dotação inicial e o fim filantrópico a que se destinam os bens dotados.

Como a fundação tem como ponto central o patrimônio, que assume personalidade jurídica destinada a uma função social, com a patente personificação jurídica daquele patrimônio,

70. Código Civil, arts. 65 e 553.

71. Código Civil, art. 554.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

a princípio seu legado é inalienável, cabendo ao Ministério Público o dever de asseverar que seja ele administrado de forma a produzir frutos e a perpetuar a fundação e, por conseguinte, a causa a que se destina. O Ministério Público, na qualidade de defensor dos interesses da sociedade brasileira, tem a incumbência de velar pela manutenção dos acervos fundacionais.

Entretanto, se determinado tipo de ativo patrimonial estiver computando prejuízos à fundação ou gerando baixa rentabilidade, a sua alienação pode ser autorizada pelo Ministério Público, sendo certo que a rigidez da regra é tamanha que, em alguns casos, demanda a chancela do Poder Judiciário.

Não há direitos e deveres entre o instituidor e a fundação. Há dever da fundação para com a sociedade em geral de aplicar o patrimônio no seu objeto social, por isso a necessidade de fiscalização pelo Ministério Público.

Tanto para fundações quanto para associações, é importante verificar se no instrumento de doação ou de destinação de recursos públicos para aquisição de patrimônio há cláusulas de inalienabilidade e, se houver, há que respeitá-las.

Quanto à questão da sustentabilidade, as fontes de recursos para a manutenção do fundo de associações e fundações se resumem a:

- (a) Rendimentos de fundo patrimonial ou *endowments*
- (b) Lucros e dividendos pagos por ações ou quotas⁷² de:
 - empresa tradicional com fins lucrativos
 - investimento em negócios sociais
 - fundos de investimento
- (c) Contribuição financeira dos associados, no caso de associações

72. Vimos que as associações e as fundações podem ser sócias ou acionistas de empresas.

- (d) Doações de pessoas físicas e/ou jurídicas
- (e) Exploração de direitos autorais ou de propriedade intelectual
- (f) Legados ou herança
- (g) Subvenções públicas
- (h) Patrocínios
- (i) Prestação de serviços
- (j) Produção e/ou venda de produtos
- (k) Realização de eventos
- (l) Rendimentos resultantes de aplicações financeiras.

Para que a instituição possa se beneficiar dessas fontes de receita, deve ela prever em seu Estatuto Social atividades compatíveis e o compromisso incorruptível de destiná-las ao cumprimento de seu objeto social.

As contribuições associativas nada mais são do que contribuições dos associados para o custeio das despesas da associação, no exercício de seu dever de colaborar financeiramente para a realização do objeto social. Exclusivamente previstas para associações, impreterível a previsão estatutária dessa fonte de receita, assim como a indicação do órgão competente para instituí-la.

Tanto a contribuição para o patrimônio social quanto a contribuição associativa não têm a natureza de doação, e, portanto, sobre elas não incide o ITCMD.

Geralmente, a contribuição associativa é instituída de forma homogênea entre todos os associados, podendo variar em função das diferentes categorias de associados. É importante mencionar que, no caso de associado pessoa jurídica, a contribuição associativa não é dedutível da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido por ela devidos, tal como é a doação a Organizações da

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Sociedade Civil.⁷³ Tampouco pode a contribuição associativa a uma associação de interesse público vinculada à pessoa jurídica doadora ser tratada como associação de classe, na qual a contribuição pode ser dedutível, tendo em vista que ela é necessária para sua atividade produtiva.

Tanto para associações quanto para fundações, no Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido.⁷⁴

É possível, portanto, que a associação tenha seu Patrimônio Social formado inicialmente por integralização da contribuição patrimonial instituída na sua constituição, carregada pelos associados diretamente ao Patrimônio Social. As contribuições sociais regulares posteriores, instituídas para custeio das atividades operacionais, diminuídas dos custos e despesas ordinárias, geram *superávit* ou *deficit* do exercício social, que aumentam ou reduzem o Patrimônio Social. Se novas contribuições patrimoniais forem instituídas pelos associados, os valores por eles conferidos são integrados diretamente ao Patrimônio Social, sem transitar pelas contas de resultado. Em todas essas hipóteses, não há a incidência do ITCMD, por não se tratar de doação.

A viabilidade de as instituições serem sócias ou acionistas de empresas com fins lucrativos, seja porque receberam em doação quotas ou ações, seja porque as adquiriram como forma de investimento, visando ao retorno financeiro a ser destinado ao custeio do cumprimento de seu objeto social, está amparada pelo direito de livre associação, livre-iniciativa e liberdade de empresa. Nessa hipótese, o lucro distribuído ou juros sobre capital próprio pagos à instituição, como uma das sócias da empresa, devem ser destinados a seu patrimônio social, podendo ser aplicados apenas em sua atividade-fim ou na aquisição de patrimônio para tal.

73. Lei 9.249/95, art. 13, § 2º, inciso III.

74. ITG 2002 (R1) – Entidade Sem Finalidade de Lucros, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, item 23.

Há de se avaliar os riscos que a sociedade investida possa eventualmente gerar à instituição, mas a possibilidade desse tipo de investimento vem atendendo aos anseios de uma nova geração de filantropos desejosos em fortalecer os negócios de impacto social positivo. Nesse novo ecossistema, o capital filantrópico tem sido empregado para semear os primeiros anos de um negócio visionado, com prognóstico de não apenas ser autossustentável, mas também lucrativo. Nessa fase inicial, em que a empresa investida e a maturidade do negócio ainda não estão no ponto de receber o investimento de terceiros (*private equity*), o capital semente⁷⁵ e o investimento anjo, recentemente reconhecidos pela legislação, podem ser alternativa filantrópica exercida pela instituição, desde que permitido em seu Estatuto Social.

Merece muita atenção a análise das fontes de receita voltadas à prestação de serviços, produção e/ou venda de produtos, tendo em vista eventuais impactos tributários, sob alegação de desvio de finalidade ou até mesmo de concorrência desleal, bem como de responsabilidade dos administradores por descaminho de recursos, o que está tratado mais adiante neste trabalho, como “Cuidados na Filantropia” (Capítulo XIII.2).

Mais uma vez se salienta a relevância da intervenção do profissional do Direito, no sentido de orientar as fontes de sustentabilidade de associações e fundações dentro da maior segurança jurídica e inteligência fiscal.

VI.2.(f) Fundadores e Instituidores

De uma maneira geral, o Código Civil determina que a instituição deve identificar quem a constituiu, quem dela participa e quem a administra, de forma a não permitir que as

75. Capital semente é um modelo de financiamento dirigido a projetos empresariais em estágio inicial, em fase de projeto e desenvolvimento, os chamados startups, empreendimentos promissores em fase de implementação e organização de operações, muitos deles concebidos no seio das incubadoras de empresas, em que grupos interessados fazem investimentos para bancar operações iniciais, como desenvolvimento de produto e pesquisa de mercado.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

pessoas jurídicas tenham instituidores, associados e administradores anônimos.

Aproveitando o tema, temos aqui a intenção de extrapolar a identificação de fundadores e instituidores e articular acerca dos requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados, bem como discorrer sobre os seus direitos e deveres, com especial abordagem ao direito de voto, de expressão do pensamento do associado.

Nas fundações, não há a figura de sócio ou associado, mas apenas a do instituidor da fundação e a dos gestores do patrimônio para que o cabedal sirva ao objetivo determinado pelo idealizador. Exatamente por isso se faz necessária a figura de um órgão de controle externo e independente, que, por definição legal, é o Ministério Público do Estado onde estiver situada a fundação, nos termos do Código Civil, que deve zelar por ela, como se disse acima, e aprovar qualquer alteração de seu Estatuto Social.

O Ministério Público, que é uma instituição autônoma a quem a Constituição Federal atribui a incumbência de defender, entre outros, os interesses sociais e individuais indisponíveis, é o órgão competente para:

- (a) autorizar a instituição e a extinção da fundação;
- (b) garantir que o patrimônio da fundação seja utilizado para atingir sua finalidade e para garantir sua perpetuidade;
- (c) fiscalizar se os administradores estão cumprindo as finalidades estatutárias, aprovando ou rejeitando suas contas;
- (d) autorizar a alteração do Estatuto Social, no prazo máximo de 45 dias, podendo o juiz supri-la, caso não seja dada no prazo, ou caso seja denegada;
- (e) autorizar a alienação de parte do patrimônio da fundação.

Na prática, muitos dos atos da fundação devem ter a aprovação prévia do Ministério Público ou, no mínimo, sua comunicação, o que burocratiza a gestão, mas justifica o ambiente fiscalizador que o órgão público imprime.

Além disso, a interpretação sobre o que uma fundação pode ou não fazer varia de acordo com o representante do Ministério Público do Estado onde ela se localiza.

Ao constituir a fundação, o instituidor deve estar ciente de tudo isso e garantir patrimônio suficiente para que a instituição tenha uma equipe interna preparada para lidar de forma profissional com o Ministério Público e demais órgãos de controle.

Conseqüentemente, o apoio jurídico preventivo e no *modus operandi* da fundação é imprescindível, de forma a evitar divergências de interpretação pelo Ministério Público, e desaguar em eventuais questionamentos judiciais. Por outro lado, o fato de a fundação estar baseada no patrimônio e não em pessoas, cumulada com o poder de polícia exercido pelo Ministério Público, torna o instituto jurídico aconselhável em algumas situações, mais indicada do que uma associação.

É o caso do fundador que não tem herdeiros, ou daquele que os tem, mas enfrenta a dúvida se os que o sucederão realmente comungam dos mesmos valores e estão dispostos a assumir obrigações para concretizar os objetivos da causa que norteou a sua instituição.

Outra situação em que a escolha pela fundação é fortemente recomendável reside naquelas causas que demandam a captação de grandes volumes de recursos da população em geral, para um fim social específico. Nesses casos, o papel fiscalizador do Ministério Público assume contornos notórios, inclusive de credibilidade, e o destaca como o grande aliado contra a malversação do patrimônio fundacional.

Às associações, além do requisito legal da indicação dos associados, o Código Civil Brasileiro exige que o seu Estatuto

contenha⁷⁶ os requisitos para a sua admissão, demissão e exclusão, e discipline os seus direitos e deveres.

Passamos a discorrer sobre o conteúdo mandatório da norma relativa às associações.

Com relação à **admissão**, o Estatuto Social deve definir quem pode ser associado, e o procedimento para a inclusão de novos membros, de forma a evitar que o quadro de associados se torne inchado, dificultando o estabelecimento de *quorum* para aprovação de determinados assuntos, por um lado, e, por outro, evitando a possibilidade de que uma maioria de pessoas, que ainda não comunga dos mesmos ideais dos associados fundadores, tome o poder e desvirtue o objetivo inicial ensejador da sua criação.

Nas associações constituídas por famílias ou por empresas, é ainda mais importante que o Estatuto Social estabeleça um procedimento claro para a admissão de associados, de forma que nela não ingressem pessoas que não compartilhem os mesmos princípios, crenças e intenções para com a associação.

A demissão, expressão que parece estranha à relação entre a associação e seus associados, deve ter seu procedimento disciplinado no Estatuto Social, mas não pode ser negada a qualquer associado, tendo em vista que ninguém é obrigado a permanecer associado.⁷⁷

Já a exclusão dos associados somente é permitida se houver justa causa, garantido ao associado o direito de defesa e de recurso, em respeito ao direito de igualdade e de ampla defesa, ambos previstos em nossa Constituição Federal.⁷⁸ É recomendável que o Estatuto Social prediga um procedimento para tanto.

Como se está a falar sobre os fundadores ou instituidores de associações e fundações, julgamos conveniente tratar aqui

76. Art. 54, II e III, Código Civil.

77. Art. 5º., inciso XX, Constituição Federal e art. 54, inciso II, Código Civil.

78. Art. 5º. caput e inciso XLI e LV, Constituição Federal.

de seus deveres e direitos. Não há entre os associados direitos e obrigações recíprocos, ou seja, para se associar, nenhum associado é obrigado a se comprometer com outro associado a contribuir pessoalmente, com bens ou serviços, para o exercício das atividades da associação, exceto se o Estatuto assim exigir.

Já para com a associação, um dos deveres do associado é o de contribuir com seu trabalho pessoal ou com recursos financeiros para a realização de seu objeto.

Passando agora a abordar os direitos dos associados que, apartada prerrogativa de participação nos lucros ou no acervo patrimonial em caso de dissolução, mantêm os mesmos direitos essenciais de sócios e acionistas de empresas, e que se resumem ao direito que o associado tem (a) de se retirar da associação quando assim o deseje, (b) de fiscalizar a gestão e entender como está sendo aplicado o patrimônio social em benefício da causa, e (c) de votar.

O direito de se retirar da associação já foi tratado anteriormente; o direito de fiscalizar a gestão é garantido de maneira soberana à assembleia de associados, que tem competência exclusiva para destituir os administradores;⁷⁹ assim é que vem à baila o poder deliberativo, de escolha dos destinos da instituição e da complexidade que isso encerra.

O direito político nas associações pode ser subdividido no simples direito de voz, e no direito maior, qual seja o de votar e ser votado, bem como de vetar determinadas deliberações.

O Código Civil determina que os associados têm de ter direitos iguais, mas o Estatuto pode prever categorias diferentes de associados com vantagens especiais, sem especificar quais sejam elas.⁸⁰

Ante a possibilidade de criação de categorias distintas de associados permitida pela lei, entendeu-se que algumas poderiam

79. Código Civil, art. 59, I.

80. Art. 55, Código Civil.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

ter simplesmente o direito a voz, e outras direito de voto, veto e de ser votado nas reuniões dos órgãos de administração.

Na prática, existem várias associações que possuem grupos distintos de associados responsáveis por manter financeiramente a associação, por administrá-la, por colaborar pontualmente em algumas atividades e não se responsabilizar por sua administração.

As associações que captam recursos através de campanhas do tipo “Seja Sócio” são exemplo ilustrativo, pois reúnem pessoas que simpatizam com a causa e com ela contribuem financeiramente com regularidade, mas não têm interesse ou disponibilidade para participar de sua gestão. Pretendem, apenas, ter a garantia de que seus recursos estejam sendo revertidos em prol do objeto e exercem o poder de fiscalização da gestão. Como qualquer outra associação, o Estatuto de instituições desse tipo deve prever se esses simpatizantes/contribuintes são ou não associados e quais os seus direitos, deveres e vantagens, levando-se em conta que se todos eles tiverem direito de voto, o estabelecimento de *quorum* mínimo assemblear, assim como a decisão de matérias privativas da assembleia, como a alteração do Estatuto, por exemplo, pode-se tornar inviável.

Nesses tipos de associações, é normal que o associado simpatizante/contribuinte tenha apenas direito de voz; porém, é pertinente que o Estatuto Social preveja um procedimento específico, com o estabelecimento de critérios para regular a possibilidade de ele migrar de categoria e passar a exercer o direito de voto.

No mundo atual, a realização de reuniões à distância, e, conseqüentemente, o voto *on-line*, torna-se uma alternativa plenamente possível e prática, em especial para instituições que têm presença em diversas regiões do país, ou das quais participem membros residentes em cidade diversa da sua sede, ou mesmo em outro país.

Para que se dê uma reunião à distância, é preciso prever a sua possibilidade no Estatuto Social, indicando

precisamente como se dará a convocação, a instalação, quem coordenará os trabalhos e computará os votos, podendo-se exigir a confirmação posterior dos votos proferidos por escrito por qualquer meio (e-mail, carta, fax etc.). Não se recomenda, entretanto, o envio da respectiva ata realizada à distância por correio, para coleta de assinaturas atestadoras da presença física dos membros, pois tal prática pode gerar problemas de extravios, e pedidos de anulação da reunião por não condizer com a realidade dos fatos.

Entendemos benéfico e adequado, também, que o Estatuto Social preveja situações nas quais o associado tenha seus direitos suspensos, como por exemplo, no caso de ausência sem justificativa a uma determinada quantidade de reuniões, ou no caso de deixar de contribuir da forma e na periodicidade com que haja se comprometido perante a associação. Isso é importante, haja vista ser comum que algumas pessoas acabem se afastando da associação, sem formalizar sua demissão, e, se não houver previsão de suspensão de direitos, elas serão consideradas como associadas para todos os fins, inclusive para a contagem do *quorum* qualificado para determinadas reuniões.

Passamos agora a questionar de que forma e em que ambiente os direitos políticos dos membros de associações e fundações são exercíveis, quais as matérias objeto de deliberações, quais as funções dos órgãos deliberativos.

Começando pelo fim. Os órgãos deliberativos têm por função orientar e definir, com mais clareza, independência e abertura, quais são as diretrizes da instituição ao longo dos anos, e, assim, aprovar o planejamento estratégico (macro), o planejamento anual de atividades e orçamentário, as contas da Diretoria. Outras matérias importantes, como por exemplo, a venda de patrimônio, também devem ser objeto de deliberação.

Nas associações, o órgão colegiado maior é a Assembleia Geral, composto por todos os associados.

O Código Civil determina apenas duas matérias privativas a esse órgão, quais sejam, a destituição de administradores e a

alteração do Estatuto Social. Os demais assuntos podem ser decididos nas instâncias administrativas criadas pelo Estatuto Social.

Mais recentemente, a Lei 13.151/2015⁸¹ determinou que a remuneração de dirigentes deva ter seu valor fixado pelo órgão de deliberação superior da instituição, ou seja, dependa de decisão assemblear.

Para uma estrutura enxuta, além das matérias que lhe são privativas (alteração do Estatuto, destituição dos administradores e valor da remuneração dos dirigentes), usualmente é a Assembleia Geral que elege a Diretoria e o Conselho Fiscal, se instalado, toma decisões sobre o plano de atividades e acerca do planejamento orçamentário.

Atingindo maior complexidade organizacional, recomenda-se à instituição a administração binária, segundo a qual a Assembleia Geral elege o Conselho Fiscal, se houver, e o Conselho de Administração, que, via de regra elege a Diretoria, a menos que o Estatuto estabeleça que a Assembleia Geral indique também a Diretoria. O Conselho de Administração geralmente aprova o planejamento estratégico e orçamentário e as políticas da associação. A Diretoria implementa.

Nas fundações, o órgão colegiado maior é o Conselho de Curadores, cuja função é de definir a estratégia geral, aprovar o planejamento anual de atividades e orçamentário, as contas da Diretoria e a venda de patrimônio, sendo necessária a aprovação do Ministério Público. Ele também elege a Diretoria e o Conselho Fiscal, se houver. É possível, nas fundações também, instituir a administração binária, pela qual o Conselho de Curadores elege o Conselho de Administração e este, a Diretoria.

Tanto na associação quanto na fundação é possível contar também com Conselho Consultivo ou Conselhos Temáticos (Científicos, de Pesquisa, Educacional, Curatorial etc.), cuja função é tão somente assessorar os órgãos deliberativos, tendo poder puramente opinativo, sem qualquer ânimo decisório.

81. Arts. 4º e 5º.

Para as instituições que possuam um fundo patrimonial (*endowment*) de grande porte,⁸² é necessário que se institua Comitê de Investimento, com o objetivo de assessorar a Diretoria ou o Conselho na gestão financeira.

Com relação aos órgãos administração, o Estatuto Social precisa definir, quanto mais não seja, a composição de cada um deles, o número mínimo, máximo ou fixo de membros, a forma de eleição, quem elege e quem é elegível, o período de mandato, a competência do cargo, o *quorum* para aprovação de suas decisões e a periodicidade de suas reuniões.

VI.2.(g) Diretores

Como se disse acima, a identificação dos administradores de associações e fundações, seus conselheiros e diretores, é obrigatória e traz consequências, tanto sob o ponto de vista dos direitos, quanto dos deveres por eles assumidos, consoante se verificará no Capítulo VII, relativo às “Responsabilidades de Administradores”.

Dentre os direitos dos dirigentes, o que mais chama a atenção é o de receber remuneração. Note-se que remuneração não se confunde com distribuição de lucros ou distribuição de patrimônio, tratando-se de contraprestação ao trabalho. Portanto, não é incompatível com a natureza não lucrativa das instituições.

Historicamente, as instituições eram administradas por pessoas que se dedicavam voluntariamente ao exercício do cargo. Mas é importante esclarecer que a remuneração dos dirigentes pelo exercício da gestão da instituição nunca foi proibida por lei societária, nem contrária à natureza de fins não lucrativos. Contudo, a legislação tributária e regulatória condicionava seus benefícios à vedação da remuneração de dirigentes.

82. Acima de R\$ 5 milhões, Lei 13.800/2019.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

A lei que criou a declaração de utilidade pública federal, em 1935,⁸³ determinava que, para ser considerada de utilidade pública, a instituição privada deveria servir desinteressadamente à comunidade e não remunerar seus dirigentes.

Assim, o setor filantrópico no Brasil adstringiu-se inicialmente às instituições religiosas ou de pessoas abastadas que podiam se dedicar voluntariamente à causa.

Porém, com o passar dos anos, a complexidade dos problemas sociais aumentou e a profissionalização do setor passou a caminhar a passos largos. Nesse ponto, um outro perfil de pessoas começou a dedicar sua atenção e esforços aos problemas sociais. Surgiram muitos empreendedores sociais, que não mais desejavam trabalhar no mercado tradicional ou ocupar cargos públicos, que, com grande motivação, passaram a se dedicar a causas sociais e a constituírem instituições.

Para que fosse possível a contraprestação financeira pelos trabalhos prestados profissionalmente, muitas instituições tiveram seus líderes contratados como gerentes gerais remuneráveis, e a Diretoria *pro forma*,⁸⁴ composta por pessoas não remuneradas que “emprestavam” seus nomes. Esse “arranjo”, absolutamente desaconselhável, não refletia a realidade administrativa e poderia trazer consequências tributárias e de responsabilidade pessoal aos Diretores, ainda que por formalidade e distantes da administração da instituição, sem controle das obrigações contraídas por ela ou da aplicação de seus recursos.

Em reconhecimento à mudança de realidade de nossa sociedade e ao amadurecimento do setor, houve uma alteração

83. A declaração de utilidade pública federal deixou de existir, desde 14.12.2015, com sua revogação pela Lei 13.204/2015.

84. A distinção entre dirigente e gerente geral é esclarecida também pelo Parecer Normativo CST 109/75, ao conceituar administrador para fins de dedutibilidade da remuneração a ele atribuída. Segundo este parecer, administrador ou dirigente exerce função de gerência da empresa, ditando políticas ou normas. Já o gerente geral, empregado, exerce funções de gerência na empresa, apenas executando as políticas ou normas ditadas.

significativa em nossa legislação, que procurou disciplinar o Terceiro Setor de forma mais coerente.

Foi nesse cenário que as leis da OS (Organização Social) e da OSCIP (Organização da Sociedade civil de Interesse Público)⁸⁵ reconheceram que uma instituição privada sem fins lucrativos poderia ser considerada de interesse público, ainda que remunerasse seus dirigentes estatutários pelo exercício do cargo de gestão ou por serviços prestados, desde que limitado a valores de mercado da região onde atuassem.

Ou seja, houve o reconhecimento da possibilidade de remuneração ao diretor estatutário, pela gestão executiva, e/ou por serviços necessários à instituição, como por exemplo, o serviço de ministrar aulas, atender a pacientes etc. Atualmente, a remuneração dos dirigentes estatutários é permitida em associações assistenciais,⁸⁶ fundações e Organizações da Sociedade Civil, sem fins lucrativos, nas seguintes condições:⁸⁷

- (i) dirigentes que atuem efetivamente na gestão executiva;
- (ii) limite máximo de valores: aqueles praticados na região de área de atuação da instituição;
- (iii) forma de definição do valor da remuneração: decisão do órgão superior da instituição (Assembleia Geral ou Conselho de Curadores), com registro em ata e aprovação do Ministério Público, no caso das fundações. Sob o ponto de vista de Governança, é primordial que o Estatuto e o regimento interno estabeleçam critérios objetivos para a remuneração dos dirigentes,

85. Lei. 9.637/98, art. 4º, inciso V; Lei. 9.790/99, art. 4º, inciso VI.

86. Afora as questões tributárias, que serão tratadas em capítulo próprio, essa nova lei trouxe uma nova questão: quem seriam as associações assistenciais? Seriam apenas aquelas que se dedicam à assistência social, excluindo-se, neste caso, as educacionais, culturais, de saúde, direitos humanos e tantas mais, ou seriam todas as que se dedicam a terceiros e não apenas a seus associados?

87. Lei 9.532/97, art. 12.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

definindo os cargos remunerados e a forma de definição do valor da contraprestação, atendendo os parâmetros da legislação e do mercado. É indispensável também definir regras que evitem conflito de interesses, a forma de contratação dos dirigentes, com vínculo empregatício ou ante o pagamento de *pro labore*, assim como o limite de valor da remuneração.

É fundamental sublinhar que a legislação tributária sobre a remuneração de dirigentes é esparsa e por vezes divergente, ou, no mínimo, ambígua.

Uma delas,⁸⁸ que trata da remuneração de dirigentes, da imunidade e isenção do imposto de renda e do benefício fiscal aos doadores a OSCIPs e a OSs, exige que a contratação do dirigente se dê mediante vínculo empregatício, e que a remuneração não seja superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

Outra delas⁸⁹ reconhece a diferença entre diretor empregado e dirigente estatutário, admite que a mesma pessoa ocupe os dois cargos, ambos remunerados, desde que as jornadas de trabalho sejam compatíveis, vedando apenas que o dirigente remunerado seja cônjuge ou parente até 3º grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição.

Essas leis não foram expressamente revogadas pela legislação subsequente que também tratou da questão. Assim, é possível entender que as instituições sem fins lucrativos, em geral, tenham que limitar a remuneração individual do dirigente, em seu valor bruto, a 70% do limite estabelecido para a remuneração dos servidores públicos federais; e, em conjunto,

88. Lei 10.637/2002, art. 34.

89. Lei 9.532, art. 12, §§ 4º e 5º, com a redação dada pela Lei 12.868, cuja aplicação deve ser feita às entidades beneficentes de assistência social, tendo em vista que sua redação foi dada pela Lei que alterou substancialmente a Lei 12.101, que trata da certificação do CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social).

a cinco vezes esse valor. Para as que recebem tratamento específico da lei, como é o caso de associações, fundações e organizações da sociedade civil – que se dediquem a pelo menos uma das finalidades de interesse público definidas na Lei 9.790/99, art. 3º, a remuneração pode ser limitada ao valor de mercado da região e área de atuação da instituição. A dúvida maior reside nas instituições portadoras do CEBAS, tendo em vista que, muito embora consagrem seus esforços em prol da assistência social, a lei que regulamenta tal certificação⁹⁰ limita a remuneração dos dirigentes a 70% daquela percebida pelos servidores públicos federais.

Tais exigências têm sua constitucionalidade e legalidade questionáveis, visto que é defeso ao Estado interferir na atuação privada e limitar o desempenho da instituição, tolhendo-lhe a liberdade para contratar da forma que lhe for mais conveniente. O parâmetro da Lei da OSCIP já era suficiente, pois a remuneração tinha que ser compatível com o valor de mercado, o que por si só afastava o risco da distribuição disfarçada das sobras (*superávit*).

Com relação à forma de contratação, a condição que uma das leis impôs – dirigente com vínculo empregatício – é, em primeira análise, contraditória com a forma de remuneração prevista na Lei da OS e na Lei da OSCIP. A intenção da legislação é clara, porém, o termo “vínculo empregatício” tem conteúdo típico e definido na Consolidação das Leis do Trabalho, qual seja, prestação de serviço com habitualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação.

Tanto no direito societário quanto no direito trabalhista, o tratamento, direitos e deveres do dirigente estatutário, são diferentes daqueles do dirigente empregado. Aquele tem poderes de mando, gestão e representação. Este atua com subordinação e dependência.

90. Lei 12.101, de 30.11.2009, regulamentado pelo Decreto 8.242, de 23.05.2014.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Nesse sentido, o Tribunal Superior do Trabalho editou a Súmula 269:

“Diretor eleito. Cômputo do período como tempo de serviço. O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço deste período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.”⁹¹

Numa interpretação ampla, pode-se dizer que a lei veio a permitir a remuneração do dirigente estatutário que trabalhe efetiva e habitualmente na instituição. A contratação mediante vínculo empregatício deveria ser a exceção, ocorrendo apenas quando houvesse clara subordinação a outros órgãos diretivos da instituição.

Porém, essa interpretação não é pacífica e implica risco trabalhista e tributário para a instituição, especialmente porque a legislação fiscal não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado e as normas que tratam de isenção devem ser interpretadas literalmente.⁹²

A exegese da legislação tributária, societária e trabalhista deve ser adequada à realidade do Terceiro Setor, que é distinta da realidade do setor empresarial, onde atuam sociedades anônimas e limitadas, em sua maioria, e, conseqüentemente, a interpretação da legislação é diversa.

Mais uma vez, considerável se faz a orientação do advogado e a cuidadosa análise dos limites que cada uma das leis impõe para que a instituição passe a remunerar seus dirigentes estatutários, mitigando desgastes de discussões judiciais em relação à imunidade e à isenção tributária e a forma de contratação do profissional, bem como para evitar riscos trabalhistas.

91. Mantida em vigor pela Resolução do TST 121/2003. Referência: CLT, arts. 2º, 3º, 4º e 499.

92. Arts. 110 e 111 do Código Tributário Nacional.

VI.2.(h) Governança – Administração e Representação

Tratados acima os órgãos deliberativos, com relação à administração e à governança, o Código Civil deixa livre aos membros da associação e ao instituidor da fundação ou às pessoas por ele incumbidas de criar o Estatuto Social, a definição dos seus órgãos executivos e fiscalizadores.

A Governança Jurídica das associações e fundações é matéria de extrema relevância, cujo assessoramento profissional é essencial, a fim de se resguardar de ações de responsabilidade, que podem inclusive comprometer o patrimônio pessoal daqueles que, arvorados na intenção altruísta, não atentam para as questões formais e as repercussões decorrentes.

Em breves linhas, os órgãos executivos são aqueles que lidam com o dia a dia da instituição e que executam o planejamento anual e orçamentário, aprovado pelo órgão deliberativo.

É recomendável que se criem os cargos de acordo com a real necessidade da instituição, nem a mais, nem a menos, e que se definam suas regras de representação ativa e passiva.

Pergunta frequente diz respeito ao número mínimo de pessoas para se constituir a gestão de uma associação ou de uma fundação, mas, na verdade, não há número mínimo ou máximo de membros. Deve existir equilíbrio para não a deixar carente de comando, tampouco transformá-la em cabide de empregos. Entretanto, tendo em vista que em órgãos colegiados as decisões se dão por cabeça, é recomendável número ímpar de membros, pelo menos três, a fim de se evitar o empate e com ele o impasse, o descompasso, o engessamento de suas atividades.

O tema governança traz um modelo de gestão cada vez mais especializado e descentralizado, ante a adoção de diferentes níveis organizacionais, cabendo a cada administrador uma função na instituição.

Em estruturas mais enxutas, o exercício da administração costuma ser feito por uma Diretoria eleita pelos associados/instituidores. A bipartição da administração entre dois

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

órgãos, com a constituição de Conselho de Administração eleito pelos associados/instituidores, o qual elege a Diretoria e fiscaliza seus atos, outorga robustez à estrutura administrativa.

A maior ou menor amplitude de poderes e de atribuições dos Diretores, e a fiscalização mais ou menos intensa pelo Conselho de Administração com relação aos atos praticados pelos Diretores eleitos, depende de eventual implantação de um sistema de alçadas com relação a matérias e a valores de competência autônoma e independente, outros sujeitos à autorização colegiada, e outros, ainda, dependentes da autorização assemblear.

Mister salientar que, com relação às associações, além dos requisitos mínimos para a constituição de qualquer pessoa jurídica, o Código Civil Brasileiro exige que o seu Estatuto contenha o sistema de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas.

Esse sistema compreende o gerenciamento dos relacionamentos entre os associados/instituidores e os membros da administração. O papel do Conselho de Administração é de grande relevância para fazer a interface da Diretoria, responsável pelas funções executivas de condução do cotidiano da instituição, com os associados/instituidores.

Nesse sentido, o Conselho de Administração passa a decidir os destinos e a estratégia geral da instituição, a aprovar o planejamento anual orçamentário, as contas da Diretoria, de forma colegiada, deliberando por maioria de votos individuais, não tendo eficácia a vontade isolada de um Conselheiro, posto não ter competência individual, nem poder para deliberar isoladamente.

Por isso que se diz que o Conselho de Administração é um órgão de deliberação colegiada, e deve deliberar por maioria de votos, podendo o Estatuto Social estabelecer *quorum* qualificado para certas deliberações. O Conselho de Administração, enquanto órgão, é distinto dos seus membros e suas deliberações são eficazes, independentemente da vontade individual de cada um deles.

É órgão de caráter essencialmente deliberativo, pois não executa os atos de gestão, nem representa a instituição. Mas são as suas deliberações que resultam em atos de administração.

Por sua vez os Diretores acumulam as funções de gestão e de representação da instituição, no exercício de seus cargos, conforme o que a respeito dispuser o Estatuto Social para cada um deles.

Em instituições com governança mais vigorosa, é salutar que os Diretores não tenham poderes para dispor dos bens sociais (alienação ou oneração). O Estatuto Social pode definir que tais negócios jurídicos têm sua eficácia vinculada à deliberação da Assembleia Geral ou do Conselho de Administração e, no caso das fundações, dependem da autorização do Ministério Público.

É importante destacar que várias associações e fundações contam com o trabalho voluntário dos membros de sua Diretoria, apesar de a legislação mais recente permitir sua remuneração. Este talvez seja um dos grandes desafios do setor.

Isso porque a administração de uma instituição pode chegar a ser bastante complexa, em especial quando firme parcerias com órgãos da administração pública e com leis de incentivo. E os Diretores, ainda que voluntários, assumem a responsabilidade de administradores, tal qual de empresas. Portanto, o trabalho voluntário deve ser feito com profissionalismo e zelo.

Administradores de pessoas jurídicas, com ou sem fins lucrativos, com ou sem remuneração pelo exercício do cargo, assumem deveres e responsabilidades. Nesse sentido, convém destacar alguns dos princípios gerais que norteiam os deveres e responsabilidades dos administradores das instituições:

- (a) Dever de diligência – o administrador da instituição deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios. Para facilitar a verificação do cumprimento

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

do dever de diligência, a doutrina tem ressaltado que ele se divide em cinco diferentes aspectos, a saber: o dever de se qualificar para o exercício do cargo; o dever de bem administrar; o dever de se informar; o dever de investigar; e o dever de vigiar.

Assim temos que, diante de um caso concreto, em que se investigue eventual responsabilidade de administrador, os aspectos do dever de diligência antes referidos podem ser considerados para que se avalie se ele procedeu como deveria e, eventualmente, afastar sua responsabilização pelo descumprimento do dever de cuidado. E para que se constate que um administrador observou o dever de diligência é preciso analisar, em cada situação, qual seria a atitude recomendável, naquela circunstância específica.

- (b) Finalidade das atribuições e desvio de poder – o administrador deve exercer as atribuições que a lei e o Estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da instituição, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da instituição, em prol da coletividade.
- (c) Dever de lealdade – o administrador deve servir com lealdade à instituição e manter reserva sobre seus assuntos, sendo-lhe vedado (c.i) usar em benefício próprio ou de outrem, com ou sem prejuízo para a instituição, as oportunidades de que tenha conhecimento em razão do exercício de seu cargo; (c.ii) omitir-se no exercício ou proteção de direitos da instituição ou visando à obtenção de vantagens, para si ou para outrem, deixar de aproveitar oportunidades de interesse da instituição; (c.iii) adquirir, para revender com lucros, bem ou direito que sabe necessário à instituição, ou que esta tencione adquirir.

Em todas as situações, sugere-se a instalação de regras de governança, que pressupõem a prestação de contas da administração, a emissão de relatórios periódicos, a divulgação

de informações (“*disclosure*”) aos membros, responsabilidade, ética e transparência administrativa, a fim de assegurar que o comportamento dos administradores esteja sempre em consonância com o interesse dos associados/instituidores e com o objetivo da instituição.

A frequência de reuniões do Conselho de Administração e da Diretoria também é calibrada conforme a instituição. A criação de Comitês Técnicos, ou Grupos de Trabalho, tem a função de instruir os Diretores nas suas funções e auxiliar o Conselho de Administração nas suas práticas.

No caso das instituições que possuam um fundo patrimonial (*endowment*) de grande porte, por exemplo, é salutar e recomendável a instalação um Comitê de Investimento para assessorar a Diretoria ou o Conselho de Administração na gestão financeira do fundo, sendo este órgão obrigatório para os fundos patrimoniais geridos por Organizações Gestoras de Fundo Patrimonial, nos termos da Lei do *Endowment*.⁹³

VI.2.(i) Órgãos Fiscalizadores

Os órgãos fiscalizadores são aqueles de controle interno da instituição. Eles existem para verificar se os órgãos executivos estão cumprindo a lei, o Estatuto e o planejamento anual e orçamentário da instituição.

O Conselho Fiscal é órgão facultativo, exigido para o caso de a instituição pretender se qualificar como OSCIP e para ser uma Organização Gestora de Fundo Patrimonial.⁹⁴ A instituição do Conselho Fiscal, não obstante não ter caráter obrigatório, reflete boa prática de gestão e outorga confiabilidade à verbação de seus recursos.

O Estatuto Social precisa definir, pelo menos, a composição do Conselho Fiscal, o número mínimo, máximo ou fixo de

93. Lei 13.800/2019.

94. Lei 13.800/2019.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

membros, o órgão que o elege, quem pode ser eleito, o período de seu mandato, sua competência, o *quorum* para aprovação de suas decisões e a periodicidade de suas reuniões.

O Conselho Fiscal pode ser eleito pela Assembleia Geral, pelo Conselho de Administração ou pela Diretoria, sendo mais recomendável que seja eleito pela Assembleia, para ter maior autonomia, pois sua função é fiscalizar os atos de gestão da própria Diretoria. Da mesma forma que para a Diretoria e para o Conselho de Administração, por se tratar de órgão colegiado, recomenda-se o número mínimo de três membros, a evitar empate.

Considerando uma administração enxuta, tem-se, normalmente, a seguinte estrutura de governança:

Com relação à governança, a falta de eleição de administradores é um dos problemas mais comuns verificados nas instituições do Terceiro Setor, em especial em associações, já que nas fundações o Ministério Público deve nomear gestores, no caso de ausência de eleição pelos membros na forma prevista no Estatuto.

Nas associações, é relativamente comum que se vença o mandato e não se convoquem novas eleições. Por vezes, há eleição de fato, sem registro das atas em cartório. Outras tantas, a instituição fica inativa por muito tempo e, quando os associados resolvem reativá-la, verificam que não há administradores devidamente eleitos e empossados.

Os cartórios de registro de pessoa jurídica de São Paulo e do Rio de Janeiro têm passado a adotar postura cada vez mais rigorosa com relação à questão da eleição dos administradores de instituições.

A consequência da não eleição de administradores para a instituição reside na possibilidade de ela se tornar “acéfala” e sem mando. Já a consequência do mandato imorredouro para os administradores eleitos, é a possibilidade de responsabilização pessoal de antigos administradores, que nem mais se lembram de pertencer ao quadro administrativo de determinada

instituição e, não raro, são surpreendidos como coparticipantes de determinado ato, do qual nem ao menos têm notícia.

Na prática, é preciso controlar o prazo dos mandatos e proceder às eleições ao término de cada mandato. Mais do que isso, e para minimizar o problema acima relatado, é recomendável fazer constar no Estatuto Social que os administradores devem permanecer no cargo até a posse efetiva de seus sucessores. Caso o Estatuto não tenha essa previsão e, de fato, a instituição continue a ser gerida pelos antigos administradores, estes deverão declarar que permaneceram no cargo sem qualquer oposição dos associados ou de terceiros, para então tomarem as providências para a realização das eleições.

Em último caso, cabe ao juiz da vara de registros públicos nomear administrador judicial para a tomada das providências necessárias para eleição de novos administradores, nos termos do Estatuto Social e, até lá, cumpre a ele o exercício da administração diária da instituição.

VI.2.(j) Alteração da administração e do objeto social (fim)

É relevante que o Estatuto Social seja reformável no tocante à administração, no todo ou em parte, a qualquer tempo, por deliberação da Assembleia Geral, especialmente convocada para este fim, com *quorum* especial, para as associações.

No que tange às fundações, toda e qualquer alteração estatutária que se desejar fazer deve ser submetida à aprovação do Ministério Público. Não sendo aprovada, faz-se necessário o suprimimento do juiz da circunscrição judiciária.

E a reforma pode se dar quanto à forma, à estrutura, ao número de membros, aos cargos e às alçadas. Muitas vezes é preciso aumentar o quadro, bipartir a administração em níveis, criar novos comitês. Outras tantas, na mão inversa, é a redução de cargos e de níveis administrativos que se faz necessária, a eliminar o “cabide de empregos”.

Fato é que a flexibilização que a possibilidade de reforma do ato constitutivo outorga é fundamental para o acompanhamento do desenvolvimento da instituição, desde que respeitados os seus objetivos e mantidos incólumes os seus princípios. No caso das Organizações Gestoras de Fundo Patrimonial, a Lei do *Endowment*⁹⁵ estabeleceu um contorno mínimo de governança, sendo livre a criação de outras instâncias.

Já com relação ao objeto social das associações, é possível alterá-lo mediante decisão da Assembleia Geral, que representa a instância máxima da associação. Nas fundações, a princípio não lhes é permitido alterar seu objeto social, tendo em vista ter sido ele definido por seu instituidor, ao fazer a dotação de seu patrimônio para aquele fim, dentro do rol de atividades permitidas pela lei. Todavia, é possível alterar o objeto social, desde que se demonstre ao Ministério Público a necessidade e relevância da alteração, como, por exemplo, no caso de demonstrar que a causa para a qual a fundação tenha sido criada já está atendida e não é mais necessária, sendo mais útil que o patrimônio da fundação sirva a outras finalidades permitidas a esse tipo de instituição.

Em todos os casos, a alteração do Estatuto Social deve ser feita de acordo com o rito estabelecido pelo Estatuto Social.

VI.2.(k) Extinção e Destino do Patrimônio

Na fundação, o Patrimônio Social é constituído pela dotação patrimonial transferida pelo instituidor, como se fosse uma doação, acrescido ou diminuído pelos resultados positivos ou negativos decorrentes da exploração econômica da dotação patrimonial em cada exercício social, a ser realizada conforme o objetivo da fundação, e que pode ou não ser administrada pelo instituidor.

O Patrimônio Social é propriedade da própria fundação e não pode ser distribuído ao instituidor nem aos gestores, nem mesmo no caso de sua extinção.

95. Lei 13.800/2019.

Em relação à associação, algumas regras do Estatuto Social são mandatórias pelo Código Civil, normas estas que acabam por delinear o conceito jurídico da instituição. Dentre elas se destaca aquela que determina que, no caso de dissolução da associação, o remanescente do seu patrimônio líquido deve ser destinado a outra instituição de fins não econômicos designada no Estatuto, ou, omissis este, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes, admitido apenas o reembolso das contribuições feitas pelos associados ao patrimônio da associação, se assim deliberado.⁹⁶

Assim, na associação, o Patrimônio Social também é de propriedade da própria associação e não pode ser distribuído aos associados. Porém, por decisão dos associados, diante da dissolução da associação, parte do patrimônio social pode ser devolvido aos que contribuíram diretamente para sua integralização,⁹⁷ mas a parte remanescente, formada pelo *superávit* eventualmente apurado durante a existência jurídica da instituição, não é passível de distribuição.

Nesses termos, o Código Civil determina que o Estatuto deve indicar as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio.

A extinção de uma pessoa jurídica pode se dar pela dissolução, cisão total, fusão, incorporação ou transformação.

A dissolução consiste na liquidação da pessoa jurídica, que deixa de existir.

A instituição de fins assistenciais que receba auxílio ou subvenção do Poder Público ou que se mantenha, no todo ou em parte, com contribuições periódicas de populares, fica sujeita à dissolução forçada pelo Ministério Público, de ofício ou a pedido de interessado, nas seguintes hipóteses:⁹⁸

96. Arts. 53 e 61, Código Civil.

97. Art. 1, caput e § 1º., Código Civil.

98. Decreto-lei 41/66.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

- *deixar de desempenhar efetivamente as atividades assistenciais a que se destina;*
- *aplicar as importâncias representadas pelos auxílios, subvenções ou contribuições populares em fins diversos dos previstos nos seus atos constitutivos ou nos Estatutos sociais;*
- *ficar sem efetiva administração, por abandono ou omissão continuada dos seus órgãos diretores.*

A cisão é a operação pela qual a pessoa jurídica transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais pessoas jurídicas, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a pessoa jurídica cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu fundo, se parcial a versão. A pessoa jurídica que absorver parcela do patrimônio da cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão. No caso de cisão com extinção, as pessoas jurídicas que absorverem parcelas do patrimônio da cindida sucedem a esta, na proporção dos ativos e passivos transferidos, assim como nos direitos e obrigações.

A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais pessoas jurídicas para formar pessoas jurídicas novas, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

A incorporação é a operação pela qual uma ou mais pessoas jurídicas são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

A transformação é a operação pela qual a pessoa jurídica passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro, no caso da filantropia, de associação para fundação, ou de pessoa jurídica com fins lucrativos para pessoa jurídica sem fins lucrativos. A transformação deve obedecer aos preceitos que regulam a constituição e o registro do tipo a ser adotado pela pessoa jurídica.

Muito embora não tão comum como no setor empresarial, a cisão total ou parcial de uma associação ou de uma

fundação, assim como a incorporação, fusão, a transformação e a dissolução são operações perfeitamente possíveis.⁹⁹ Entretanto, a melhor doutrina entende que tais operações devem respeitar alguns requisitos, a saber: (i) a previsão da possibilidade de proceder-se às citadas operações societárias deve constar do Estatuto Social da associação ou da fundação, caso contrário depender-se-á do voto da unanimidade dos membros; e (ii) a previsão da versão do patrimônio a outra pessoa jurídica sem fins lucrativos, com objetivos similares ou não, conforme o que dispuser o Estatuto Social da cindida, incorporada, transformada ou dissolvida.¹⁰⁰

A instituição que receber o patrimônio da instituição cindida, incorporada, transformada ou dissolvida também deve ser uma instituição sem fins lucrativos, pois se torna sucessora da cindida, incorporada, transformada ou dissolvida em seus direitos e obrigações.¹⁰¹

Quanto à transformação, é possível a transformação de sociedades com fins lucrativos ou de cooperativas em associações ou fundações. Mas não é possível o contrário, ou seja, uma instituição sem fins lucrativos não pode ser transformada em uma sociedade com fins lucrativos.

Isso porque a versão do patrimônio para uma instituição com fins lucrativos é incompatível, a uma porque o patrimônio somente pode ser transferido para outra instituição com os mesmos fins, a duas porque o objetivo de uma sociedade com fins lucrativos é distribuir lucros aos sócios, enquanto que na associação e na fundação é vedada qualquer distribuição aos associados, fundadores ou dirigentes.

Se o Código Civil determina que, ante a dissolução de uma associação ou de uma fundação, o patrimônio líquido

99. A legislação que permite tais operações é o Código Civil, art. 2.033, em combinação com a Lei 6.404/76, art. 229 e seguintes.

100. PAES, José Eduardo Sabo, "Fundações, Associações e Entidade de Interesse Social", 8ª edição – revista ampliada, págs 465 e seguintes.

101. Lei 6.404/76, arts. 229, § 1º e art. 227.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

remanescente seja destinado a outra associação de fins não econômicos ou fundação,¹⁰² não há como uma sociedade com fins lucrativos dar prosseguimento, pela sucessão decorrente da dissolução, cisão, incorporação, fusão, transformação, aos direitos e obrigações da instituição sem fins lucrativos.

Apesar de não ser obrigatório, é recomendável, especialmente sob o ponto de vista tributário, que as associações ou fundações incorporadoras, resultantes de fusão ou transformação, ou, ainda, receptoras de patrimônio advindo de instituição dissolvida, realizem atividades similares às das instituições sucedidas, garantindo a sua continuidade, de forma a evitar a interpretação de que, em decorrência da operação, tenha havido desvio de parte do patrimônio da instituição obtido com exoneração tributária, via imunidade ou isenção, para outra instituição que não faça jus a tais benefícios.

Sob o ponto de vista tributário, a Lei 9.532/97 traça as condições para que instituições que realizem as operações acima mantenham imunidade a impostos, determinando que, para gozar da imunidade, as instituições cindidas, incorporadas, fusionadas, transformadas ou dissolvidas devem assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade.¹⁰³

O que a legislação objetiva é evitar que instituições imunes a impostos aumentem seu patrimônio, aproveitando-se da exoneração tributária, para, no ato seguinte, transferi-lo a instituições que tenham objetivos distintos ou até mesmo voltados para seus sócios ou associados.

Ainda que a constitucionalidade desta restrição seja questionável, tendo em vista sua imposição por lei ordinária, é extremamente recomendável que se avalie se as instituições

102. Código Civil, art. 61 e 69.

103. Lei 9.532/97, art. 12, §2º: Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: “g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;” (...).

sucessoras atendem, elas próprias, às condições da imunidade a impostos, previstas pela Lei 9.532/97.

Com relação à sucessão dos direitos e obrigações da instituição cindida, incorporada, transformada ou dissolvida, às instituições sucessoras a princípio devem ser transferidos por sucessão todos os direitos à imunidade das sucedidas, especificamente com relação às atividades, patrimônio e obrigações a elas transferidos. Entretanto, a análise deve ser realizada caso a caso, sempre com o auxílio técnico de um profissional do Direito.

Como exemplo, tomemos instituição incorporadora de patrimônio de outra que goze de imunidade a impostos e contribuições sociais e titule a qualificação do CEBAS. A Receita Federal do Brasil já reconheceu o procedimento de cisão e seus efeitos, entendendo que “*não perde sua imunidade a Entidade Beneficente de Assistência Social (Ebas) que se desmembra em outra Ebas com o objetivo institucional entre os previstos no Estatuto da Ebas Originária*”.

Ou seja, se a instituição que incorpora parte do patrimônio decorrente da cisão parcial tem o mesmo objetivo institucional da cindida, o direito à imunidade é sucedido. Entretanto, o direito ao CEBAS pela instituição incorporadora depende do atendimento aos requisitos restritos da lei concessora do certificado e imunidade às contribuições sociais.¹⁰⁴

Ainda sob a vigência da legislação anterior, que previa procedimento específico para a cisão na hipótese de imunidade de contribuições sociais, o Conselho de Recursos da Previdência Social entendeu que “*o fundamental é garantir que as*

104. Solução de Consulta 28, de 10.08.2010: Neste sentido a Receita Federal do Brasil entende que “a partir da vigência da Lei nº 12.101, de 2009, não se verifica a necessidade do requerimento do reconhecimento da isenção perante o sujeito passivo da relação tributária com o objetivo de demonstrar que atende aos requisitos exigidos pela legislação. O parágrafo 11 do art. 206 do Decreto nº 3.048/1999, foi expressamente revogado pelo Decreto nº 7.237, de 20 de julho de 2010, portanto, não tem mais aplicabilidade no âmbito da Receita Federal do Brasil, quando da cisão ou desmembramento da pessoa jurídica de direito privado beneficente em gozo de isenção. Deve, porém, a entidade ser certificada e atender, cumulativamente, o que estabelece o art. 29 da Lei nº 12.101/2009.”

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

atividades do recorrente [a incorporadora, no caso sob julgamento] não perderam a natureza beneficente e filantrópica que sempre lhe garantiram o benefício da isenção”.¹⁰⁵

Tratando-se da dissolução, aos associados a rigor não é dado receber a restituição das contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação. Entretanto, há hodiernamente uma tendência verificada em comunidades afastadas dos grandes centros urbanos, de unir em grupo pessoas com o objetivo de construir moradias ambientalmente sustentáveis, com condições autossuficientes de subsistência (como alimentos, água, energia, esgoto etc.), voltadas para a prática conjunta de atividades altruísticas destinadas à população do entorno, tais como educação e serviços de saúde.

Nesse tipo de comunidade, quer nos parecer existir um misto de atividade filantrópica e atividade em benefício dos próprios associados, e soa razoável a previsão no Estatuto Social de regras para transmissão dos direitos patrimoniais e associativos, por ato entre vivos ou herança, assim como a devolução do patrimônio aos associados, no caso de dissolução da associação, antes da destinação do patrimônio líquido remanescente para outra instituição. É caso a ser avaliado na prática, como tantos outros que decorrem da atividade sem fins lucrativos, na busca da subsistência.

Por fim, e também fruto da modernização e evolução da filantropia, entra em cena a possibilidade de alienação de uma instituição sem fins lucrativos para uma empresa privada com fins lucrativos. Com base em operações similares ocorridas no exterior, operações como essa já foram realizadas no Brasil, em caso de instituição filantrópica detentora de bens tangíveis como maquinário, imóveis etc., ou intangíveis, como marca, clientela etc.

A alienação é possível, desde que o seu produto seja destinado à pessoa jurídica equivalente, e jamais destinado aos

105. Conselho de Recursos da Previdência Social, 4ª Câmara de Julgamento, 22.9.2003, recurso 35013.003618/200011.

associados, instituidores ou administradores da instituição vendida. Exemplo típico nos remete à venda do Hospital Samaritano, filantrópico, comprado por sociedade empresária, e formador do maior fundo patrimonial do país, voltado para a área da saúde.

VI.3 Perguntas Frequentes

- 1) **Pergunta:** É obrigatório que a instituição exerça 100% do seu objeto social, ou ela pode começar com parte do objeto, por mais que o Estatuto Social preveja outros?

Resposta: É possível realizar parte do objeto social previsto no Estatuto, especialmente porque a instituição pode não ter recursos para realizar todas as atividades previstas.

- 2) **Pergunta:** Qual o número mínimo de pessoas para constituir a associação?

Resposta: A lei não fixa número mínimo ou máximo. Mas como a associação é uma reunião de pessoas, é preciso ter mais do que uma.

- 3) **Pergunta:** Quem elege a Diretoria?

Resposta: A lei não determina, ficando livre para o Estatuto definir. Apenas a destituição da Diretoria é de competência exclusiva da Assembleia Geral de associados, no caso de associações.

- 4) **Pergunta:** É obrigatório ter Conselho Fiscal?

Resposta: Em geral não é, mas para obter a qualificação de OSCIP ou para formar uma Organização Gestora de Fundo Patrimonial, nos termos da Lei 13.800/2019, é obrigatória a criação de um Conselho Fiscal.

- 5) **Pergunta:** Qual o patrimônio mínimo para constituir uma fundação?

Resposta: A lei não traz essa definição, ficando a cargo do Ministério Público avaliar se o patrimônio inicial é suficiente para o objetivo definido pelo instituidor. Em não sendo, o patrimônio é destinado para outra fundação existente de fins semelhantes.

- 6) **Pergunta:** Qual o número mínimo de pessoas para compor o quadro de dirigentes da fundação?

Resposta: A lei não fixa número mínimo ou máximo, ficando livre para o Estatuto definir a composição dos órgãos de administração e fiscalização e a forma de sua eleição. E, sendo a Diretoria um órgão colegiado, para não haver impasse, é recomendável que seja composta por no mínimo três pessoas.

- 7) **Pergunta:** É possível a alienação do patrimônio da fundação?

Resposta: É possível, mas deve haver a aprovação do Ministério Público que deve avaliar se a venda é benéfica ao cumprimento do objeto social e se a fundação permanece com patrimônio suficiente para o exercício de sua finalidade.

VII - RESPONSABILIDADE DE ADMINISTRADORES

Um ponto de extrema relevância que o Estatuto Social de associações e fundações deve prever é a definição sobre a responsabilidade de seus administradores. Tão importante que merece capítulo de destaque.

Para que as pessoas físicas que constituíram a instituição ou que a administram não respondam pessoalmente pelas obrigações assumidas pela pessoa jurídica, a responsabilidade deve estar expressamente determinada no Estatuto Social.

A associação ou a fundação regularmente constituída adquire personalidade jurídica própria, que não se mistura com a personalidade de seus associados, instituidores e administradores.¹⁰⁶

Por esse motivo, os direitos e deveres da instituição pertencem exclusivamente a ela e não se confundem com os direitos e deveres dos associados, instituidores ou dirigentes.

Isto significa que o patrimônio da associação ou da fundação tem autonomia para responder pelas obrigações regularmente por ela assumidas.

106. Art. 44, Código Civil.

Nas associações, o Estatuto Social é que determina se os associados têm ou não alguma responsabilidade pelas obrigações da instituição, sendo crucial prever que não respondem pessoalmente pelas obrigações da instituição, tanto quanto seus dirigentes.

Entretanto, essa regra é aplicável apenas para as obrigações assumidas regularmente pela administração da associação ou da fundação. Os atos dos administradores obrigam a pessoa jurídica apenas se exercidos dentro dos limites de seus poderes, definidos no Estatuto,¹⁰⁷ ou se exercidos de acordo com a lei.

Se o administrador contrair obrigações em nome da instituição sem ter poderes para isso, contrariando seu Estatuto ou a lei, o cumprimento de tais obrigações não pode ser exigido da instituição.

Apesar de não haver determinação expressa de aplicação às associações e às fundações das regras relativas às sociedades, algumas de suas disposições podem ser aplicadas, ainda que por analogia, por reunirem em si conceitos outros previstos no Código Civil que se aplicam a qualquer pessoa jurídica de direito privado, independentemente de seus objetivos.

Nesse sentido, o Código Civil determina que os administradores respondem solidariamente perante a sociedade (no caso, a instituição) e perante terceiros prejudicados por culpa no desempenho de suas funções.¹⁰⁸ E impõe ainda que, o administrador que, sem consentimento escrito dos sócios (no caso membros ou associados), aplicar créditos ou bens sociais em proveito próprio ou de terceiros (portanto contrários aos interesses da pessoa jurídica), tem de restituí-los à pessoa jurídica ou pagar o equivalente, com todos os lucros resultantes, respondendo também pelos prejuízos que causar.¹⁰⁹

A regra geral é, portanto, que nem os associados nem os administradores respondem pessoalmente pelas obrigações

107. Art. 47, Código Civil.

108. Art. 1.016, Código Civil.

109. Art. 1.017, Código Civil.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

regularmente assumidas pela instituição. O administrador, no entanto, pode ser pessoalmente responsabilizado pelo dano causado a terceiros e à própria instituição se tiver agido de forma contrária à lei, ao Estatuto ou com excesso de poder no exercício de seus misteres.

No caso dos associados que não são administradores, em associações, é preciso desconsiderar-se a personalidade jurídica da instituição e haver prova de que eles participaram do ilícito para que sejam pessoalmente responsabilizados por obrigações da associação ou pelos danos causados a terceiros.

A desconsideração da personalidade jurídica pode ser decretada em caso de abuso da personalidade,¹¹⁰ caracterizada pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Neste caso, o patrimônio particular dos administradores pode responder pelas obrigações da associação. É preciso ter atenção às informalidades de pagamentos de despesas pelo administrador, com recursos próprios, seguidos de reembolsos, pois, se isso virar rotina, pode caracterizar a confusão patrimonial e trazer à tona todas as consequências dela decorrentes.

A desconsideração da personalidade jurídica somente pode ser decretada judicialmente, a requerimento de qualquer interessado (credor e/ou lesado) ou do Ministério Público, quando lhe couber.

Havia dúvidas se a desconsideração da personalidade jurídica seria aplicável apenas às empresas ou também a pessoas jurídicas sem fins lucrativos. Atualmente, já é pacífica nos tribunais a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica a instituições sem fins lucrativos.¹¹¹

Pela análise da jurisprudência, porém, se verifica que normalmente apenas os dirigentes são responsabilizados

110. Art. 50, Código Civil.

111. Apelação 0004252-86.2008.8.26.0383, 8ª Cam. D. Públ., TS/SP; Enunciado 284 do Conselho da Justiça Federal Apelação 0239267-78.2012.8.26.0000, 18ª Cam. D. Públ., TS/SP; Apelação 9069757-89.2004.8.26.0000, 1ª Cam. Dir. Publ. TJ/SP.

pessoalmente. A responsabilização pessoal dos associados é a exceção máxima, sendo aplicável apenas quando se constate que eles participaram da infração à lei ou ao Estatuto Social.

As decisões judiciais sobre o tema indicam que os requisitos exigidos para a responsabilização patrimonial dos sócios de pessoas jurídicas de direito privado não podem ser igualmente exigidos nos casos de sócios ou associados de associações sem fins lucrativos, justamente pela falta do caráter financeiro da exploração econômica e, por consequência lógica, a ausência de lucro distribuídos aos sócios.¹¹²

A rigor, o administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da instituição e em virtude de ato regular de sua gestão.

112. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INVIABILIDADE. Para a desconsideração da personalidade jurídica de associação sem fins lucrativos – com o rompimento da autonomia patrimonial entre sócios e pessoa jurídica – curial a demonstração do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Inteligência do artigo 50 do Código Civil. Inconformado com a decisão de fls. 268/269, que julgou Procedentes os Embargos à Execução de fls. 252/258, agrava de petição o reclamante, às fls. 271/275, vindicando o prosseguimento da execução em face do presidente da executada. Tempestividade observada. Contraminuta às fls. 278/282. É o relatório. VOTO. Conhece-se do agravo de petição, eis que presentes os pressupostos de admissibilidade. ASSOCIAÇÃO CIVIL – DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. Persegue o reclamante o prosseguimento da execução em face do presidente da reclamada, AMAURY DE SOUZA. Sem razão. Restou incontroverso que a executada (GUARUJÁ TENIS CLUBE) constitui associação civil desportiva sem fins lucrativos. Embora não carreado aos autos o respectivo Estatuto, não discorda o reclamante desse aspecto, cingindo-se a sustentar a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica de associação civil, o que viabilizaria o redirecionamento ao presidente da ré. A natureza jurídica da executada impede lhe seja conferido o mesmo tratamento dado a empresas voltadas ao lucro. Nos termos do artigo 53 do Código Civil, “constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”. Assim, a constituição da associação – pessoa jurídica de direito privado sem intuito lucrativo – depende da união de pessoas com propósito específico, mas que não auferem vantagem pecuniária em razão desse desiderato. (PROCESSO TRT/SP Nº 0098700-39.1999.5.02.0301 - AGRAVO DE PETIÇÃO DA 01ª VT DE GUARUJÁ AGRAVANTE: ERIVALDO CAROLINO DOS SANTOS AGRAVADOS: 1 – AMAURY DE SOUZA 2 – GUARUJÁ TÊNIS CLUBE. Turma 17/Data da publicação: 10.02.2017. Juiz relator: Álvaro Alves Nôga).

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Atuando o administrador como órgão da instituição, dentro dos poderes regulares que lhes são conferidos por lei e/ou pelo Estatuto Social, quem contrai a obrigação é a instituição e não o administrador em seu próprio nome. A responsabilidade pessoal do administrador ocorre (i) quando ele, mesmo atuando dentro de suas atribuições ou poderes, age com culpa ou dolo (responsabilidade subjetiva), ou (ii) quando atua com violação da lei ou do Estatuto Social (responsabilidade objetiva).

Para caracterização da responsabilidade subjetiva devem estar presentes os seguintes elementos:

- (a) o dano ou prejuízo sofrido pela pessoa que reivindica a indenização;
- (b) o ato ilícito;
- (c) a relação de causa e efeito entre o ato ilícito praticado pelo administrador e o prejuízo sofrido pela vítima (nexo causal); e
- (d) a intenção de provocar o prejuízo (dolo) ou a falta de cautela para evitar que ele ocorresse (culpa).

Já a caracterização da responsabilidade objetiva, depende apenas da comprovação:

- (a) do dano ou prejuízo sofrido pela pessoa que reivindica a indenização;
- (b) do nexo causal; e
- (c) do ato ilícito praticado pelo administrador.

Respeitadas as condições acima apresentadas, o administrador que tenha causado prejuízo à instituição, aos associados ou a terceiros, em decorrência (i) da prática de ato dentro de suas atribuições ou poderes, mas com culpa ou dolo, ou (ii) com violação da lei ou do Estatuto Social, poderá responder pessoalmente pelos prejuízos causados.

Tanto as associações quanto as fundações são administráveis por órgãos colegiados, como se viu acima, e se houver desvio de finalidade, desrespeito ao Estatuto ou à lei, o administrador

responde pessoalmente. Porém, em se tratando de administração colegiada, ou coletiva, quem deve responder?

Como já se falou, a instituição que implantar a gestão com diferentes níveis organizacionais, adotando, portanto, maior descentralização, deve especificar a função de cada administrador.

Do modelo de gestão cada vez mais especializada decorre a construção doutrinária de que a responsabilidade dos atos praticados pelos administradores deve ser analisada em relação às suas efetivas atribuições na condução dos negócios, sendo de extrema relevância a definição prévia das funções de cada administrador para a atribuição ou não de responsabilidades pessoais.

Todos os administradores que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violarem direito e causarem dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, cometem ato ilícito e têm a obrigação de reparar o dano causado.¹¹³

Essa é a correta interpretação do Código Civil, que determina que *“os bens dos responsáveis pela ofensa ou violação do direito de outrem ficam sujeitos à reparação do dano causado; e se a ofensa tiver mais de um autor, todos respondem solidariamente”*.¹¹⁴

Ou seja, para as pessoas jurídicas que têm órgãos de administração coletiva, normalmente o Estatuto estabelece algumas competências para o órgão colegiado e outras competências cuja decisão é individual de um membro específico.

No caso dos atos cuja competência é individual, apenas o administrador responde pelos atos por ele cometidos, contrários à lei ou ao Estatuto, desde que os outros administradores consigam provar que não se beneficiaram ou participaram do ilícito.¹¹⁵

Para os atos cuja decisão seja de competência coletiva, todos os administradores respondem solidariamente pelos danos causados.

113. Arts. 186 e 927, Código Civil.

114. Art. 942, Código Civil.

115. Apelação 0004252-86.2008.8.26.0383, 8ª Cam. D. Públ., TS/SP; Apelação 9069757-89.2004.8.26.0000, 1ª Cam. Dir. Publ. TJ/SP.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Há decisões que responsabilizam até mesmo os membros do Conselho Fiscal, por ter o órgão competência para fiscalizar os atos dos administradores.¹¹⁶

Nesses termos, quando se percebe que um dirigente está desviando recursos, se beneficiando pessoalmente ou cometendo alguma infração, é possível pedir a anulação das decisões de órgãos colegiados de administração quando tais violarem a lei ou Estatuto ou forem evadas de erro, dolo, simulação ou fraude, tendo o interessado três anos para pleitear, contados do registro da ata do órgão ou da notificação aos interessados.¹¹⁷

Caso não seja requerida a anulação das decisões dos órgãos colegiados no prazo de três anos, as deliberações viciadas são convalidadas e, portanto, obrigam a todos.

Uma determinada decisão judicial, no entanto, deu procedência a pedido de indenização feito pela própria associação por desvio de recursos, empréstimos benéficos a terceiros, pagamentos sem comprovação e atos ilícitos praticados contra o interesse da instituição por alguns administradores, mesmo na hipótese de aprovação de contas pela Assembleia Geral, sem que fosse necessário anular referida Assembleia.¹¹⁸

Para se chegar a isso é necessário, no entanto, demonstrar cabalmente que a Assembleia Geral, no caso de associações, ou o Conselho Curador, no caso de fundações, foi induzido a erro e que, se os associados soubessem o que estavam aprovando, jamais teriam aprovado. E ainda, como é evidente, é preciso demonstrar categoricamente quais os atos ilícitos praticados por cada um dos administradores que a instituição queira responsabilizar.

Portanto, como se vê, o assunto é extremamente delicado. Assim é que se faz fundamental que a instituição adote boas

116. Apelação 9069757-89.2004.8.26.0000, 1ª Cam. Dir. Publ. TJ/SP exonerou da responsabilização pessoal apenas o membro suplente do Conselho Fiscal, simplesmente porque ele não havia assumido o cargo.

117. Art. 48, parágrafo único, do Código Civil.

118. Apelação Cível 159.920.4/9-00, 4ª Cam. D. Privado, TS/SP

práticas de governança. O ideal é que um profissional auxilie na formalização de um Regimento Interno, contendo todas as regras, direitos, deveres, limites, a fim de evitar que o desenvolvimento de uma função administrativa, na maior parte das vezes de forma abnegada e desinteressada, possa comprometer o patrimônio pessoal do gestor, ou, a *contrario sensu*, que um administrador faça uso de questões humanitárias ou filantrópicas para travestir defraudações e desencaminhar recursos.

VII.1 Responsabilidade Tributária de Administradores

Os administradores da instituição imune ou isenta que deixar de atender aos requisitos da imunidade e isenção, por infração às normas tributárias, podem ser responsabilizados solidariamente pelos tributos não pagos nos atos que intervirem ou pelas omissões de que forem responsáveis.¹¹⁹

Os administradores são pessoalmente responsáveis pelos tributos não pagos resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei ou ao Estatuto Social,¹²⁰ e tal responsabilidade somente é individualizada quando se prove dolo específico, ou seja, prática intencional de ato em prejuízo da instituição ou de seus beneficiários.¹²¹

VII.2 Responsabilidade de Administradores no Uso de Recursos Públicos

A Constituição Federal¹²² determina que prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos. Isso atrai para a instituição sem fins lucrativos, em especial aquelas que recebem recursos públi-

119. Art. 134, III, Código Tributário Nacional.

120. Art. 135, III, Código Tributário Nacional.

121. Art. 137, III, “c”, Código Tributário Nacional.

122. Art. 70, parágrafo único.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

cos, os princípios da administração pública, quais sejam, a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência.¹²³

Assim, é de suma importância que o dirigente de instituição que firme contratos com a administração pública adote boas práticas de governança de forma a bem aplicar os recursos públicos e a prestar contas do resultado atingido, assim como do uso dos recursos.

É de conhecimento comum que nos últimos anos temos assistido a vários escândalos entre corrupção, mau uso do dinheiro público, improbidade administrativa, dentre outros. Assim, a análise da responsabilidade pela má administração exercida pelo gestor na prática de ato ilegal ou em violação aos princípios básicos da administração, impregnada de desonestidade e deslealdade, geradora de desvios e enriquecimento ilícito, assim entendida a vantagem patrimonial indevida em razão do exercício de cargo, caracterizam a inobservância dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade no trato dos assuntos que lhes são afetos.

A permissão de aquisição de bem ou contratação de serviço por preço superior ao praticado no mercado é exemplo de má gestão, assim como permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou pelos Estatutos.

Também está incluída no conceito de improbidade administrativa a violação de princípios da administração pública, condutas violadoras do dever de honestidade, como, por exemplo, fraudar um concurso público, negar a publicidade de atos oficiais ou deixar de prestar contas quando se tem a obrigação de fazê-lo.

A legislação dá competência ao Ministério Público para apurar casos submetidos a ela pela Lei de Improbidade Administrativa, assim como para fiscalizar as fundações privadas, as instituições que recebam recursos públicos, através de

123. Constituição Federal, art. 37.

auxílios, convênios ou subvenções, ou que se mantenham, no todo ou em parte, por contribuições periódicas populares.¹²⁴

O Ministério Público pode, ainda, ingressar com ação civil pública para responsabilizar a instituição ou seus administradores por danos morais e patrimoniais causados a qualquer interesse difuso ou coletivo ou por infração da ordem econômica.¹²⁵

Há quem entenda que o Ministério Público tem competência para fiscalizar todas as fundações e associações privadas de fins sociais, ou seja, aquelas que destinam suas atividades de assistência social, educação, cultura etc., a pessoas indeterminadas ou à sociedade em geral, independentemente de receber recursos públicos ou contribuições periódicas populares.¹²⁶ Mas essa não é uma prática usual do Ministério Público.

VII.3 Lei da Improbidade Administrativa

A Lei de Improbidade Administrativa (Lei 8.429, de 02/06/1992) visa a punir os agentes públicos por enriquecimento ilícito ou prejuízo ao erário causados no exercício de sua função. Para os fins dessa lei, é considerado público o patrimônio das instituições sem fins lucrativos que recebam subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público.

Ato de improbidade administrativa é todo aquele que, à custa da Administração Pública e do interesse público, importa em enriquecimento ilícito ao autor, causa prejuízo ao erário e atenta contra os princípios da Administração Pública. A Constituição Federal trata da improbidade administrativa no art. 37, 4º: “*Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao*

124. Art. 66, Código Civil; arts. 1º e 3º do Decreto-lei 41/66.

125. Art. 1º, IV e VI e par. único, Lei 7.347/85.

126. José Eduardo Sabo Paes, in “Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social”, 8ª edição, p. 16.

erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.”

A Lei de Improbidade Administrativa é aplicável aos agentes públicos que tiverem praticado ato contra o patrimônio de instituição que receba subvenção, benefício ou incentivo fiscal de órgão público. Mas, para os fins do art. 1º, parágrafo único, combinado com o art. 2º da Lei 8.429/92, os administradores, prepostos, empregados ou procuradores de uma instituição privada sem fins lucrativos são equiparados a agentes públicos,¹²⁷ o que significa que as organizações e seus dirigentes estão sujeitos às punições da Lei de Improbidade Administrativa.

Portanto, as instituições beneficiárias de isenção de tributos poderiam sofrer as sanções previstas na citada lei, já que a isenção é considerada “*benefício ou incentivo fiscal de órgão público*”. Entretanto, as decisões judiciais até hoje prolatadas geralmente trataram de casos em que houvera transferência efetiva de recurso público para a instituição, não alcançando os incentivos fiscais, imunidades e isenções.

Assim, aquele que prejudicar os cofres públicos ou que enriquecer ilícitamente às custas do patrimônio de instituição sem fins lucrativos que receba subvenção pública (ou que seja isenta de tributos) está sujeito às sanções previstas na Lei de Improbidade Administrativa.

Da análise das decisões judiciais sobre o assunto verifica-se que foi considerado ato ímprobo, sujeito às sanções da lei, a transferência de recursos para contas dos dirigentes, ainda que estes tivessem utilizado tais recursos para pagamentos de gastos da instituição ou que os tivessem devolvido à instituição, sem dolo ou intenção de enriquecimento ilícito.¹²⁸ Por outro lado, há decisões que entendem que o dolo do agente

127. Agentes públicos são considerados todos aqueles que, definitiva ou transitoriamente, com ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação, ou seja, qualquer forma de investidura ou vínculo, exercem alguma função pública (mandato, cargo, emprego) em nome dos sujeitos passivos do ato de improbidade.

128. Ap. Cível 20050110648725APC, 4ª Turma Cível, TJ/DF.

é fundamental para a configuração do ato de improbidade administrativa.¹²⁹

Qualquer pessoa pode solicitar às autoridades administrativas que seja realizada investigação para apurar a prática de ato de improbidade. Havendo fundados indícios de responsabilidade, o órgão representará ao Ministério Público, para ingressar com medida cautelar de sequestro de bens do agente ou terceiro que tenha enriquecido ilicitamente ou causado danos ao patrimônio público. A pessoa jurídica prejudicada ou o Ministério Público pode ingressar com ação de improbidade administrativa com pedido de indisponibilidade dos bens do agente. Quando o Ministério Público ingressa com a ação judicial, geralmente ele o faz em face da instituição e do agente.

A Lei 13.019, de 31/07/2014, que institui normas gerais para as parcerias entre a administração pública e organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, veio alterar a Lei de Improbidade Administrativa para incluir dentre os atos puníveis aqueles relacionados ao descumprimento das normas relativas à celebração, fiscalização e aprovação de contas de parcerias firmadas. Houve, também, a inclusão de prazo prescricional de cinco anos, a contar da apresentação da prestação de contas final, para as ações de aplicação das sanções da Lei de Improbidade Administrativa.

Isso evidencia quão importante é a criação de regras de governança que evitem a confusão patrimonial, mitigando as responsabilidades dos dirigentes, protegendo a instituição e, mais do que tudo, preservando os objetivos, e, com eles, a causa maior.

A profissionalização é crucial. A tendência hodierna determina que os administradores devam ser enxergados como prestadores de serviços e remunerados de forma condizente com o cargo ocupado, como se trabalhassem em qualquer outra instituição, posto que, além da energia pessoal investida,

129. Resp 1.141.721.

os administradores assumem responsabilidades pessoais e patrimoniais bastante volumosas.

VII.4 Termo de Colaboração e Fomento

A recém-citada Lei 13.019, de 31/07/2014, apelidada de Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC), melhor explanada no item IX.2.(c) deste trabalho, visa a regulamentar a relação jurídica de parceria entre as organizações da sociedade civil e os órgãos públicos, em âmbito federal, estadual e municipal.

Essa lei sofreu uma enorme alteração, por mobilização da sociedade civil. Na redação original, a lei trazia a obrigação para um dos dirigentes da organização da sociedade civil assinar o Termo de Parceria como responsável solidário pela execução das atividades e cumprimento das metas da instituição.

Como visto, atualmente, os dirigentes respondem pessoalmente quando há infração à lei ou ao Estatuto, o que, na transferência de recursos públicos, normalmente ocorre quando a prestação de contas é rejeitada. Mas essa responsabilização deve ser feita de forma fundamentada, com provas da ação ou da omissão dos dirigentes.

Com a redação original da lei, antes de sua alteração, um dos dirigentes assumiria pessoalmente a responsabilidade, como uma obrigação contratual, passando a responsabilidade pessoal a ser regra, em vez de exceção.

Após amplo debate entre a sociedade civil e parlamentares, foram vetados tanto o artigo que previa que os dirigentes deveriam restituir aos cofres públicos os valores não empregados corretamente, por ação ou omissão, como o artigo que exigia que um de seus dirigentes assumisse a responsabilidade solidária contratualmente.

O MROSC prevê que a execução da parceria em desacordo com o plano de trabalho e com a legislação, a administração pública poderá, respeitado o contraditório e a ampla defesa,

aplicar sanções de (a) advertência; (b) suspensão temporária da participação em chamamento público e impedimento de celebrar parceria ou contrato com órgãos e entidades da esfera de governo da administração pública sancionadora, por prazo não superior a dois anos; (c) declaração de inidoneidade para participar de chamamento público ou celebrar parceria ou contrato com órgãos e entidades de todas as esferas de governo, enquanto perdurarem os motivos determinantes da punição ou até que seja promovida a reabilitação perante a própria autoridade que aplicou a penalidade, que será concedida sempre que a organização da sociedade civil ressarcir a administração pública pelos prejuízos resultantes e após decorrido o prazo da sanção aplicada.¹³⁰

130. Lei 13.019/2014, art. 73

VIII - QUALIFICAÇÕES, CERTIFICAÇÕES, TÍTULOS E ASPECTOS REGULATÓRIOS DE ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES

Como já mencionado, Instituto, OSC (Organização da Sociedade civil), OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público), OS (Organização Social) ou ONG (Organização Não Governamental) não correspondem a tipos societários previstos em lei. Esses são apenas nomes populares que refletem o contexto social de instituições constituídas sob a forma de associações ou de fundações.

Mas as qualificações e certificações influenciam as regras de governança da instituição, uma vez que a legislação específica traz exigências próprias que devem ser refletidas no Estatuto Social para que a qualificação seja concedida pelo órgão competente. Sua escolha deve-se dar após a eleição do tipo societário, de acordo com a estrutura jurídica mais adequada à atividade filantrópica eleita.

Para cada qualificação ou certificação existe uma lei federal, havendo também leis bastante similares em âmbito estadual e municipal. Faremos, neste capítulo, as considerações relativas apenas às leis federais.

A despeito de as instituições sem fins lucrativos não estarem obrigadas a obter título, qualificação ou certificação

para o desenvolvimento de suas atividades é recomendável tê-los, seja para dar maior transparência às atividades, seja para atender à legislação tributária, ainda que por vezes sua exigência seja inconstitucional, bem como para oferecer benefícios fiscais a seus doadores.

Apenas as instituições que prestem atendimento à criança e ao adolescente, ou prestem serviços de assistência social, são obrigadas a se inscrever no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente ou no Conselho Municipal de Assistência Social, que são os órgãos responsáveis por fiscalizar se o atendimento prestado à população pela instituição respeita a legislação em vigor.¹³¹

VIII.1 OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público)

A qualificação de OSCIP é conferida pelo Ministério da Justiça para associações ou fundações que tenham como objeto social aqueles previstos pela Lei Federal 9.790/99, a Lei da OSCIP, considerados como de interesse público, assim como prevejam em seu Estatuto Social regras de governança e transparência, de forma a compartilhar com a sociedade o dever de controle e fiscalização da instituição, que não pode negar a qualquer cidadão o acesso a todos os seus documentos, inclusive contábeis.

Tal qualificação dá maior segurança jurídica para o reconhecimento de imunidade e isenção de tributos, especialmente na hipótese de a instituição remunerar seus dirigentes e de oferecer benefícios fiscais a empresas que queiram deduzir as doações como despesas operacionais, para fins de apuração do IRPJ e CSLL, apesar de, atualmente, tal qualificação não ser mais obrigatória em referidas situações.

Diversas leis têm utilizado o art. 3º da Lei da OSCIP como referência, visto que define quais são os objetivos de interesse

131. Art. 91 do ECA, Lei 8.069/90; art. 9º da LOAS, Lei 8.742/93.

público. Vale destacar que a Lei da OSCIP foi a primeira a reconhecer o interesse público de causas como o meio ambiente e os direitos humanos, entre outras.

É importante esclarecer, porém, que para a qualificação de OSCIP, a instituição deve se comprometer a dar total transparência às atividades e às demonstrações financeiras, franqueando a todo e qualquer cidadão o direito de verificar tais documentos.¹³²

Por muitos anos era possível obter essa qualificação desde o primeiro ano de existência da instituição. Atualmente, a instituição tem de existir e exercer suas atividades por três anos, no mínimo,¹³³ para que receba a qualificação de OSCIP,¹³⁴ a qual prevê regras objetivas para sua concessão, prezando pelas boas práticas de governança, que devem constar expressamente do Estatuto Social, conforme definido pela Lei da OSCIP:

- observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da instituição, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;
- realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes, se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do Termo de Parceria conforme previsto em regulamento;

132. A expressão “Organização não Governamental” foi empregada pela ONU (Organização das Nações Unidas) em 1950, referindo-se às organizações civis que não tinham nenhum vínculo com o Governo. A partir dos anos 1960 e 1970 surgiram movimentos que deram origem a diversas organizações não governamentais. O termo OSCIP é relativamente novo. Foi instituído em 1999 por meio da Lei 9.790, do mesmo ano. Com ela o Poder Público visou a simplificar o mecanismo de reconhecimento institucional das instituições sem fins lucrativos, com o intuito de potencializar suas relações com o Estado e, assim, fortalecer o Terceiro Setor (instituições constituídas por meio de recursos privados com finalidade pública).

133. Lei 9.790/99, art. 1º, com a redação da Lei 13.019/2014.

134. Lei 9.790/99 e Decreto 3.100/99.

- prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos para os órgãos de controle externo (Tribunais de Contas) e para os órgãos de controle interno do Poder Público que lhe houver repassado os recursos públicos;
- apresentação ao Poder Público do relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo comparativo específico das metas propostas com os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados;
- publicação, na imprensa oficial do Município, do Estado ou da União, conforme o alcance das atividades celebradas entre o órgão parceiro e a OSCIP, de extrato do Termo de Parceria e de demonstrativo da sua execução física e financeira, contendo os dados principais.

O objeto social da OSCIP deve ser a promoção de: assistência social; cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; educação; saúde; segurança alimentar e nutricional; defesa, preservação e conservação do meio ambiente e desenvolvimento sustentável; promoção do voluntariado; desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; experimentação, não lucrativa, de novos modelos socioprodutivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar; ética, paz, cidadania, direitos humanos, democracia e outros valores universais; estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos; estudos e pesquisas para o desenvolvimento, a disponibilização e a implementação de tecnologias voltadas à mobilidade de pessoas, por qualquer meio de transporte.

Note-se que tais objetos são quase idênticos aos previstos para as fundações, sendo certo que estas não precisam se dedicar *gratuitamente* à saúde e à educação, como exige a Lei da OSCIP, podendo cobrar por tais serviços.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Os dirigentes de OSCIPs podem ser remunerados, tanto aqueles que atuam efetivamente na gestão executiva, quanto aqueles que prestem serviços específicos à OSCIP, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente à área de atuação, sendo vedada a participação de servidores públicos em cargos remunerados de administração da OSCIP.

A legislação que disciplina a qualificação de OSCIP também traz regras específicas relativas à responsabilidade dos dirigentes. A governança da OSCIP exige órgão de controle interno, Conselho Fiscal ou órgão equivalente, dotado de competência para opinar sobre os relatórios de desempenho financeiro e contábil da instituição, e sobre as operações patrimoniais realizadas, emitindo pareceres para os organismos superiores da instituição.

Os administradores devem observar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência; devem adotar práticas de gestão administrativa, necessárias e suficientes a coibir a obtenção, de forma individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens pessoais,¹³⁵ em decorrência da participação no respectivo processo decisório.

Perde-se a qualificação de OSCIP a pedido ou mediante decisão proferida em processo administrativo ou judicial. O pedido de cassação da qualificação pode ser feito por qualquer cidadão ou pelo Ministério Público e deve ser amparado por fundadas evidências de erro ou fraude, assegurados os princípios da ampla defesa e do devido contraditório.

A lei determina,¹³⁶ ainda, que havendo indícios fundados de malversação de bens ou recursos de origem pública, os responsáveis pela fiscalização devem representar ao Ministério

135. O decreto regulamentador entende como benefícios ou vantagens pessoais, os obtidos: pelos dirigentes da OSCIP e seus cônjuges, companheiros e parentes colaterais ou afins até o terceiro grau; e/ou pelas pessoas jurídicas das quais sejam controladores ou detenham mais de dez por cento das participações societárias.

136. Lei 9.790/99, art. 13 e Lei 9.637/98, art. 10.

Público, à Advocacia-Geral da União, para que requeiram ao juízo competente a decretação da indisponibilidade dos bens da instituição e o sequestro dos bens dos seus dirigentes, bem como de agente público ou terceiro, que possa ter enriquecido ilicitamente ou causado dano ao patrimônio público.

Quando for o caso, o pedido deve incluir a investigação, o exame e o bloqueio de bens, incluindo contas bancárias e aplicações mantidas pelo demandado no país e no exterior, nos termos da lei e dos tratados internacionais.

Até o término da ação, o Poder Público permanece como depositário e gestor dos bens e valores sequestrados ou indisponíveis, e vela pela continuidade das atividades sociais da instituição parceira.

VIII.2 OS (Organização Social)

A OS é uma outra qualificação tipificada em lei federal, estadual e municipal, cada qual com características um pouco diferentes.¹³⁷

O ponto comum é que tal qualificação permite que a instituição sem fins lucrativos celebre um Contrato de Gestão com o Governo, através do qual este transfere recursos financeiros à OS para que ela administre um “equipamento” (hospital, museu, escola) e um serviço público.

Essa qualificação prevê regras objetivas e subjetivas, de conveniência e oportunidade da administração pública para sua concessão, vinculados ao interesse público do órgão que pretenda “terceirizar” o serviço público, posto que ela objetiva a transferência para a instituição privada das obrigações relativas a determinada prestação de serviço público, mediante a translação de recursos e regras de monitoramento e controle estabelecidas em Contrato de Gestão.¹³⁸

137. Lei 9.637/98, lei federal. Há leis estaduais e municipais que servem ao mesmo fim, com algumas diferenças.

138. Conforme se verá no Capítulo IX.2.(a), o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional a Lei da OS na ADI 1923, julgada em 16.4.2015.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Os Contratos de Gestão têm sido muito usados, com sucesso, nas áreas de saúde e cultura.

O objeto social da OS deve estar circunscrito a ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde.

A administração deve ser exercida de forma bipartida, cabendo ao Conselho de Administração definir diretrizes e metas da instituição, fixar o seu âmbito de atuação, aprovar propostas de Contrato de Gestão, de orçamento e de programa de investimentos, designar e dispensar membros da diretoria e fixar-lhes a remuneração, aprovar os demonstrativos financeiros e contábeis e as contas anuais da instituição, com o auxílio de auditoria externa, e, ainda, aprovar e dispor sobre a alteração dos Estatutos e a sua extinção. À Diretoria cumpre a função executiva.

Enquanto o exercício do cargo de Conselheiro deve-se dar voluntariamente, vedada a remuneração, os Diretores estatutários podem ser remunerados.

O Conselho de Administração deve ser composto por 20% a 40% de representantes do Poder Público; 20% a 30% de representantes de entidades da sociedade civil; até 10% eleitos dentre os associados; 10% a 30% eleitos pelos demais Conselheiros, dentre pessoas de notória capacidade profissional e reconhecida idoneidade moral; até 10% indicados/eleitos na forma do Estatuto, admitida a reeleição.

A governança da OS exige:

- regulamento de compras, alienações, contratação de obras e serviços e planos de cargos, salários e benefícios dos empregados aprovados pelo Conselho;
- prestação de contas: Publicação no Diário Oficial da União dos relatórios financeiros e execução do Contrato de Gestão e obrigatoriedade de realização de auditoria externa.

A desqualificação de OS se dá quando constatado o descumprimento das disposições contidas no Contrato de Gestão, mediante processo administrativo, assegurado o direito de ampla defesa, respondendo os dirigentes da Organização Social, individual e solidariamente, pelos danos ou prejuízos decorrentes de sua ação ou omissão.

A desqualificação importa reversão dos bens cujo uso foi permitido à OS e dos valores entregues à sua utilização, sem prejuízo de outras sanções cabíveis. A lei determina,¹³⁹ ainda, que havendo indícios fundados de malversação de bens ou recursos de origem pública, os responsáveis pela fiscalização devem representar ao Ministério Público, à Advocacia-Geral da União, para que requeiram ao juízo competente a decretação da indisponibilidade dos bens da instituição e o sequestro dos bens dos seus dirigentes, bem como de agente público ou terceiro, que possam ter enriquecido ilicitamente ou causado danos ao patrimônio público.

Quando for o caso, o pedido deve incluir a investigação, o exame e o bloqueio de bens, contas bancárias e aplicações mantidas pelo demandado no País e no exterior, nos termos da lei e dos tratados internacionais.

Até o término da ação, o Poder Público permanece como depositário e gestor dos bens e valores sequestrados ou indisponíveis e vela pela continuidade das atividades sociais da instituição parceira.

VIII.3 Declaração de Utilidade Pública

Outra qualificação conhecida, que também não diz respeito a um tipo societário determinado, é a Declaração de Utilidade Pública, que consiste no reconhecimento pela União, pelos Estados, DF e Municípios de que a entidade presta relevantes serviços à sociedade, indistintamente.

139. Lei 9.637/98, art. 10.

É o instrumento mais antigo de reconhecimento por órgãos públicos do interesse público de instituições privadas sem fins lucrativos.

No nível federal, era concedida pelo Ministério da Justiça e, como a legislação que a regulamentava datava de 1935¹⁴⁰ a instituição requerente era obrigada a vedar a remuneração dos dirigentes, não existindo critérios objetivos para sua concessão, nem controle sobre as atividades. Os critérios de concessão eram subjetivos, e no passado, era condição para o exercício de benefícios fiscais, como imunidade ou isenções.

Apesar de a declaração de utilidade pública federal ter sido extinta pela Lei 13.204/2015, uma vez ter perdido sua utilidade prática, muitos Estados e Municípios ainda a mantêm, cabendo a cada instituição verificar o que determina a legislação de sua localização quanto a essa declaração, em nível estadual ou municipal, e quais as vantagens dela decorrentes.

VIII.4 CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social)

O CEBAS, previsto pela Lei 12.101, de 27/11/2009, e regulamentado pelo Decreto 8.242, de 23/05/2014, é concedido pelo Governo Federal às entidades sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades de assistência social que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde.

Trata-se de uma certificação que facilita o reconhecimento à imunidade e à isenção de contribuições para a seguridade social, e a priorização na celebração de convênios com o poder público, entre outros benefícios.

A Secretaria Especial do Desenvolvimento Social vinculada ao Ministério da Cidadania, que substituiu o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS), é responsável pela análise dos pedidos de certificação das entidades

140. Lei 91/35.

que tenham atuação exclusiva ou preponderante na área de assistência social, seguindo a ordem em que os pedidos foram protocolados. Caso a atuação nas áreas de educação ou saúde preponderem, o requerimento deve ser solicitado junto aos Ministérios da Educação ou da Saúde, respectivamente.

Para receber o CEBAS, as associações ou fundações de saúde, educação ou assistência social devem ter por objeto a promoção gratuita da assistência social voltada à população vulnerável; e/ou prestação de serviços de saúde que se destinem em parte (60%, com algumas exceções) gratuitamente ao público atendido pelo SUS (Sistema Único de Saúde); e/ou prestação de serviços de educação em parte a alunos de baixa renda, de forma gratuita ou parcialmente gratuita.

Na área da **assistência social**, foram abrangidas pelo CEBAS as instituições de atendimento, de assessoramento, e de defesa e garantia de direitos, que, de forma continuada, permanente e planejada, prestem serviços, executem programas e projetos voltados, respectivamente, à concessão de benefícios de prestação social básica ou especial, dirigidos às famílias e indivíduos em situações de vulnerabilidade ou risco social e pessoal (atendimento), ao fortalecimento dos movimentos sociais e das organizações de usuários, formação e capacitação de lideranças, dirigidos ao público da política de assistência social (assessoramento), e à defesa e efetivação dos direitos socioassistenciais, construção de novos direitos, promoção da cidadania, enfrentamento das desigualdades sociais, articulação com órgãos públicos de defesa de direitos, dirigidos ao público da política de assistência social (defesa e garantia de direitos).

Para ser considerada entidade beneficente de assistência social,¹⁴¹ a instituição deve prestar serviços ou realizar ações socioassistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, de atendimento, de assessoramento ou de defesa e garantia de direitos, voltadas para (i) a proteção da família, da maternida-

141. Lei 12.101/2009, art. 18.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

de, da infância, adolescência e velhice; (ii) o amparo às crianças e adolescentes carentes; (iii) a promoção da integração ao mercado de trabalho; ou (iv) a habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração ao mercado de trabalho. A Lei 12.101/2009 incluiu no CEBAS-Assistência Social as instituições “*que prestam serviços ou ações socioassistenciais, sem qualquer exigência de contraprestação dos usuários, com o objetivo de habilitação e reabilitação da pessoa com deficiência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária, no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde*”; as que desenvolvem programas de trabalho aprendiz e “*as que realizam serviço de acolhimento institucional provisório de pessoas e de seus acompanhantes, que estejam em trânsito e sem condições de autosustento, durante o tratamento de doenças graves fora da localidade de residência*”.¹⁴²

A instituição deve ser registrada junto ao Conselho Municipal de Assistência Social (COMAS) e fazer parte do Cadastro Nacional de Entidades de Assistência Social. Cabe à Secretaria Especial do Desenvolvimento Social avaliar o registro da instituição no sistema da assistência social assim como seu relatório de atividades e demonstrações financeiras para emissão e renovação do CEBAS.¹⁴³

Na área da **saúde**, além das instituições de internações e atendimento ambulatoriais, foram abrangidas pelo CEBAS as instituições de promoção da saúde com atividades voltadas para redução de risco à saúde, desenvolvidas em áreas como nutrição e alimentação saudável, prática corporal ou atividade física, prevenção e controle do tabagismo, prevenção ao câncer, ao vírus da imunodeficiência humana (HIV), às hepatites virais, à tuberculose, à hanseníase, à malária e à dengue, bem como à redução da morbimortalidade em decorrência do uso

142. Lei 12.101/2009, art. 18, § 2º.

143. Lei 12.101/2009, art. 19.

abusivo de álcool e outras drogas, nos diversos ciclos de vida, e por acidentes de trânsito, e, ainda, na prevenção à violência.

Foram incluídas, também, na área da saúde, as instituições de reconhecida excelência que realizem projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS, mediante ajuste com o Ministério da Saúde, nas seguintes áreas de atuação: estudos de avaliação e incorporação de tecnologias, capacitação de recursos humanos, pesquisas de interesse público em saúde, e desenvolvimento de técnicas e operação de gestão em serviços de saúde.

A Lei 12.101/2009 a princípio permite a concessão do CEBAS-Saúde para as instituições que ofertarem “*a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento)*”, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados, mediante contrato, convênio ou instrumento congênere com o gestor do SUS.¹⁴⁴

Referida lei veio também permitir a concessão do CEBAS-Saúde para os “*serviços de atendimento e acolhimento, a pessoas com transtornos decorrentes do uso, abuso ou dependência de substância psicoativa*”;¹⁴⁵ e excepcionalmente, a “*entidades que atuem exclusivamente na promoção da saúde sem exigência de contraprestação do usuário*”,¹⁴⁶ desde que pactuado com o gestor do SUS.

Cabe ao Ministério da Saúde a avaliação das atividades realizadas e das demonstrações financeiras da instituição, para a concessão e manutenção do CEBAS.

Na área da **educação**, foram abrangidas pelo CEBAS as instituições que atuem, diretamente ou por meio de instituições de ensino mantidas, na oferta da educação básica regular e presencial, no oferecimento da educação superior, ou em ambos os níveis, que respeitem o princípio da universalidade

144. Lei 12.101/09, art. 4º.

145. Lei 12.101/09, art. 7º-A.

146. Lei 12.101/09, art. 8º-A.

do atendimento e selecionem bolsistas e beneficiários pelo perfil socioeconômico.¹⁴⁷

Além de bolsas de estudo, foram admitidas as ofertas dos seguintes benefícios aos bolsistas: transporte escolar, uniforme, material didático, moradia, alimentação e similares. Foram contemplados serviços e ações destinados a alunos e seu grupo familiar, com vistas a favorecer o acesso, a permanência e a aprendizagem do estudante na instituição de ensino, projetos e atividades de educação em tempo integral destinados à ampliação da jornada escolar dos alunos da educação básica matriculados em escolas públicas que apresentam Índice de Nível Socioeconômico baixo ou muito baixo segundo a classificação do INEP e que, cumulativamente, apresentem desempenho inferior à meta projetada pelo Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - IDEB.

A educação não está incluída expressamente na previsão de imunidade às contribuições sociais, como o está na hipótese de imunidade a impostos. Entretanto, o STF¹⁴⁸ já entendeu que a educação deve também ser abrangida pela imunidade às contribuições sociais, como espécie do gênero assistência social, porque a própria Constituição Federal prevê que a educação consiste, entre outras coisas, na qualificação das pessoas para o trabalho,¹⁴⁹ ao mesmo tempo em que assevera que a assistência social tem por objetivo a promoção da integração das pessoas ao mercado de trabalho.¹⁵⁰

Acrescente-se que a extensão à educação da imunidade conferida às entidades beneficentes de assistência social, neste caso, limitou-se às instituições de ensino no sentido mais estrito do termo.

Às instituições culturais – que são instituições de educação *latu senso* – não lhes é passível de serem consideradas

147. Portaria Normativa MEC 15, de 11.08.2017.

148. STF ADIN 2.028-5/99.

149. Constituição Federal, art. 205.

150. Constituição Federal, art. 203, III.

entidades beneficentes de assistência social, na espécie “educação”, como no caso da imunidade a impostos. A educação, considerada espécie do gênero assistência social, para fins de obtenção do CEBAS-Educação é aquela que promove a integração das pessoas ao mercado de trabalho através de programas de ensino reconhecidos pelo Ministério da Educação (MEC) e pelas Secretarias de Ensino.

De acordo com essa legislação,¹⁵¹ para ser considerada entidade beneficente de assistência social na área de educação, a instituição tem de oferecer serviços de ensino escolar ou universitário, com registro na Secretaria de Educação competente, de acordo com as normas do MEC. A instituição tem de prestar o serviço de educação de forma gratuita à população de baixa renda, garantindo bolsas parciais ou integrais, nas proporções definidas pela lei.¹⁵²

O MEC veio reconhecer fazerem jus ao CEBAS-Educação as instituições mantenedoras, com personalidade jurídica própria, que se responsabilizam “*pelo provimento de fundos necessários à oferta, diretamente ou por meio de instituições mantidas, de serviços educacionais*”, bem como as instituições mantidas, que realizem a “*oferta de serviços educacionais*” diretamente.¹⁵³

Esse se revelou grande avanço, pois reconheceu, corretamente, que as instituições que captam recursos e os destinam a instituições de ensino, conhecidas no exterior como *grantmakers*, têm direito à imunidade. Entretanto, as instituições que tenham como finalidade apoiar tecnicamente as

151. Lei 12.101/2009, Lei 12.868/2013 e Decreto 8.242/2014.

152. A regra geral para a certificação do CEBAS-Educação (art. 12 a 17, Lei 12.101/2009) é concessão anual de bolsas de estudo na proporção de 1 bolsa integral a cada 5 alunos pagantes, ou 1 bolsa parcial de 50% para cada 9 alunos pagantes. A bolsa para aluno com deficiência equivale a 1,2 do valor da bolsa integral. A bolsa integral deve ser concedida a aluno com renda familiar per capita não superior a 1/2 salário-mínimo. A bolsa parcial deve ser concedida a aluno com renda familiar não superior a 3 salários- mínimos.

153. Portaria Normativa MEC 15/2017, art. 6º, §1º.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

instituições de educação, como por exemplo, aquelas que tratam da formação de educadores, desenvolvam estudos sobre novos sistemas de educação, entre outros, ainda não foram reconhecidas como merecedoras do CEBAS-Educação

Cabe ao MEC avaliar o registro escolar da instituição, assim como suas demonstrações financeiras e informações sobre as bolsas concedidas para emissão e renovação do CEBAS.

A certificação do CEBAS permite a remuneração de diretores não estatutários com vínculo empregatício, e de dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal, respeitadas as seguintes regras:

- nenhum dirigente remunerado pode ser cônjuge ou parente até 3º grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição;
- o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 vezes o valor correspondente ao limite individual de 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal;
- possibilidade de remuneração como dirigente estatutário, sem vínculo empregatício, e como diretor com vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.¹⁵⁴

A instituição qualificada pelo CEBAS deve respeitar o princípio da universalidade do atendimento, sendo-lhe vedado dirigir as atividades exclusivamente a seus associados ou à categoria profissional determinada, sendo que, para a assistência social se incluem ainda os seguintes princípios:

154. Lei 12.101/2009, com as alterações promovidas pela Lei 12.868/2013.

- supremacia do atendimento às necessidades sociais sobre as exigências de rentabilidade econômica;
- universalização dos direitos sociais, a fim de tornar o destinatário da ação assistencial alcançável pelas demais políticas públicas;
- respeito à dignidade do cidadão, à sua autonomia e ao seu direito a benefícios e serviços de qualidade, bem como à convivência familiar e comunitária, vedando-se qualquer comprovação vexatória de necessidade;
- igualdade de direitos no acesso ao atendimento, sem discriminação de qualquer natureza, garantindo-se equivalência às populações urbanas e rurais;
- divulgação ampla dos benefícios, serviços, programas e projetos assistenciais e dos critérios para sua concessão, bem como dos recursos oferecidos pelo Poder Público.

A auditoria externa independente é obrigatória quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar 123, de 14/12/2006.¹⁵⁵ A prestação de contas é de rigor, e a instituição deve estar vinculada ao Conselho ou Secretaria Municipal ou Estadual de sua área de atuação quer seja assistência social, saúde ou educação, devendo apresentar regularmente seu relatório de atividades e demonstrações financeiras ao Ministério ao qual estiver conectada, a fim de renovar sua certificação.

Em termos de governança, as instituições devem manter, em local visível ao público, placa indicativa contendo informações sobre a sua condição de beneficente e sobre sua área de atuação, bem como dar publicidade e manter de fácil acesso ao público todos os demonstrativos contábeis e financeiros, bem como o seu relatório de atividades.

155. Em 2019, R\$4.800.00,00, de acordo com a redação dada pela Lei Complementar 155/2016.

Por muito tempo, tanto a legislação que regulamentava a declaração de utilidade pública e o CEBAS, quanto a legislação tributária, não acompanharam as Leis da OS e a Lei da OSCIP, e continuaram a condicionar a concessão dos certificados e da imunidade ou isenção tributária à vedação da remuneração dos dirigentes.

Aos poucos, a legislação foi sendo alterada. Inicialmente, apenas a legislação do imposto de renda reconheceu que as instituições qualificadas como OS ou OSCIP poderiam manter a imunidade ou a isenção e oferecer benefícios fiscais às empresas que lhes fizessem doações, ainda que remunerassem seus dirigentes.¹⁵⁶

Posteriormente, tanto a legislação do imposto de renda quanto a lei que regulamenta a concessão do CEBAS, para fins de imunidade às contribuições sociais, foram alteradas¹⁵⁷ e vieram também a admitir a remuneração de dirigentes, sem que isso implicasse perda do certificado ou do benefício fiscal de imunidade às contribuições sociais e ao imposto de renda, ainda que sem a qualificação de OS ou de OSCIP.

Em resumo, sob o ponto de vista de certificados, vê-se que a remuneração de dirigentes é permitida para a obtenção da qualificação como OS, OSCIP e CEBAS, garantida por lei federal.

As legislações estaduais e municipais devem ser adaptadas para reconhecer tal possibilidade também.

VIII.5 Órgãos Estaduais e Municipais de Controle

Os Conselhos são órgãos de controle externo, formados de maneira paritária por membros da administração pública e da sociedade civil e têm a função de zelar pelos direitos daqueles que estão sob sua tutela.

156. Lei 10.637/2002, art. 34.

157. Lei 12.868/2013, art. 6º e 18.168 Lei 12.101/2009, art. 4º.

Para tanto, elaboram normas e políticas de atendimento e proteção, assim como cadastram as instituições governamentais e não governamentais de atendimento da população, para que possam fiscalizar suas atividades, de forma a verificar se estão sendo respeitados os direitos básicos dos atendidos, bem como para destinar recursos públicos dos Fundos que estejam sob sua responsabilidade.

VIII.5.(a) CMDCA (Conselho Municipal da Criança e do Adolescente)

De acordo com o ECA (Estatuto da Criança e do Adolescente),¹⁵⁸ faz parte da diretriz da política de atendimento da criança e do adolescente a criação de conselhos municipais, estaduais e nacional como órgãos deliberativos e controladores das ações em todos os níveis, assegurada a participação popular paritária por meio de organizações representativas, segundo leis federais, estaduais e municipais.

Tais conselhos são responsáveis pela manutenção de fundos (nacional, estaduais e municipais) que recebem recursos públicos e repasses do imposto de renda da pessoa física e jurídica, cabendo a eles definir como tais recursos devem ser despendidos em defesa da criança e do adolescente.

As instituições que prestem atendimento à criança ou ao adolescente são obrigadas a se inscrever no CMDCA, que é o órgão responsável por fiscalizar se o atendimento prestado está em consonância com o Estatuto da Criança e do Adolescente

Além disso, as instituições que pretendam receber subvenções do FUMCAD (Fundo Municipal da Criança e do Adolescente), através da oferta a seus doadores de incentivo fiscal de dedução de imposto de renda vinculado a referido fundo, devem estar inscritas no CMDCA, como se verá em detalhes no Capítulo X.5.(b).

158. Lei 8.069/90.

Com relação às instituições sem fins lucrativos que atendam a crianças e adolescentes, é obrigatória sua inscrição no Conselho de seu Município, ou de seu Estado caso não haja Conselho Municipal, para que sejam monitoradas suas atividades, no respeito aos direitos da criança e do adolescente, previstos no ECA, sendo vedada a inscrição da instituição que:

- não ofereça instalações físicas em condições adequadas de habitabilidade, higiene, salubridade e segurança;
- não apresente plano de trabalho compatível com os princípios do ECA;
- esteja irregularmente constituída;
- tenha em seus quadros pessoas inidôneas;
- não se adeque ou deixe de cumprir as resoluções e deliberações relativas à modalidade de atendimento prestado expedidas pelos Conselhos de Direitos da Criança e do Adolescente, em todos os níveis.

No caso de desrespeito ao ECA, a instituição está sujeita às seguintes consequências: (a) advertência, (b) suspensão total ou parcial do repasse de verbas públicas, (c) interdição de unidades ou suspensão de programa, (d) cassação do registro, (e) responsabilização pelos danos causados por seus agentes, culminando com a sua (f) dissolução.

VIII.5.(b) COMAS (Conselho Municipal de Assistência Social)

O registro no COMAS é o reconhecimento público de que a instituição privada integra a rede socioassistencial e de que é que vinculada ao SUAS (Sistema Único de Assistência Social), este de âmbito nacional, o qual possibilita que a instituição receba recursos públicos para o custeio de suas atividades de assistência social.¹⁵⁹

159. Lei 8.742/93, art. 6º-B, §1º, §2º, inciso II e §3º.

É órgão colegiado, de composição paritária entre Governo e sociedade civil, deliberativo, normativo e fiscalizador da Política de Assistência Social, cujo desafio é a construção de uma rede de proteção social.

Além disso, as instituições devem observar as normas expedidas pelo Conselho Nacional de Assistência Social no exercício de sua atividade de assistência social. Ocorre que a maioria das normas trata da regulamentação dos serviços que fazem parte da política nacional de assistência social, política pública que deve ser executada por órgãos públicos ou por instituições privadas que celebrem contratos especificamente para a execução de determinada política pública.

Apesar de a lei determinar que o funcionamento da instituição depende apenas da inscrição,¹⁶⁰ na prática os Conselhos dificultam o registro de instituição privada de assistência social que exerça atividades de maneira inovadora, comparada à política pública estabelecida, negando-lhe, muitas vezes, a inscrição. A atuação do COMAS não é como a do CMDCA, que apenas verifica se os direitos básicos da criança e do adolescente não estão sendo violados pela instituição, outorgando-lhe autonomia para definir seu plano de trabalho dirigido ao público por ela atendido.

Com relação às instituições de assessoramento e garantia de direitos, o registro se torna ainda mais difícil, tendo em vista que o COMAS ainda não compreendeu a profundidade e alcance de tais instituições na defesa de direitos, assessoramento, sistematização e disseminação de projetos de inclusão cidadã que possam apresentar soluções alternativas para enfrentamento da pobreza, promoção da defesa de direitos já estabelecidos, reivindicação da construção de novos direitos, formação político-cidadã de grupos populares, entre outros.

Tal registro não deveria ser condição para o reconhecimento à imunidade de impostos pela instituição beneficente

160. Lei 8.742/93, art. 9º.

de assistência social, mas lei ordinária exige o registro para o gozo à imunidade de contribuições sociais.¹⁶¹

A par disso, colecionam-se decisões administrativas de Secretarias da Fazenda, em processo de reconhecimento da imunidade de ITCMD, que exigem a inscrição no COMAS como prova de que a instituição é de assistência social.¹⁶² Ou seja, no dia a dia, a burocracia mina a fruição de benefícios por entidades regulares, na contramão dos objetivos almejados pela lei de desburocratização – Lei 13.726/2018.

VIII.5.(c) Conselho do Idoso

O Estatuto do Idoso¹⁶³ prevê a criação dos Conselhos Nacional, Estadual e Municipal do Idoso, com a função de zelar e garantir que os direitos das pessoas idosas sejam cumpridos e respeitados.

O CEI (Conselho Estadual do Idoso), integrado por representantes de secretarias estaduais e de organizações da sociedade civil, tem por finalidade mobilizar, estimular, apoiar e deliberar sobre questões relativas à Política Estadual do Idoso em todas as suas instâncias e em consonância com a Política Nacional do Idoso, articulando projetos e atividades que possam contribuir para a solução de problemas que afetem essa parcela da população.

Sua missão maior é garantir que os direitos previstos no Estatuto do Idoso sejam respeitados, posto que é dever da sociedade e do poder público assegurar ao idoso acesso à saúde, à alimentação, à cultura, à educação, ao esporte, ao lazer, ao trabalho, à liberdade, à dignidade, ao respeito e à convivência familiar e comunitária.

161. Lei 12.101/2009, art. 29 c/c art. 18

162. Lei 8.742/93, art. 9º foi usado como fundamento para tal exigência.

163. Lei 10.741/2003.

Entre as atribuições do CEI se incluem a organização de campanhas de conscientização e programas educativos com vistas à valorização dos idosos, a mobilização das comunidades interessadas na problemática dos idosos, e o incentivo ao desenvolvimento de projetos que incrementem a participação dos idosos nos diversos setores da atividade social.

As instituições sem fins lucrativos que atendam a idosos devem obrigatoriamente estar regularmente constituídas, ter governança estabelecida. Devem, ainda, inscrever seus programas junto ao órgão da Vigilância Sanitária e ao Conselho de seu Município ou de seu Estado, para que este verifique o respeito aos direitos do idoso, no oferecimento de instalações físicas em condições adequadas de habitabilidade, higiene, salubridade e segurança, e objetivos estatutários e plano de trabalho compatíveis com os princípios do Estatuto do Idoso.

No caso de desrespeito ao Estatuto do Idoso, a instituição está sujeita às seguintes consequências, sem prejuízo das responsabilidades civis e criminais: (a) advertência, (b) multa, (c) suspensão total ou parcial do repasse de verbas públicas, (d) interdição de unidades ou suspensão de programa, (e) proibição de atendimento, (f) responsabilização pelos danos causados por seus agentes, culminando com a sua (g) dissolução.

As doações feitas ao Fundo público gerido pelo Conselho do Idoso também contam com incentivo fiscal de dedução do imposto de renda, tal como as doações a fundos da criança e adolescente, como se verá em detalhes no Capítulo X.5.(c).

IX – PARCERIAS

Na sociedade atual, seja no âmbito empresarial, seja no âmbito público ou no Terceiro Setor, a qualidade e a ascensão de sua atuação alcançam amplitude à medida em que se unem esforços e recursos. Mesmo no mundo empresarial, em que o objetivo perseguido é o lucro e a concorrência pelo capital e mercado é acirrada, a colaboração e a parceria são elementos potencializadores de grandes corporações.

Na esfera social, cujo objetivo perseguido é o interesse público, não há concorrência, mas sim convergência. Isso quer dizer que, quanto mais pessoas e instituições somarem esforços e virtudes, trabalhando para a melhoria das condições de vida e bem-estar da sociedade, mais eficiente será o resultado das ações individuais e isoladas.

No âmbito das relações comerciais e de atividades empresariais, reguladas pelo direito privado, não há definição legal para parceria. O livro “Parceria Empresarial no Direito Brasileiro”,¹⁶⁴ de autoria de Agnes Pinto Borges, como resultado de sua tese de mestrado em Direito Comercial pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, reúne doutrina nacional e estrangeira do mais alto nível. Apesar de tratar de parceria no âmbito das empresas – assim entendidas as pessoas jurídicas que exercem profissionalmente atividades econômicas organizadas para a produção ou circulação de

164. Editora Saraiva.

bens ou de serviços –, traz elementos úteis para se traçar um paralelo com as parcerias realizadas com o objetivo de atingir finalidade assistencial, não lucrativa.

A autora caracteriza parceria como uma conjugação de esforços e capitais para a realização de interesse comum, mantida a personalidade jurídica, a independência e autonomia de cada parceiro, podendo-se dar por meio da:

- (i) cooperação, que corresponde ao vínculo contratual no qual as partes estabelecem objetivo comum e compromissos, sem perder sua autonomia e personalidade jurídica, entre eles: consórcio, sociedade em conta de participação, *joint venture* contratual, distribuição e representação comercial, franquia e concessão empresarial, mandato e comissão mercantil; poderíamos incluir aqui os contratos de investimento anjo, não existentes à época da publicação do mencionado livro; ou
- (ii) integração, que corresponde ao vínculo societário, que acarreta perda parcial ou total de autonomia, independência e personalidade jurídica das partes envolvidas, entre eles: fusão, incorporação e cisão societárias, relações societárias de controle e coligação, *joint venture* societária, sociedade de propósito específico.

Em nossa sociedade, é natural que as relações empresariais assumam maiores contornos legais, formas e institutos jurídicos e sejam objeto de mais estudos doutrinários e de disputas administrativas e judiciais. A própria pujança empresarial impulsiona novos tipos de contratos e relações. Isso faz com que as relações sejam mais maduras e tragam maior segurança jurídica entre as partes.

No âmbito do Terceiro Setor, esses contornos, formas, institutos e contratos podem servir de referência e de estímulo para a criação de novas maneiras de se atingir a finalidade de interesse público das associações e fundações privadas.

Lançando mão da legislação societária e civil como referência, é plenamente possível que as associações e fundações

celebrem ambos os tipos de contratos de parceria acima indicados, seja de cooperação seja de integração, desde que o façam para o melhor cumprimento de seu objeto social, com as adaptações necessárias para respeitar sua característica essencial: a finalidade de interesse público, sem objetivo de lucro.

Além das referências societárias e civis de direito privado, típicas da esfera empresarial, a legislação brasileira conta com os contratos de doação, já descritos, assim como alguns tipos de contratos entre a administração pública e as instituições do Terceiro Setor que podem respaldar a relação de parceria entre partes privadas ou entre partes públicas e partes privadas.

Neste capítulo, destacam-se as Parcerias na modalidade de cooperação e o contorno de alguns dos contratos mais utilizados pelas instituições do Terceiro Setor, reiterando-se que as Parcerias na modalidade de integração também são aplicáveis às associações e fundações, como abordado no item VI.2.(m), em especial para as questões de fusão, cisão e incorporação.

Cabe à instituição, devidamente orientada por um especialista legal, avaliar qual a contratação que melhor regula a relação entre as partes envolvidas na Parceria pretendida e a delimitação de seus papéis, visando, inclusive, à eficiência fiscal e ao menor impacto contábil.

IX.1 Parcerias Privadas

Parcerias Privadas são contratos celebrados entre duas ou mais partes de direito privado que têm um objetivo comum e pretendem conjugar esforços e recursos para sua realização, mantendo cada qual sua independência, autonomia e personalidade jurídica.

IX.1.(a) Termo de Cooperação ou de Parceria

O Termo de Cooperação ou de Parceria é celebrado entre duas ou mais partes, com objetivo comum, na união de esforços e recursos, mantida sua independência, autonomia e personalidade jurídica, mas, neste caso, todas as partes devem

executar o objeto da Parceria, cada qual com sua expertise, podendo compartilhar as despesas necessárias ao cumprimento dos fins vislumbrados.

Nesses termos, se couber a uma das partes dispor de recursos financeiros para as despesas no cumprimento do objeto, ainda que haja a transferência de montantes ao parceiro administrador do projeto, não se caracteriza doação, tampouco contraprestação por serviços prestados. Para tanto, todos os partícipes têm de ter clareza das relações, para que os registros contábeis e as obrigações tributárias, principais ou acessórias, sejam devidamente reconhecidas e cumpridas.

Geralmente esse tipo de contrato não prevê a imposição de multa por descumprimento por obrigação contratual, nem cláusulas que impeçam ou dificultem a rescisão do contrato, vez que os parceiros estão autônoma e livremente juntos, realizando um objetivo comum em benefício de terceiros.

IX.1.(b) Consórcio

O contrato de consórcio é um contrato de parceria típico, previsto originalmente pela Lei das Sociedades por Ações (Lei das S.A.),¹⁶⁵ mas pode ser celebrado por qualquer tipo de pessoa jurídica, o que inclui associações e fundações, desde que o façam para cumprir seu objeto social.

De acordo com a Lei das S.A., o contrato de consórcio é celebrado por diferentes sociedades para executar determinado empreendimento, que não lograriam executar de maneira isolada. Geralmente, são empreendimentos complexos, que necessitam da especialidade de mais de uma pessoa jurídica.

O consórcio não adquire personalidade jurídica e as consorciadas assumem as obrigações previstas no contrato, respondendo cada qual por suas próprias obrigações, sem solidariedade de uma em relação à outra.

165. Lei 6.404/76, arts. 278 e seguintes.

Apesar de não ter personalidade jurídica, o consórcio é inscrito no CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas), para fins de monitoramento da parceria pela RFB (Receita Federal do Brasil). De acordo com a regulamentação das obrigações acessórias do consórcio, publicada pela RFB,¹⁶⁶ as consorciadas devem registrar contabilmente as despesas e receitas, na proporção de sua participação no consórcio, respondendo solidariamente pelas obrigações tributárias assumidas pelo consórcio, em nome próprio, ou pela sociedade líder, com relação às operações consorciadas.

O contrato deve prever, no mínimo: (i) designação, se houver; (ii) definição do objeto; (iii) prazo de duração, endereço e foro; (iv) estipulação das obrigações e responsabilidade de cada consorciada, e das prestações específicas; (v) normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados; (vi) regras de administração; (vii) forma de deliberação e representação; (viii) contribuição de cada consorciada para as despesas comuns; (ix) contabilização e taxa de administração, se houver.

O contrato de consórcio de associações e fundações deve ser arquivado no Oficial de Registro de Pessoas Jurídicas de sua sede.

IX.1.(c) Termo de Voluntariado

“A verdadeira caridade só ocorre quando não há a noção de dar, de doador ou de doação.”

Buda

“A maior caridade é habilitar o pobre a ganhar a sua vida.”

Textos Judaicos

O trabalho voluntário é definido pela Lei 9.608/98 como a atividade não remunerada prestada por pessoa física de forma espontânea a entidade pública de qualquer natureza, ou a instituição

166. Instrução Normativa RFB 1.199/2011.

privada de fins não lucrativos, que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência social.

Para ser enquadrado no conceito da lei, o trabalho deve ter as seguintes características: (a) ser voluntário, ou seja, não pode ser imposto ou exigido em contrapartida de algum benefício concedido pela instituição ao indivíduo ou à sua família; (b) ser gratuito, ou não remunerado; (c) ser prestado pelo indivíduo, pessoal e isoladamente, e não como contratado de uma instituição da qual o indivíduo faça parte e, portanto, seja por ela compelido a prestar; e (d) ser exercido em favor de entidade governamental ou privada, com fins não lucrativos e voltados para objetivos públicos.

O serviço voluntário deve ser exercido mediante a celebração de Termo de Adesão entre a entidade, pública ou privada, e o prestador do serviço voluntário, dele devendo constar o objeto e as condições de seu exercício. Note-se que termo ou contrato de adesão é aquele cujas cláusulas tenham sido aprovadas pela autoridade competente ou estabelecidas unilateralmente por um contratante, sem que o outro possa discutir ou modificar substancialmente seu conteúdo.

O Termo de Adesão deve conter dados da instituição e do voluntário; descrição da atividade voluntária e das condições de seu exercício (local, dias, horário etc.); prazo de vigência, definido ou indeterminado; política de reembolso de despesas com material, alimentação, transporte, hospedagem, serviços de terceiros etc., quando previamente aprovadas pela instituição ou mediante recibo descritivo. Ou seja, a lei autoriza o ressarcimento de despesas incorridas pelo voluntário, desde que realizadas no desempenho das atividades voluntárias, mediante apresentação de notas fiscais e recibos.

A regulamentação do serviço voluntário como não gerador de vínculo empregatício, nem obrigação de natureza trabalhista, previdenciária ou afim, teve por objetivo precípuo proteger as instituições de reclamações trabalhistas por parte dos voluntários, bem como as empresas que incentivem seus funcionários a prestarem trabalho voluntário, a fim de que não venham a assumir responsabilidades por eventuais

acidentes de trabalho, salário ou horas extras alegadamente trabalhadas no exercício do trabalho voluntário, estimulado pela empresa empregadora.

IX.1.(d) Patrocínio

O contrato de patrocínio é um dos contratos de parceria que exige maiores cuidados na sua negociação, formulação e acompanhamento.

O contrato de patrocínio, apesar de ser atípico, ou seja, não ter uma definição legal específica, vem sendo cada vez mais utilizado em nossa sociedade. Patrocínio é o contrato pelo qual duas ou mais pessoas, uma delas provedora de recursos financeiros, físicos ou humanos, e a outra que se obriga a realizar a divulgação daquilo que foi proposto pelo provedor, estabelecendo direitos e deveres de cada parte.

Há, assim, repasse de recursos por aquele que deseja ter seu objeto divulgado àquele que é o divulgador.

Pelo contrato de patrocínio, o patrocinador não transfere o domínio daquilo que deseja divulgar, mas apenas recursos, de diversas ordens. Por outro lado, aquele que é beneficiado pelos recursos do patrocinador deve praticar atos de divulgação da marca, da empresa ou pessoa que lhe patrocina.

O contrato de patrocínio é, assim, um negócio jurídico bilateral, um acordo de vontade entre duas partes, ao menos, cabendo ao patrocinador o dever de fornecer ao patrocinado o suporte material necessário, e dele obter o direito de explorar publicitariamente a sua atividade através do patrocinado.

Sob o ponto de vista tributário, porém, deve o patrocínio ser analisado detidamente, para se verificar qual o tributo incidente, e, conseqüentemente, a existência de norma isentante ou isentiva.

No caso de patrocínio a eventos promovidos por instituição sem fins lucrativos, é crucial investigar que contrapartidas são exigidas pelo patrocinador para que se possa concluir se o patrocínio tem natureza de doação ou de prestação de

serviço. O elemento que diferencia o patrocínio da doação é a finalidade promocional ou publicitária do patrocinador.

Assim, na hipótese de o patrocinador exigir como contrapartida a divulgação de sua marca no evento e nos materiais de comunicação da instituição, trata-se de patrocínio propriamente dito, que não sofre a incidência do ITCMD, pois não tem natureza de doação, mas sim de serviço, já que a instituição patrocinada assume a obrigação de divulgar a marca do patrocinador nas mídias e materiais de propagação do evento ou projeto patrocinado. Neste caso, o patrocínio é sujeito ao ISS.¹⁶⁷

Outro tanto, na hipótese de o patrocinador não exigir qualquer contrapartida, é de doação que se trata, tributável, portanto, pelo ITCMD, reiterando-se que a legislação¹⁶⁸ concede incentivo fiscal para doadores e patrocinadores de projetos culturais e esportivos.

É recomendável que nos contratos de patrocínio as instituições e os patrocinadores demonstrem quais as contrapartidas, a fim de que fique clara a natureza jurídica e eventual tributação incidente.

IX.1.(e) Lei do *Endowment* – Instrumento de Parceria e Termo de Execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público

A Lei do *Endowment* determina que o fundo patrimonial seja gerido por uma Organização Gestora de Fundo Patrimonial, que necessariamente é uma instituição privada sem fins lucrativos, instituída sob a forma de associação ou de fundação, “com o intuito de atuar exclusivamente para um fundo na captação e na gestão das doações oriundas de pessoas físicas e

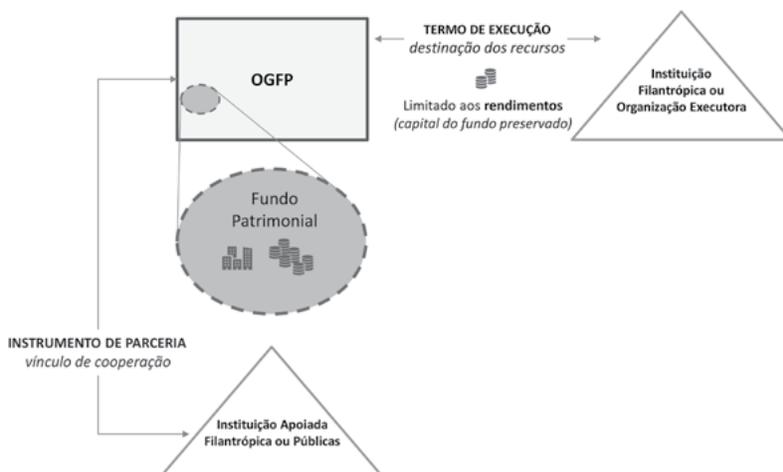
167. Lei Complementar 116/2003, alterada pela Lei Complementar 157/2016, item 17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

168. Lei 8.313/91, art. 23; Decreto 4º, inciso IV e V; Lei 11.438/2006, art. 3º, incisos I e II.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

jurídicas e do patrimônio constituído”.¹⁶⁹ O fundo patrimonial, por sua vez, é o conjunto de ativos de natureza privada instituído, gerido e administrado pela Organização Gestora de Fundo Patrimonial, com a finalidade de constituir fonte de recursos de longo prazo, a partir da preservação do capital e da aplicação de seus rendimentos, para o fomento das instituições apoiadas e para a promoção de causas de interesse público, por meio de instrumentos de parceria e de execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público.¹⁷⁰ É importante deixar claro que o fundo patrimonial não é um fundo regulamentado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A Organização Gestora, se entender conveniente, poderá aplicar seu patrimônio, ou parte dele, em fundos CVM.

Pela sistemática da lei, a Organização Gestora tem por objeto social receber doações, gerir o patrimônio e destinar os rendimentos para as instituições apoiadas, que operam os projetos. Dessa forma, quem realiza as causas de interesse público é a instituição apoiada, pública ou privada, para a qual a Organização Gestora destina os rendimentos gerados pelo capital por ela gerido. A Organização Gestora não tem por objeto operar projetos.



169. Lei 13.800/2019, art. 2º, II.

170. Lei 13.800/19, arts. 2º, IV e 3º.

A relação entre a instituição apoiada pela Organização Gestora do Fundo Patrimonial pode-se dar por declaração direta no estatuto social, em especial no caso de *endowments* exclusivos e uma única instituição apoiada; mas necessariamente se dará através de um Instrumento de Parceria e um ou mais Termos de execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público.

O instrumento de parceria é o contrato “guarda-chuva”, que estabelece o vínculo de cooperação entre a Organização Gestora e a instituição apoiada e que determina a finalidade de interesse público a ser promovida. Este contrato geralmente não trata das obrigações de pagamento e transferência de recursos. É nele que se estabelece, por exemplo, se a Organização Gestora pode se utilizar da marca da instituição apoiada para captação de recursos, entre outros elementos importantes.

O Termo de Execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público é o contrato onde se define como serão despendidos os recursos destinados a programas, projetos ou atividades de interesse público. Esse Termo é celebrado entre a Organização Gestora de Fundo Patrimonial, a instituição apoiada e, quando necessário, a Organização Executora.¹⁷¹ É desse contrato que nasce a obrigação – e não a liberalidade – de pagar, da Organização Gestora à Instituição apoiada.

A partir da estrutura trazida pela Lei do *Endowment*, verifica-se que a doação, sujeita ao ITCMD, se dá apenas na relação entre o doador e a Organização Gestora do Fundo Patrimonial. A destinação dos recursos desta para as instituições apoiadas já não pode ser considerada doação, porque falta seu elemento essencial – a liberalidade – visto que é feita em cumprimento ao

171. Lei 13.800/2019, art. 2º, III – “organização executora: instituição sem fins lucrativos ou organização internacional reconhecida e representada no País, que atua em parceria com instituições apoiadas e que é responsável pela execução dos programas, dos projetos e de demais finalidades de interesse público;” a organização executora é especialmente necessária para o apoio de instituições públicas, que deverá receber os recursos e executá-los em favor do projeto realizado em parceria entre a Organização Gestora e a instituição pública apoiada.

objeto social da Organização Gestora e por força do Instrumento de Parceria e dos Termos de execução, que, de acordo com a Lei do *Endowment*, é título executivo extrajudicial. No caso de Organização Gestora de Fundo Patrimonial constituída para apoio a uma causa (e não a uma instituição predeterminada no estatuto social da Organização Gestora), é necessário avaliar se haverá o elemento essencial da doação – a liberalidade – no processo de seleção das instituições apoiadas, para ver se não haverá a incidência do ITCMD.

IX.2 Parcerias Públicas com Instituições Privadas

As parcerias celebradas entre entidades públicas e organizações da sociedade civil são de extrema relevância para a nossa sociedade, em especial porque o Estado não consegue atender a todas as necessidades da população sem tal apoio.

Ao longo dos anos, porém, o Estado pouco reconheceu o valor estratégico e a autonomia das instituições, que muitas vezes tiveram que se submeter à sua ingerência indevida, necessitadas que são da subvenção pública para sua sobrevivência financeira.

Com o amadurecimento de nossa sociedade, foram criadas novas leis sobre parceria do Estado com organizações da sociedade civil, fortalecendo-se cada vez mais a autonomia e as características privadas, porém de interesse público, de referidas instituições. Merecem destaque a Lei das Organizações Sociais (OS),¹⁷² das Organizações da Sociedade civil e Interesse Público (OSCIP)¹⁷³ e o Marco Regulatório das Organizações da Sociedade civil (MROSC).¹⁷⁴

Outro tanto, a capacidade de inovação e agilidade, típicas da sociedade civil, mostram-se estratégicas para a busca de

172. Lei 9.637/98.

173. Lei 9.790/99.

174. Lei 13.019/2014.

soluções de problemas sociais complexos, outorgando às instituições oportunidades de testar novos modelos que, se bem-sucedidos, podem ser escaláveis na parceria com o Estado, vindo, inclusive, a se tornar política pública.

As parcerias públicas geralmente envolvem a transferência de recursos financeiros do Estado às organizações da sociedade civil e, por conta disso, a relação contratual que se estabelece entre as partes deve ser pautada pelos princípios da administração pública,¹⁷⁵ quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, com as adaptações necessárias.

Por conta disso, a responsabilidade da instituição e de seus dirigentes pela adequada aplicação dos recursos e pelo cumprimento do objetivo de interesse público se agiganta.

Nesses moldes, antes de celebrar um contrato com um órgão público é vital que a instituição e seus dirigentes tenham ciência das obrigações a assumir, e da necessidade de contar com equipe interna apta a organizar documentos comprobatórios da execução física e financeira do projeto.

Muitas vezes os órgãos públicos não têm estrutura e pessoal suficiente para analisar os documentos apresentados pelas instituições, o que acaba por gerar atraso no repasse de recursos financeiros, para o que a instituição precisa estar preparada.

IX.2.(a) Contrato de Gestão – OS

Os Contratos de Gestão são contratos típicos, previstos pela Lei 9.637/98,¹⁷⁶ celebrados entre o Poder Público e a instituição qualificada como Organização Social, com vistas à formação de parceria para fomento e execução de atividades relacionadas a ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde.

175. Constituição Federal, art. 37.

176. Essa lei é federal. Vários Estados e Municípios editaram leis similares com o mesmo objetivo.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

A qualificação como OS é concedida pelo Poder Executivo, que tem interesse em firmar Contrato de Gestão, devendo a instituição preencher os seguintes requisitos básicos:

- I ser pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas aos objetivos da Lei da OS, acima descritos;
- II ter órgãos de administração: Diretoria e Conselho de Administração, sendo certo que este deve ter oferecer cadeiras aos representantes do Poder Público e da comunidade;
- III estabelecer regras de governança, com a transparência e a publicação anual, no Diário Oficial da União, dos relatórios financeiros e do relatório de execução do Contrato de Gestão;
- IV vedar em seu Estatuto Social a distribuição de bens ou de parcela do patrimônio líquido em qualquer hipótese, inclusive em razão de desligamento, retirada ou falecimento de associado ou membro da instituição.

O Contrato de Gestão deve estabelecer:

- I - atribuições, responsabilidades e obrigações do Poder Público e da OS;
- II – o programa de trabalho proposto pela OS, metas a serem atingidas e seus respectivos prazos, bem como critérios objetivos de avaliação de desempenho, mediante indicadores de qualidade e produtividade;
- III - limites e critérios para despesas com remuneração e vantagens de qualquer natureza a serem percebidas pelos dirigentes e empregados das organizações sociais, no exercício de suas funções.

A Lei da OS prevê, especialmente, a possibilidade de serem destinados à OS recursos orçamentários e bens públicos necessários ao cumprimento do Contrato de Gestão,

sendo-lhes assegurados os créditos previstos no Orçamento e as respectivas liberações financeiras, de acordo com o cronograma de desembolso previsto no Contrato de Gestão. A adição de recursos para compensação de desligamento de servidor cedido, desde que haja justificativa expressa da necessidade pela OS, também é possível.

A OS deve prestar contas regularmente ao Poder Público, com quem celebrou o Contrato de Gestão, estando sujeita, também, ao controle externo do Ministério Público e do Tribunal de Contas.

No caso de haver indícios fundados de malversação de bens ou recursos de origem pública, o Ministério Público, a Advocacia-Geral da União e a Procuradoria têm legitimidade para propor ação judicial, requerer ao juízo competente a decretação da indisponibilidade dos bens da organização e o sequestro dos bens dos seus dirigentes, bem como de agente público ou terceiro, ante a suspeita de enriquecimento ilícito ou dano ao patrimônio público.

O Contrato de Gestão tem sido muito utilizado para transferir para organizações privadas a gestão de equipamentos públicos, em especial hospitais e museus. Nesses casos, a OS assume a administração e gestão do imóvel, de seus ativos, assim como de todo o pessoal necessário para executar as atividades objeto do contrato, cabendo ao Poder Público transferir recursos para a organização administrar o equipamento e o serviço público no cumprimento do objeto do contrato.

A transferência dos bens é feita mediante permissão de uso, com dispensa de licitação, podendo haver, também, a cessão especial de servidor público.

A constitucionalidade da Lei da OS foi questionada em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN)¹⁷⁷ perante o STF, diante da permissividade de contratação de serviços com instituições privadas sem a necessidades de procedimento de licitação.

177. ADI 1923, julgada em 16.04.2015.

O STF entendeu, em resumo, que:

- Os serviços públicos sociais de saúde, educação, cultura, desporto e lazer, ciência e tecnologia e meio ambiente¹⁷⁸ são atividades cuja titularidade é compartilhada entre o Poder Público e a sociedade;
- Há colaboração público-privada, que configura uma intervenção indireta do Estado, através do fomento público e não caracteriza renúncia aos deveres estatais de agir;
- O fomento é feito pela cessão de recursos, bens e pessoal da Administração Pública para as instituições privadas, após a celebração de Contrato de Gestão, o que proporciona o direcionamento pelo Poder Público da atuação do particular em consonância com o interesse público, a par de metas e resultados a serem alcançados, previstos no contrato;
- A dispensa de licitação para celebração do Contrato de Gestão não viola a Constituição Federal;
- O procedimento de qualificação como OS configura hipótese de credenciamento, que deve ser submetido aos princípios constitucionais da publicidade, moralidade, eficiência e impessoalidade, à luz de critérios objetivos, não podendo ser arbitrários;
- O Contrato de Gestão tem natureza de convênio, o que significa conjugação de esforços que buscam um negócio verdadeiramente associativo, e não comutativo, para o atingimento de um objetivo comum aos interessados - a realização de serviços de saúde, educação, cultura, desporto e lazer, meio ambiente e ciência e tecnologia – e sua celebração deve necessariamente ser submetida a procedimento objetivo e impessoal, sem necessidade de licitação;

178. Art. 199, caput, CF, art. 209, caput, CF, art. 215, CF, art. 21, CF, art. 218, CF, art. 225, CF, respectivamente.

- Não se pode exigir que a OS faça licitação para os contratos celebrados com terceiros, não obstante a OS deva observar o núcleo essencial dos princípios da administração pública¹⁷⁹ a ser expressado em regulamento próprio para contratações de fornecedores;
- Não se pode exigir que a OS abra concurso público para contratação de empregados, os quais devem ser admitidos sob a observância do princípio constitucional da impessoalidade, seguindo procedimento objetivo;
- É possível à OS receber servidores públicos cedidos, preservado o paradigma com o cargo de origem, muito embora a remuneração de tais servidores passe a ter natureza privada e independa de previsão em lei;
- A obrigatoriedade de previsão de representantes do Poder Público no Conselho de Administração da OS não viola o direito de livre associação, uma vez que a instituição não está obrigada a se qualificar como OS;
- O Tribunal de Contas e o Ministério Público devem fiscalizar a OS no cumprimento do Contrato de Gestão.

A Receita Federal recentemente publicou uma Solução de Consulta¹⁸⁰ sobre a tributação de uma OS Cultural, abaixo transcrita:

“Pessoa jurídica constituída como associação dedicada a atividades culturais que receba receitas decorrentes de exploração de Contrato de Gestão firmado com ente público tem direito à isenção do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) e da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), desde que tais receitas

179. CF, art. 37, caput.

180. Solução de Consulta COSIT nº 178, de 14.03.2017.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

sejam vinculadas às atividades culturais constantes do Contrato de Gestão, observado o disposto no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. Pessoa jurídica constituída como associação dedicada a atividades culturais que receba receitas decorrentes de exploração de Contrato de Gestão enquadra-se na sistemática de apuração da contribuição para o programa de integração social e de formação do patrimônio do servidor público (PIS/Pasep) com base na folha de salários à alíquota de 1% (um por cento). Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150, inciso VI, alínea “c”, e art. 195, § 7º; Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, arts. 12 e 15; Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, arts. 13 e 14; Instrução Normativa (IN) RFB nº 247, de 21 de novembro de 2002; Parecer Normativo (PN) CST nº 162, de 1974.”

Como se vê, mesmo operando um equipamento e serviço público, a Receita Federal não reconheceu a imunidade de impostos da instituição cultural como se tratando de uma modalidade de educação, embora, a nosso ver, a cultura integra a educação. Com relação à COFINS, houve o reconhecimento da isenção da receita da contraprestação do Contrato de Gestão, dado que a gestão é uma atividade própria.

IX.2.(b) Termo de Parceria – OSCIP

O Termo de Parceria é um contrato típico, previsto na Lei da OSCIP,¹⁸¹ federal. Vários Estados e Municípios criaram suas próprias leis de OSCIP, com características e objetivos similares.

Essa lei surgiu a partir de um grande debate entre o Governo e a sociedade civil e buscou enfrentar algumas questões importantes: a reconhecimento de uma gama mais atual das atividades consideradas de interesse público; o profissionalismo da gestão da organização, com o reconhecimento da possibilidade de sua remuneração e, ainda assim, seu interesse público; a autonomia das organizações na execução de suas atividades; a obrigação de transparência no que concerne a

181. Lei 9.790/99 e Decreto 3.100/99.

questões financeiras e de atividades; a desburocratização da relação entre as organizações e o Estado, diminuindo a quantidade de registros e certificações que eram até então delas exigidas; a contratualização entre as organizações e o Estado de maneira mais simplificada, com respeito aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Por uma série de razões, a Lei da OSCIP não é muito utilizada. As legislações tributária e regulatória não acompanharam as inovações ofertadas, assim como a contratualização entre instituições e Estado manteve, em sua maioria, a sistemática anterior de convênios.

A qualificação da OSCIP, diferente da qualificação de OS, se dá mediante critérios objetivos, independentemente de haver um Termo de Parceria específico a ser celebrado. Há muitas OSCIPs que nunca celebraram Termo de Parceria com qualquer órgão público.

A lei define o Termo de Parceria como o instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as instituições qualificadas como OSCIP, destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público definidas na lei e, necessariamente no objeto social da organização.

O Termo de Parceria deve prever:

- seu objeto, com a especificação do programa de trabalho proposto pela OSCIP;
- metas e resultados a serem atingidos e os respectivos prazos de execução ou cronograma;
- critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado;
- previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento, estipulando item por item as categorias contábeis adotadas pela organização e o detalhamento das remunerações e benefícios de

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

peçoal a serem pagos, com recursos oriundos ou vinculados ao Termo de Parceria, a seus diretores, empregados e consultores;

- obrigações da OSCIP, entre as quais a de apresentar ao Poder Público, ao término de cada exercício, relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo comparativo específico das metas propostas com os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos realizados e receitas efetivamente apuradas;
- publicação, na imprensa oficial do Município, do Estado ou da União, conforme o alcance das atividades celebradas entre o órgão parceiro e a OSCIP, de extrato do Termo de Parceria e de demonstrativo da sua execução física e financeira, sob pena de não liberação do recurso.

Sua celebração deve ser precedida de consulta aos Conselhos de Políticas Públicas das áreas correspondentes de atuação existentes.

Uma vez celebrado o Termo de Parceria, a OSCIP deve publicar o seu regulamento em seu sítio na Internet de contratação de obras e serviços, bem como de compras com os recursos públicos, observando os princípios da administração pública.

Os imóveis adquiridos com recursos públicos devem ser gravados com cláusula de inalienabilidade, e todos os bens permanentes adquiridos com os recursos recebidos devem ser destinados a outra OSCIP, no caso de dissolução da organização ou de perda de sua qualificação.

A execução é acompanhada e fiscalizada por órgão do Poder Público da área de atuação correspondente à atividade fomentada, e pelos Conselhos de Políticas Públicas das áreas respectivas.

A OSCIP deve apresentar ao órgão público contratante relatório de prestação de contas para demonstrar a correta aplicação dos recursos públicos recebidos e ao adimplemento do objeto do Termo de Parceria.

Os resultados são analisados por uma comissão de avaliação, que emite um relatório à autoridade competente.

Os responsáveis pela fiscalização do Termo de Parceria, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade na utilização de recursos ou bens de origem pública pela OSCIP, devem dar imediata ciência ao Tribunal de Contas respectivo e o Ministério Público, sob pena de responsabilidade solidária.

Além disso, havendo indícios fundados de malversação de bens ou recursos de origem pública, os responsáveis pela fiscalização têm a obrigação de representar ao Ministério Público, à Advocacia-Geral da União, para que requeiram judicialmente a decretação da indisponibilidade dos bens da OSCIP e o sequestro dos bens dos seus dirigentes, bem como de agente público ou terceiro, que possam ter enriquecido ilícitamente ou causado dano ao patrimônio público.

A Lei de Improbidade Administrativa também é aplicável, assim como a lei que trata da inelegibilidade para cargos políticos.¹⁸²

IX.2.(c) Termo de Colaboração e Fomento e Acordo e Cooperação - Lei 13.019/2014 - MROSC

Após uma longa e trabalhosa construção conjunta de um marco regulatório sobre os contratos de parceria entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, foi editada a Lei 13.019, em 31/07/2014. Até então, os repasses de recursos públicos para instituições privadas sem fins lucrativos não qualificadas como OSCIP ou OS, se dava através de convênios, instrumento típico para governar a contratação entre partes de direito público.

Essa lei foi realmente um marco, uma referência, e trouxe uma série de definições, diretrizes e princípios que passamos a resumir.

182. Lei 8.429/92 e Lei Complementar 64/90.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Instrumento de Parceria é gênero do qual emanam as seguintes espécies claramente normatizadas, restringindo a sistemática de convênio às relações entre os entes público:

- (a) Termo de Colaboração: instrumento celebrado entre a administração pública e as organizações da sociedade civil para finalidades de interesse público propostas pela administração.
- (b) Termo de Fomento: instrumento celebrado entre a administração pública e as organizações da sociedade civil para finalidades de interesse público propostas pelas organizações.
- (c) Acordo e Cooperação: instrumento por meio do qual são formalizadas as parcerias estabelecidas pela administração pública com organizações da sociedade civil para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco que não envolvam a transferência de recursos financeiros.

Não se submetem a essa legislação (entre outras hipóteses que têm menor relevância para o tema deste capítulo):

- os Termos de Parceria, previstos na Lei da OSCIP¹⁸³
- os Contratos de Gestão, previstos na Lei das Organizações Sociais¹⁸⁴
- os Convênios e Contratos celebrados com entidades filantrópicas e sem fins lucrativos de saúde, no âmbito do SUS
- os Termos de Compromisso Cultural¹⁸⁵
- as Parcerias entre a administração pública e os serviços sociais autônomos

183. Lei 9.790/99.

184. Lei 9.637/98.

185. § 1º do art. 9º da Lei 13.018, de 22 de julho de 2014.

Passemos a tratar de (i) objetivo, princípios e diretrizes do MROSC, (ii) organizações aptas a celebrar parcerias, (iii) requisito de transparência, (iv) regras relativas a licitação e chamamento público, (v) manifestação de interesse social, (vi) atuação em rede, (vii) plano de trabalho, contrapartida, movimentação e aplicação financeira, despesas permitidas e vedadas, bens remanescentes, e, por fim (viii) monitoramento, avaliação e prestação de contas.

(i) - O objetivo do MROSC é estabelecer normas gerais para parcerias voluntárias, com ou sem transferência de recursos, entre organizações da sociedade civil e o Poder Público das três esferas, federal, estadual e municipal, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse social. Com o MROSC surge uma regulamentação nacional, aplicável às relações entre sociedade civil e Governo, compiladora de diversas normas esparsas locais.

A lei trata as organizações da sociedade civil como parcerias da administração pública, determinando princípios e diretrizes aplicáveis à relação.

Destaque-se a diretriz de promoção, fortalecimento institucional, capacitação e incentivo das organizações da sociedade civil, assim como a priorização do controle dos resultados e o incentivo ao uso de recursos atualizados de tecnologia da informação e comunicação. Tal diretriz permite que a agilidade e criatividade da iniciativa privada prevaleçam sobre a morosidade e burocracia inerente à administração pública na condução da parceria. Todavia, a lei carrega tantas regras e formalidades, que nos parece que o engessamento burocrático nacional não permitirá a priorização da análise dos resultados.

(ii) - Com relação às organizações aptas a celebrar esses contratos, entenda-se por Organização da Sociedade Civil (OSC):

- a instituição privada sem fins lucrativos que não distribua entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores ou terceiros eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplique integralmente na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou de fundo de reserva;

- as sociedades cooperativas sociais;¹⁸⁶ as integradas por pessoas em situação de risco ou vulnerabilidade pessoal ou social; as alcançadas por programas e ações de combate à pobreza e de geração de trabalho e renda; as voltadas para fomento, educação e capacitação de trabalhadores rurais ou capacitação de agentes de assistência técnica e extensão rural; e as capacitadas para execução de atividades ou de projetos de interesse público e de cunho social;
- as organizações religiosas que se dediquem a atividades ou a projetos de interesse público e de cunho social distintas das destinadas a fins exclusivamente religiosos.

A OSC deve prever em seus documentos societários as seguintes diretrizes:

- objetivos voltados à promoção de atividades e finalidades de relevância pública e social;
- em caso de sua dissolução, o respectivo patrimônio líquido deve ser transferido a outra OSC, cujo objeto social seja, preferencialmente, o mesmo da instituição extinta;
- escrituração de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade;
- CNPJ ativo por no mínimo um ano para parceria celebrada no âmbito municipal, dois anos no estadual e três anos no federal;

186. Lei 9.867/99, constituídas com a finalidade de inserir as pessoas em desvantagem no mercado econômico, por meio do trabalho.

- prévia experiência no objeto da parceria;
- capacidade técnica e operacional para cumprir as metas estabelecidas.

(iii) - No quesito transparência, tanto a administração pública quanto a organização da sociedade civil devem publicar as informações básicas da parceria, inclusive o objeto, o valor total destinado e os valores liberados, a data prevista para apresentação da prestação de contas, o prazo para sua análise e o resultado conclusivo da administração pública.

Além disso, os servidores dos órgãos públicos que repassam os recursos, assim como aqueles de controle interno e do Tribunal de Contas, têm livre acesso aos processos, documentos, informações e locais de execução da parceria.

(iv) - O MROSC determina expressamente que a Lei de Licitações, 8.666/93, e a legislação de convênios, não se aplicam às parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil.

As organizações passam a ser selecionadas mediante chamamento público, que é o procedimento destinado a selecionar a organização para firmar a parceria, garantidos os princípios da isonomia, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, entre outros.

O procedimento do chamamento público está descrito na nova lei com detalhes, e pode ser dispensado, por ato justificado da administração pública, nas seguintes hipóteses:

- no caso de urgência decorrente de paralisação ou iminência de paralisação de atividades de relevante interesse público, pelo prazo de até cento e oitenta dias;
- nos casos de guerra, calamidade pública, grave perturbação da ordem pública ou ameaça à paz social;
- quando se tratar da realização de programa de proteção a pessoas ameaçadas ou em situação que possa comprometer a sua segurança;

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

- no caso de atividades voltadas ou vinculadas a serviços de educação, saúde e assistência social, desde que executadas por organizações da sociedade civil previamente credenciadas pelo órgão gestor da respectiva política.

O chamamento público é inexigível, mediante ato justificado da autoridade pública, na hipótese de inviabilidade de competição entre as organizações, em razão da natureza singular do objeto da parceria, ou no caso de as metas somente serem atingíveis por uma instituição específica, principalmente quando:

- o objeto da parceria constituir incumbência prevista em acordo, ato ou compromisso internacional, no qual sejam indicadas as instituições destinatárias dos recursos;
- a parceria decorrer de transferência para organização da sociedade civil que esteja autorizada em lei, na qual seja identificada expressamente a instituição beneficiária.

(v) - Com relação à manifestação de Interesse Social, a lei instituiu procedimento próprio que possibilita a apresentação de propostas pelas organizações, movimentos sociais e cidadãos ao Poder Público, para que este realize um chamamento público para operar uma parceria. A proposta deve indicar o interesse público envolvido, com o diagnóstico da realidade que se pretenda modificar. Se o Poder Público avaliar que a proposta é pertinente, ele dá início ao procedimento de discussão com a sociedade civil. A decisão final sobre fazer o chamamento público cabe ao Poder Público.

(vi) - O MROSC veio reconhecer a atuação em rede, tão comum entre as instituições do Terceiro Setor, por duas ou mais organizações da sociedade civil, mantida a integral responsabilidade da organização celebrante do Termo de Colaboração ou de Fomento, desde que a signatária do termo possua mais de cinco anos de inscrição no CNPJ, capacidade técnica e operacional para supervisionar e orientar diretamente a atuação da

organização que com ela estiver atuando em rede, sendo certo que, a signatária do Termo de Colaboração ou de Fomento deve celebrar termo de atuação em rede para que os recursos possam ser repassados às organizações não celebrantes.

Nesse caso, é possível que o Termo de Colaboração ou de fomento seja celebrado entre o ente da Administração Pública e uma Organização da Sociedade Civil. A OSC, por sua vez, pode estabelecer um outro contrato de parceria, desta vez com outras instituições privadas, a atuar em rede, ou seja, em conjunto, para atingir o objeto do Termo de Colaboração ou de Fomento.

O termo de atuação em rede nada mais é do que um termo de cooperação ou parceria entre partes de direito privado, como descrito inicialmente neste capítulo, para cumprir as metas e resultados previstos no Termo de Colaboração, Fomento ou Acordo e Cooperação.

A organização da sociedade civil que assinar o Termo de Colaboração ou de fomento, ao celebrar termo de atuação em rede para repasse de recursos às não celebrantes, fica obrigada a, no ato da respectiva formalização, verificar a regularidade jurídica e fiscal da organização executante e não celebrante do Termo de Colaboração ou do Termo de Fomento, comprovando tal verificação na prestação de contas, bem como comunicar à administração pública em até sessenta dias a assinatura do termo de atuação em rede.

(vii) - As parcerias devem ter plano de trabalho que indique de forma clara:

- a descrição da realidade que será objeto da parceria, o nexa entre tal realidade e as atividades ou projetos e metas a serem atingidas;
- a descrição de metas atingidas e as atividades ou projetos a serem realizados;
- a forma de execução das atividades, projetos e cumprimento das metas;

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

- os parâmetros para aferição das metas.

Não se condiciona a contrapartida financeira como requisito para celebração da parceria, mas pode ser exigida a contrapartida em bens e serviços.

A lei traz maior rigidez à movimentação dos recursos públicos, determinando que a OSC mantenha os recursos da parceria em conta bancária exclusiva, isenta de tarifas, em instituição financeira pública, indicada pela administração pública. Os pagamentos devem ser feitos exclusivamente aos fornecedores e prestadores de serviço mediante transferência eletrônica, sendo admitido o pagamento em espécie apenas quando demonstrada a impossibilidade física da transferência eletrônica, o que deve constar no Termo de Parceria.

Os rendimentos de aplicação financeira dos recursos enquanto não aplicados na parceria, devem ser objeto de prestação de contas.

O MROSC veda a realização de despesas com recursos públicos para finalidades alheias ao objeto da parceria e para pagar servidores públicos.

Por outro lado, a lei permite despesas com:

- pessoal vinculado ao plano de trabalho, abrangendo aqueles já contratados pela organização, incluindo todas as verbas trabalhistas e previdenciárias;
- custos indiretos necessários à execução do projeto, tais como *internet*, transporte, aluguel, telefone, contabilidade e assessoria jurídica;
- equipamentos e materiais permanentes essenciais ao objeto da parceria, e serviços de adequação do espaço, quando necessário para tais equipamentos.

O Termo de Parceria tem obrigatoriamente que indicar qual o destino dos bens remanescentes da respectiva parceria.

(viii) - Ao Poder Público cumpre o monitoramento e avaliação constante da parceria, a emissão de relatório técnico, analisando-se o cumprimento das metas, o impacto e benefício

social obtidos, admitindo-se o realinhamento de metas e atividades nas parcerias de mais de um ano.

O procedimento de prestação de contas pela organização tem hoje regulamentação clara e uniforme, e culmina com o parecer conclusivo emitido pelo gestor público responsável pela parceria, dele constando os resultados alcançados, os impactos econômicos e sociais, o grau de satisfação dos beneficiários e a possibilidade de continuidade das ações após a conclusão da parceria.

Por outro lado, as parcerias continuam sujeitas aos controles internos e externos da Advocacia-Geral e do Tribunal de Contas.

Grande evolução trazida pelo MROSC diz respeito aos prazos para apresentação e avaliação, notando-se que o Termo de Parceria deve indicar não apenas o prazo para apresentação pela organização (no máximo 90 dias após o término e ao final de cada exercício) como também o prazo para aprovação da prestação de contas pelo gestor público (150 dias do seu recebimento, prorrogável por igual período). O ineditismo na determinação do prazo do gestor público gera muito maior segurança às instituições, que outrora estavam à mercê de prazos indefinidos.

Caso a administração não cumpra o prazo, a apreciação pode até ser feita *a posteriori*, e, se não for constatado dolo da organização, os juros de mora sobre os débitos eventualmente apurados ficam limitados ao prazo legal conferido para a administração pública analisar contas apresentadas. Outro avanço foi a definição de que a organização deve manter os documentos relacionados à parceria por dez anos, a contar da entrega da prestação de contas, e não a contar da sua aprovação, como era previsto pela legislação anterior.

Se a execução da parceria for realizada em desacordo com o plano de trabalho e/ou com a legislação, a organização está sujeita às seguintes sanções:

- advertência;

- suspensão temporária da participação em chamamentos públicos e da realização de Termos de Parceria na esfera de Governo que aplicar a sanção, por no máximo dois anos;
- declaração de sua inidoneidade para participar de chamamentos públicos e firmar Termos de Parceria em todas as esferas de Governo, só podendo ser reabilitada após dois anos, posteriormente à reparação do dano.

IX.2.(d) Contratos com Fundações de Apoio a Projetos de Ensino, Pesquisa, Extensão, Desenvolvimento Institucional, Científico, Tecnológico e Estímulo à Inovação – Lei 8.958/94

A Lei 8.958/94, de 20/12/1994, possibilita a instituições públicas, em especial as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) e as demais Instituições Científicas e Tecnológicas (ICT), de que tratam a Lei 10.973/2004, a celebração de contratos e convênios, por prazo determinado com as chamadas Fundações de Apoio, dispensada a licitação.

As Fundações de Apoio são fundações privadas com a finalidade de dar suporte a projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação, inclusive na gestão administrativa e financeira necessária à execução desses projetos.

Seus Estatutos devem prever a observância (i) dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência; (ii) da legislação trabalhista, como qualquer empregadora; e (iii) ao prévio credenciamento junto ao Ministério da Educação e da Ciência e Tecnologia, renovável a cada cinco anos, estando sujeitas à fiscalização pelo Ministério Público, como qualquer fundação.

Por meio desses contratos, a Fundação de Apoio pode receber recursos e realizar despesas, com a mesma agilidade e flexibilidade típicas das instituições privadas, em favor de projetos e

desenvolvimento institucional das IFES e demais ICTs. Quando o recurso utilizado for de terceiros, que não as IFES e ICTs apoiadas, ele não entra no caixa da instituição pública apoiada.

Tais contratos podem ser celebrados, também, com a Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP), com o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), com as agências financeiras oficiais de fomento, empresas públicas ou sociedades de economia mista, suas subsidiárias ou controladas, sempre em benefício das IFES e demais ICTs, e desde que com a anuência delas.

Além das instituições públicas mencionadas, a lei possibilita, ainda, que as Fundações de Apoio celebrem contratos, sempre em benefício das IFES ou ICTs, com organizações sociais e entidades privadas.

Com relação ao desenvolvimento institucional, os contratos podem ter como objeto programas, projetos, atividades e operações especiais, inclusive de natureza infraestrutural, material e laboratorial, que levem à melhoria mensurável das condições das IFES e demais ICTs, para cumprimento eficiente e eficaz de sua missão, conforme descrita no plano de desenvolvimento institucional.

Os projetos de melhoria de infraestrutura devem limitar-se a obras laboratoriais e à aquisição de materiais, equipamentos e outros insumos diretamente relacionados às atividades de inovação e pesquisa científica e tecnológica. Os materiais e equipamentos integram o patrimônio da IFES ou da ICT.

Despesas com objetos genéricos, desvinculados de projetos específicos, são vedadas, assim como o repasse de recursos das IFES ou ICTs para as fundações a fim de suportar despesas com atividades como manutenção predial ou infraestrutural, conservação, limpeza, vigilância, reparos, copeiragem, recepção, secretariado, serviços administrativos na área de informática, gráficos, reprográficos e de telefonia e demais atividades administrativas de rotina, bem como as respectivas expansões vegetativas, inclusive por meio do aumento no número total de pessoal e outras tarefas que não estejam

objetivamente definidas no Plano de Desenvolvimento Institucional da instituição apoiada.

As Fundações de Apoio têm a obrigação de prestar contas aos entes financiadores, ao órgão máximo da IFES ou à instituição contratante, e de se submeter à fiscalização finalística pelo órgão de controle governamental competente.

Por fim, a lei acarreta obrigações relativas à transparência dos contratos celebrados e despesas realizadas, assim como controle administrativo e contábil segregado por projeto apoiado.

IX.2.(e) Termos de Compromisso Cultural - Lei 13.018/2014

O Termo de Compromisso Cultural é um contrato tipificado na Lei 13.018, de 22/07/2014, como instrumento de realização da Política Pública Nacional de Cultura Viva, em parceria com a sociedade civil, com o objetivo de ampliar o acesso da população brasileira às condições de exercício dos direitos culturais.

Para tanto, a lei criou os seguintes instrumentos:

- Pontos de Cultura: pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, grupos ou coletivos sem constituição jurídica, de natureza ou finalidade cultural, que desenvolvam e articulem atividades ligadas à cultura em suas comunidades;
- Pontões de Cultura: pessoas jurídicas, de natureza/ finalidade cultural e/ou educativa, que desenvolvam, acompanhem e articulem atividades culturais, em parceria com as redes regionais, identitárias e temáticas de pontos de cultura e outras redes temáticas, que se destinam à mobilização, à troca de experiências, ao desenvolvimento de ações conjuntas com governos locais e à articulação entre os diferentes pontos de cultura. Tais pontos podem se agrupar em nível estadual e/ou regional, ou por áreas temáticas de interesse comum, visando à capacitação, ao mapeamento e a ações conjuntas;

- Cadastro Nacional de Pontos e Pontões de Cultura: integrado pelos grupos, coletivos e pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que desenvolvam ações culturais e que possuam certificação simplificada, concedida pelo Ministério da Cultura.

Os Pontos e Pontões de Cultura cadastrados estão aptos a receber recursos públicos, mediante seleção por edital público, para executar projetos aprovados por, no mínimo, doze meses e, no máximo, três anos, renováveis mediante avaliação pelo órgão gestor das metas e resultados, e das normas concernentes à prestação de contas.

O Termo de Compromisso Cultural deve conter a identificação e a delimitação das ações a serem financiadas, as metas, o cronograma de execução físico-financeira, bem como a previsão de início e término do cumprimento das ações ou das fases programadas.

Os recursos públicos transferidos têm de ser mantidos em conta bancária exclusiva para o projeto, e a prestação de contas simplificada deve ser feita ao órgão público que celebrar o termo com a instituição.

Além do controle externo do órgão público contratante, tratando-se de transferência de recurso público, cabe o controle externo ao Ministério Público e ao Tribunal de Contas competente.

IX.2.(f) Instrumento de Parceria e Termo de Execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público – Lei do *Endowment*

A Lei do *Endowment*¹⁸⁷ trouxe a estrutura jurídica que permite com que doações privadas sejam destinadas a instituições públicas, sem reduzir o repasse de recursos públicos obrigatórios a elas vinculados.

187. Lei 13.800/2019.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

A contratação é realizada entre a Organização Gestora de Fundo Patrimonial, a instituição pública apoiada e a Organização Executora¹⁸⁸ e deve seguir os parâmetros e limites estabelecidos na Lei 13.800/2019, sem aplicação da lei de licitações, OSCIP ou MROSC, ou de quaisquer outras normas relativas a contratos público-privados.

Além das considerações feitas no Capítulo IX.1(e), as contratações com instituições públicas apoiadas têm de respeitar algumas questões de governança aplicáveis à Organização Gestora do Fundo Patrimonial, assim como limites previamente definidos com relação à aplicação dos recursos e destinação do patrimônio, em caso de encerramento do instrumento de parceria, que não se aplicam às instituições privadas beneficiárias do *endowment*.

De toda forma, a Lei do *Endowment* traz segurança jurídica para o doador, que quer ver sua doação se transformar em verdadeiro incremento à instituição pública, bem como para a instituição pública, que passa a estar amparada por ferramentas adequadas para captar recursos junto à iniciativa privada, sem reduzir o repasse de recursos do orçamento público.

188. Lei 13.800/2019, art. 2º, III – “organização executora: instituição sem fins lucrativos ou organização internacional reconhecida e representada no País, que atua em parceria com instituições apoiadas e que é responsável pela execução dos programas, dos projetos e de demais finalidades de interesse público;” a organização executora é especialmente necessária para o apoio de instituições públicas, que deverá receber os recursos e executá-los em favor do projeto realizado em parceria entre a Organização Gestora e a instituição pública apoiada. A organização executora tem função similar a função das Fundações de Apoio.

X – BENEFÍCIOS FISCAIS NA FILANTROPIA

Por definição, os tributos são criados para gerar receitas ao Estado. Pagos pelo contribuinte, eles custeiam o funcionamento da máquina pública, compondo o Orçamento do Governo Federal, Estadual ou Municipal.

Em teoria, os recursos arrecadados pelo Estado são revertidos para o bem da população, custeando investimentos e manutenção de equipamentos e serviços públicos nos setores de saúde, educação, segurança, entre outros. Não é um favor que os governantes oferecem à sua população, mas um direito constitucional do povo; ou seja, é um dever do Estado. O problema é que nem sempre se observa o retorno esperado.

O relatório divulgado pelo Banco Mundial em 21/11/2017 aponta que os gastos do país com servidores, em todas as esferas do governo, alcançaram 13,1% do PIB em 2015.¹⁸⁹ O Governo “gasta” e assim desgasta sua arrecadação no funcionalismo dos Três Poderes, em contracheques a milhões de servidores,¹⁹⁰ entre ativos, aposentados e pensionistas.

189. Disponível em: <https://bit.ly/2OmDz6q> Acesso em: 29 maio 2019.

190. Segundo o mesmo relatório do Banco Mundial, e com base nos dados do IBGE, “o setor público paga em média salários 70% mais elevados do que os pagos pela iniciativa privada formal – R\$ 44.000 contra R\$ 26.000 por ano – e quase três vezes mais do que recebem os trabalhadores informais (R\$ 16.000 anuais).”

Em 18/12/2018, o Estadão publicou que o número total de servidores públicos no País, nas três esferas de Governo, sem contar trabalhadores de empresas estatais, cresceu 83% em vinte anos, passando de 6,264 milhões, em 1995, para 11,492 milhões, em 2016, conforme o Atlas do Estado Brasileiro, plataforma lançada pelo IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

A previsão para 2019 é de que os desembolsos com previdência e servidores somem cerca de um trilhão de reais. Tais dispêndios são obrigatórios e só podem ser alterados por meio de mudanças legislativas. Fato é que eles influenciam diretamente o Orçamento da União, pois, com a regra do teto de gastos públicos, as despesas não podem crescer acima da inflação.

Por meio de estudo divulgado recentemente, intitulado *“Por um ajuste justo com crescimento compartilhado: uma agenda de reformas para o Brasil”*, o Banco Mundial (Banco Internacional para a Reconstrução e Desenvolvimento – BIRD) informou que *“dada a grande parcela do gasto público dedicada à folha de pagamento, nenhum ajuste fiscal será bem-sucedido sem um controle do crescimento salarial do setor”*.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) avaliou que os gastos com salários de servidores no Brasil em relação ao PIB, superam os de economias como as da França, Canadá, Portugal, Espanha, Reino Unido, Estados Unidos, Chile, Alemanha e Itália.

Pouco sobra para o atendimento às necessidades da população. Essa pouca sobra está sujeita, ainda, à má gestão, às entranhas corruptivas, que acabam por aniquilar a função redistributiva da renda que, por princípio, os tributos teriam, o que dilata as desigualdades. A par disso, os gastos com educação, por exemplo, indicam distorções sociais relevantes, já que quase a metade dos recursos destinados ao ensino superior beneficiam indivíduos entre os 10% que estão no topo da pirâmide econômico-social.

Somos um país riquíssimo, mas nosso povo é muito pobre, e o fator determinante está na distribuição da riqueza total

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

produzida no Brasil entre seus cidadãos, na corrupção ativa e passiva, nos favores concedidos, na gestão desprimorosa, no engessamento das relações. O Brasil tem uma das piores distribuições de renda do planeta, somente comparável aos mais pobres países da África. Alguns poucos acumulam muita riqueza e a grande maioria da população apenas sobrevive à péssima qualidade de sua alimentação, habitação, saúde, educação.

“Ninguém dá importância ao pão pela quantidade de pão que existe num país ou no mundo, mas todos medem sua utilidade de acordo com a quantidade disponível para si, e isso, por sua vez, depende da quantidade total.”

Joseph Alois Schumpeter

A forma mais tradicional de se medir a riqueza total que é produzida por um país é a análise de seu Produto Interno Bruto (PIB) e da renda *per capita*, esta alcançada pela divisão do valor do PIB pelo número de habitantes daquele país. Um dos temas que mais intriga economistas é como mensurar o resultado das atividades econômicas, ou seja, como avaliar corretamente a riqueza que é produzida, pois a alta concentração de renda no ápice piramidal dificulta essa medição: a metade da população brasileira pobre ganha, somando-se tudo, quase o mesmo valor que os 1% mais ricos. O quociente da divisão do valor do PIB pelo número de habitantes do país indica, portanto, com bastante imperfeição, o suposto padrão de vida da população.

Mas é esse o modo econômico de medição de distribuição de renda, isto é, como se processa a repartição da riqueza e dos bens socialmente produzidos entre os diferentes estratos da população de um país.

Grande parte da população brasileira não tem rendimentos suficientes para prover suas necessidades básicas. Os Governos não têm sido eficazes em utilizar a tributação para reduzir desigualdade e promover transferência de renda das camadas mais ricas para as mais pobres.

“Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.”

(terceiro objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, conforme o art. 3º da sua Constituição Federal)

Uma característica singular do Brasil é o fato de a alta carga tributária não estar associada à justiça fiscal. Na realidade, ocorre exatamente o oposto. Nosso modelo de tributação é considerado concentrador de renda, pois o peso dos tributos indiretos, cobrados em toda a cadeia produtiva com efeito na formação dos preços pagos pelos consumidores finais, e não percebidos por eles, é muito maior do que o peso dos tributos diretos, aqueles cobrados diretamente sobre a renda do consumidor e pagos para o Governo.

A tributação indireta impacta proporcionalmente mais aqueles com menor renda, enquanto a tributação direta impinge mais àqueles com maior renda.

Em 2017, um relatório divulgado pela Oxfam Brasil¹⁹¹ mostrou que os brasileiros muito ricos consomem 21% de sua renda com impostos, contra 32% pagos pelos menos favorecidos, numa concreta inversão do valor do princípio da capacidade contributiva, e adulteração do tratamento das desigualdades.

“A desigualdade dos direitos é a primeira condição para que haja direitos.”

Friedrich Nietzsche

Ao adentrar neste tema, não há como não citar o “discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens”, capítulo da obra atemporal “O Contrato Social”,

191. A Oxfam Brasil faz parte de uma confederação global que tem como objetivo combater a pobreza, as desigualdades e as injustiças em todo o mundo. Desde 2014, é membro da Confederação Oxfam, que conta com 19 organizações atuando em 93 países.

do imortal filósofo Jean-Jacques Rousseau, que fundamenta e conforma o conceito de Estado.

Ele diz assim: “*Eu concebo na espécie humana duas espécies de desigualdades: uma, que chamo natural ou física, porque foi estabelecida pela Natureza, e que consiste na diferença das idades, da saúde, das forças corporais e das qualidades do espírito ou da alma; outra, a que se pode chamar de desigualdade moral ou política, pois que depende de uma espécie de convenção e foi estabelecida, ou ao menos autorizada, pelo consentimento dos homens. Consiste esta nos diferentes privilégios desfrutados por alguns em prejuízo dos demais, como o de serem mais ricos, mais respeitados, mais poderosos que estes, ou mesmo mais obedecidos.*”

Viajando no tempo e aterrissando na filosofia Aristotélica, propagada também nos Diálogos de Platão, encontramos uma definição que nos faz refletir *incontinenti* e que, em poucas palavras diz que *a verdadeira igualdade consiste em se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, à medida em que se desigualem*. E mais,

“A pior forma de desigualdade é tentar fazer duas coisas diferentes iguais.”

Aristóteles

O brilhantismo do nosso jurista Rui Barbosa, em trecho do discurso no Largo São Francisco, em São Paulo, intitulado “Oração aos Moços”, arremata a questão: “*A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade... Tratar com desigualdade a iguais, ou desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.*”

Aristóteles e Rousseau se referem às desigualdades de uma maneira mais ampla, enquanto Rui Barbosa se debruça

sobre a desigualdade social, fruto das diferenças de oportunidades que os sistemas impõem aos seus tutelados.

Vivemos em uma sociedade capitalista. O capitalismo é sistema econômico que confere oportunidades, caracterizando-se pela propriedade privada dos meios de produção e pela liberdade de iniciativa dos próprios cidadãos. Em uma sociedade capitalista, a liberdade na exploração da economia promove a subsistência de um mercado, que rege a produção e a distribuição de riqueza, respeitada a livre-concorrência e lei da oferta e da procura. A livre-concorrência está diretamente relacionada com a livre-iniciativa, liberdade de competir corretamente. Imaginando-se um mercado competitivo equilibrado, com a utilização de recursos lícitos para o desenvolvimento da atividade produtiva, o resultado esperado é a o fornecimento produtos e serviços de qualidade, a preço justo.

De acordo com o CADE, “o princípio da livre-concorrência está previsto na Constituição Federal, em seu artigo 170, inciso IV e baseia-se no pressuposto de que a concorrência não pode ser restringida por agentes econômicos com poder de mercado. Em um mercado em que há concorrência entre os produtores de um bem ou serviço, os preços praticados tendem a se manter nos menores níveis possíveis e as empresas devem constantemente buscar formas de se tornarem mais eficientes, a fim de aumentarem seus lucros. Na medida em que tais ganhos de eficiência são conquistados e difundidos entre os produtores, ocorre uma readequação dos preços que beneficia o consumidor. Assim, a livre-concorrência garante, de um lado, os menores preços para os consumidores e, de outro, o estímulo à criatividade e inovação das empresas”.

Respeitada a livre-iniciativa, o mercado rege a produção e a distribuição de riqueza. Se a distribuição de riqueza produzida em um país é justa, equilibrada, o povo alcança uma vida digna, tem acesso à saúde e à educação de qualidade, oportunidades de trabalho e de lazer.

A má distribuição de renda é consequência da desigualdade de formação educacional, o que repercute na desarmonia

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

social, acentuando a não igualdade entre indivíduos que compõem a mesma sociedade, o que infelizmente nos faz subir ao pódio mundial. Muitos têm tão pouco e poucos têm tanto.

Cabe ao Estado proporcionar aos menos favorecidos condições de vida digna, com suporte à saúde, à assistência social e à educação, para que todos os governados tenham as mesmas condições de atuar no mercado.

Abre-se aqui parêntesis sobre os direitos do homem e os deveres do Estado.

Eles estão definidos na Constituição, na Declaração Universal dos Direitos do Homem, e em outras leis, e podem ser classificados como civis, sociais e políticos.

Tratemos dos direitos sociais, os quais garantem qualidade de vida e dignidade ao cidadão brasileiro e vejamos que, em seu art. 6º, a Constituição Federal de 1988 determina que “*são direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados.*”

Os direitos garantidos ao cidadão necessitam ser conhecidos a fim de que ele possa fiscalizar a sua prioridade nos governos e o seu cumprimento.

O art. 23 da Lei Fundamental estabelece ser da competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios os seguintes atos, entre outros:

II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;

(...)

V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação;

(...)

IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico.

Por infortúnio, é histórica a malversação do dinheiro público nacional, marcada pela corrupção antológica dos Governos a destruir os alicerces das boas práticas, de tal sorte que o Estado, pelo menos até hoje, início de 2019, não conseguiu honrar plenamente seus deveres da forma prevista na Constituição Nacional.

A arrecadação tributária e o orçamento público não logram exercer o papel de proporcionar o acesso aos direitos básicos por toda a população. Dinheiro há, mas não cumpre a destinação, como já se falou, à saciedade.

A filantropia surge, então, como a mão estendida à população desatendida.

A etimologia da palavra filantropia vem da conjugação das expressões gregas *philos* e *anthropos*, que se traduzem livremente como “amor” e “ser humano”. Na civilização grega, especialmente por conta do entendimento de vínculo natural que Aristóteles e os Estoicos propagaram acerca da amizade de um homem para com o outro, o termo filantropia se desenvolveu pela compreensão de que nenhum homem poderia ser alheio a outro homem.

O termo carrega, então, em sua origem, a intenção do ser humano, de forma individual ou coletiva, de ajudar ao próximo sem esperar retribuição ou, como consagrado pela sabedoria popular: “fazer o bem sem olhar a quem”. Os que têm mais, em vista do que lhes foi dado, ou foi por eles gerado à custa de seu suor, de seu trabalho, de seu merecimento e de oportunidades bem aproveitadas, se propõem a complementar o papel do Estado na garantia dos direitos fundamentais dos seus cidadãos.

Para que possamos efetivamente focar nos benefícios fiscais da filantropia propriamente dita, não vamos aqui promover a discussão de assistencialismo, ajudas pontuais, caridade. Vamos mirar nas instituições filantrópicas que canalizam o capital privado ao benefício público, e não aos interesses privados dos titulares originais dos recursos, a fim de entender o motivo pelo qual devem ser fomentadas e apoiadas pelo Estado, em reconhecimento ao seu empenho solidário.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

A subsidiariedade fiscal alivia os esforços financeiros e organizativos do Estado e permite que se reduzam as necessidades de financiamento das instituições filantrópicas. A possibilidade de os contribuintes deduzirem nos seus impostos donativos atribuídos à filantropia, permite aos particulares e às entidades coletivas doadoras, movidas por esse respeito à humanidade, a prestação do auxílio ao Estado no cumprimento de suas obrigações para com a população brasileira.

Por tais motivos, a Constituição Federal procura incentivar a ajuda privada no cumprimento de seus deveres e garantia dos direitos dos cidadãos. E o faz por meio de benefícios fiscais, proibindo a tributação de determinadas instituições consideradas relevantes à sociedade, que, ao final e ao cabo, prestam serviços que o próprio Estado deveria prover à sociedade.

Por isso é que o art. 150 do nosso diploma máximo proíbe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

A desoneração tributária da filantropia, sua desburocratização e o incentivo fiscal à doação podem contribuir para atrair um maior volume de capital privado para servir o bem público.

Mas não se pode negar que passamos por uma crise de confiança nas estruturas e nas instituições e falar em desoneração tributária, desburocratização e incentivo fiscal merece cautela.

Em meio a essa crise vem sendo aclamada, de maneira perceptível, o desejo da sociedade civil de assumir cada vez mais a responsabilidade de fazer, mobilizar, influenciar, monitorar e exigir transparência, boa governança, profissionalismo e honestidade em todas as relações, públicas e privadas. Estamos, muitos de nós, brasileiros, integrados e conscientes de que o benefício geral deva se sobrepor ao interesse individual, a fim de que nos refaçamos das cinzas a que nossa Pátria amada foi reduzida.

Mas nem todos pensam assim... quantas não são as ONGs utilizadas de forma ilícita, a prostituir seus supostos objetivos e desviar dinheiro para os bolsos famintos de pessoas mal-intencionadas, sob o manto incólume de filantropo?

Apesar da pandêmica burocracia nacional, que encontra o seu nascedouro e a justificativa para a sua manutenção na desconfiança, no desvio de conduta e na corrupção daqueles que por meio de atos fraudulentos acabam por usufruir benefícios autorizáveis apenas àqueles que cumprem as leis, defendemos a criação de mecanismos simples de incentivo fiscal que favoreçam o uso do capital privado para o bem público, e que possibilitem às autoridades fiscais o conhecimento de quem são e de onde estão localizadas as instituições.

O Estado pode exercer seu poder de polícia e fiscalizar instituições, mediante processos internos e organizados à vista da tecnologia, da autodeclaração da imunidade, tal como já é exigido para tributos federais¹⁹² e, mais recentemente para os tributos municipais de São Paulo.¹⁹³

E, com isso, a seriedade e a convicção de fazer correto fortalecem a conduta preventiva e autorregulada, possibilitando o afrouxamento da burocracia. É o que se espera, a fim de que nos seja dado viver em uma sociedade mais justa.

Estudos nacionais comprovam que o retorno social da renúncia fiscal das instituições filantrópicas é seis vezes maior do que o que se deixou de arrecadar.¹⁹⁴ Estudos estrangeiros demonstram que o incentivo fiscal estimula doações em valores até seis vezes maiores do que a renúncia fiscal *de per si*.¹⁹⁵

192. Lei 9.532/97, art. 12 e Instrução Normativa RFB 1.595/2015.

193. Decreto municipal de São Paulo 56.141/2015 e Instrução Normativa SF/SU-REM 7/2015.

194. Disponível em: <https://bit.ly/2NfmH4B> Acesso em: 28 abr. 2019.

195. Segundo estimativas do “Johns Hopkins Center for Civil Society Studies”, o Governo Norte-Americano concede US\$ 52,9 bilhões em incentivos fiscais e com isso consegue estimular US\$ 321 bilhões em doações, ou seja, 6 vezes o valor da renúncia fiscal é revertido por meio de doações para atividades socioambientais (fontes: Giving

Para que venha a ampliar o leque de benefícios fiscais, o Terceiro Setor deve se afastar definitivamente de processos frágeis de controle e monitoramento. A credibilidade nas instituições depende diretamente de seu planejamento estratégico e de sua Governança.

Antes de ser constituída a fundação ou a associação, deve-se verificar qual a tributação a que estará sujeita. Essa avaliação deve ser feita através da identificação dos objetivos, das atividades-fim e das atividades-meio da instituição, bem como do exame da subsunção desses objetivos e atividades, das receitas a eles correspondentes, às regras constitucionais e legais que disciplinam as hipóteses de imunidade constitucional, ou de isenção legal.

A análise dos benefícios fiscais à filantropia urge ser feita de forma criteriosa, para que o filantropo e a instituição filantrópica cumpram com suas obrigações tributárias de forma correta e não corram riscos desnecessários. O profissionalismo, a organização e a acertada orientação jurídica são elementos fundamentais para fundar a medular segurança ao exercício da filantropia.

X.1 Imunidade e isenção a instituições sem fins lucrativos

Ao vedar a possibilidade de instituição de impostos, a Constituição Federal garante imunidade às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, impedindo os poderes tributadores de instituir e cobrar impostos¹⁹⁶ em relação a elas. Importante destacar, nesse passo, que as instituições que atuam na área de saúde estão compreendidas no conceito de assistência social.

Assim, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições imunes estão

USA, 2014 e Budget of the United State Government FY 2014, Special Analyses).

196. No Capítulo X.5, são tratadas as contribuições sociais.

fora do campo de incidência tributária, no que se refere a impostos, desde que preenchidos determinados requisitos estabelecidos pela legislação. Demais tributos, como taxas e contribuições, não estão abrangidos por este amparo imunizador.

Isso porque, quando uma determinada instituição ou atividade está imune, está protegida contra o poder de tributar do Estado. O fato gerador da tributação não nasce, por determinação constitucional e o efeito social de não tributação é cláusula pétreia.

Enquanto a imunidade é perene e só pode ser modificada por emenda constitucional, a isenção não é uma garantia constitucional. É regulada por legislação infraconstitucional, e atua diretamente no exercício da competência tributária, pois somente pode conceder isenção quem tenha competência para tributar.

A diferença entre a imunidade e a isenção decorre, basicamente, da competência tributária e seu exercício, uma vez que (i) com a imunidade constitucional, o Governo não possui sequer o poder de instituir impostos sobre o patrimônio, renda e serviços da instituição imune – aquela que preenche as condições indicadas no Código Tributário Nacional – CTN (art. 14); enquanto que, (ii) com a isenção legal, o Governo detém a competência para instituir os impostos, mas, ao descrever a hipótese de incidência tributária, opta por deixar fora da abrangência da lei fatos ou sujeitos que se enquadrem na tipificação da regra de isenção, que pode vir a ser revogada a qualquer tempo, preservando os efeitos para as pessoas que cumpriram a condição que estava prevista na lei revogada, em respeito ao princípio do direito adquirido.

A isenção concedida por lei infraconstitucional pode beneficiar as instituições sem fins lucrativos que não se enquadrem nos requisitos necessários para a obtenção da imunidade sobre impostos, ou que não tenham como atividade-fim a educação, a saúde ou a assistência social, bastando que observem as exigências legais da norma que concede a isenção.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

A razão para os Governos concederem isenção tributária a tais instituições é a de incentivar atividades de natureza reconhecidamente meritória, e sem fins lucrativos, desonerando-as, ainda que não tenham caráter supletivo da atuação estatal, como ocorre no caso da concessão de imunidade constitucional.

Pela origem constitucional da imunidade e pela natureza legal da isenção, o tratamento conferido pelo Judiciário a um e outro tipo de dispensa de tributação é distinto. Ante a imunidade constitucional, a Suprema Corte privilegia os conceitos amplos e a interpretação teleológica, mais favoráveis aos contribuintes. Em uma discussão judicial, portanto, há maior margem para se defender os contribuintes que gozam de imunidade, recorrendo-se a princípios constitucionais, do que de isenções. Ou seja, ao interpretar a imunidade, o Judiciário tende a adotar uma postura favorável aos contribuintes, de forma que mais instituições acabam sendo abrangidas pelo conceito constitucional da função de relevância pública merecedora da imunidade. Na interpretação da isenção legal, ao contrário, o próprio CTN¹⁹⁷ determina que a interpretação seja literal, porque a renúncia fiscal não deve ser ampliada para além do que o próprio ente governante federal, estadual ou municipal considerou ser de interesse público ou estabeleceu como diretriz de sua política fiscal.

Em uma discussão judicial, portanto, a interpretação da imunidade tende a ser favorável à pessoa, por se tratar de garantia constitucional. A interpretação da isenção, no entanto, tende a ser restritiva, literal, por configurar favor legal.

Finalmente, é preciso registrar que algumas das instituições que gozam de imunidade constitucional podem também se enquadrar no conceito de isenção legal. É o caso, por exemplo, de instituição filantrópica (isenta) que presta serviço de assistência social (imune). Ou de instituição cultural (isenta) que também se qualifica como instituição de educação (imune).

197. CTN, art. 111, II.

Por uma questão lógica, havendo imunidade constitucional, afasta-se a possibilidade de haver simultaneamente a isenção. Pela proibição constitucional, os Governos não podem sequer instituir o imposto e, portanto, não lhes cabe isentar aquilo que nem lhes é permitido instituir. Nesses casos, a imunidade prevalece sobre a isenção.

Mas nem sempre é suficientemente clara a aparente simultaneidade da imunidade e da isenção. Os Governos buscam, então, afastar a discussão da imunidade constitucional, de interpretação mais conceitual e favorável às instituições, para conduzir a discussão para as vias da isenção legal, de interpretação restritiva, limitadora do favor fiscal.

No sistema tributário brasileiro, tanto a imunidade como a isenção podem ser objetivas, dirigidas a um determinado bem, por exemplo a de impostos sobre livros. Podem também ser subjetivas, endereçadas a um tipo de indivíduo ou pessoa jurídica, ou pode ser mista. A imunidade de impostos das instituições de educação e assistência social é subjetiva, ou seja, é garantida às instituições de educação ou assistência social como um todo, e não apenas a determinados bens ou serviços. Tratando-se de imunidade subjetiva, mesmo que as atividades da instituição não sejam de educação ou de assistência social, mas o resultado econômico dela seja direcionado para a educação ou assistência social, o direito à imunidade tributária é indelével.

X.2 Imunidade e isenção – requisitos legais

Feitas as distinções relativas aos conceitos de imunidade e isenção tributárias, voltemos as atenções aos benefícios fiscais da filantropia, ou seja, àqueles concedidos às associações e fundações cujas finalidades essenciais sejam a educação, a assistência social, a saúde e demais finalidades de interesse público.¹⁹⁸

198. As causas de interesse público a que nos referimos nessa obra são aquelas definidas no art. 3º da Lei da OSCIP, 9.790/99, e no art. 62, parágrafo único, do Código Civil. Sabemos que a expressão “interesse público” é mais ampla e inerente a toda lei ou ato de agente ou instituição pública.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Para que as instituições usufruam da imunidade devem atender a todas as condições do art. 14 da Lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional (CTN), sob pena de suspensão do benefício fiscal a qualquer tempo por parte da autoridade competente, quais sejam:

- não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- aplicar integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e
- manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

A União, alguns Estados e Municípios, por meio de leis federais, estaduais e municipais, concedem isenção tributária a instituições sem fins lucrativos, que não se dedicam à assistência social, à saúde e à educação. Essas outras instituições sem fins lucrativos beneficiadas por isenção federal, estadual ou municipal são aquelas que têm como objetivo promover atividades filantrópicas, recreativas, culturais, científicas, de proteção ao meio ambiente, de promoção dos direitos humanos e as que prestem serviços para o grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.¹⁹⁹

Passemos a discorrer sobre as condições exigidas para o desfrute de benefícios de imunidade e, também, de isenção fiscal.

X.2.(a) Não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas

Trata-se da própria característica de instituição sem fins lucrativos.

199. Lei 9.532/97, art. 15; Medida Provisória 2.158-35/2001, arts. 13 e 14; Lei do Estado de São Paulo 10.705/2000, art. 6º, § 2º; Lei do Município de São Paulo 6.989/66, arts. 18, III, a, e 61, Decreto do Município de São Paulo 38.900/99.

Nesse ponto, é primordial esclarecer o conceito de instituição sem fins lucrativos. Apesar de algumas leis, como a do imposto de renda,²⁰⁰ entenderem que a instituição sem fins lucrativos é aquela que não tem lucro contábil, os tribunais superiores admitem que ela pode, e deve ter lucro contábil, caso contrário, não há como se sustentar no exercício de suas atividades filantrópicas. Esse lucro contábil deve ter uma única destinação: a aplicação na atividade do objeto social.

Os fins não lucrativos não impedem que a instituição tenha rendimentos pelos serviços prestados, pela comercialização de produtos, pelo aluguel de imóveis, ou por aqueles advindos de aplicações financeiras. Vedado está que tais rendimentos sejam distribuídos a seus associados, instituidores, dirigentes ou afins, a título de lucro ou participação nos resultados, ao invés de serem integralmente destinados em prol da instituição para sua manutenção e sustentabilidade dos fins a que se propõe.

Com efeito, a condição de instituição sem fins lucrativos deve ser verificada de duas formas. A primeira, de acordo com o Estatuto Social da instituição, que deve determinar que sua natureza jurídica é de pessoa jurídica sem fins lucrativos. A segunda é através da análise das demonstrações e livros contábeis da instituição, comprobatórias de que as receitas, resultados e *superávit* estão sendo aplicados no cumprimento de seu objeto social, inexistindo distribuição de lucros ou patrimônio a seus associados, mantenedores, instituidores ou doadores.

A análise das demonstrações financeiras carece ser feita anualmente e refletir com clareza onde e de que forma os recursos estão sendo ministrados.

A remuneração de dirigentes pela atividade de gestão da organização ou por outros serviços a ela prestados não configura distribuição de lucros, renda ou patrimônio e, portanto,

200. Lei 9.532, art. 12, § 3º: “Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.”(Redação dada pela Lei 9.718/98)

pode ser realizada. Por muito tempo, a legislação do imposto de renda e das contribuições sociais impedia essa remuneração, de forma inconstitucional, e, caso a instituição o fizesse, estaria sujeita a questionamentos por parte das autoridades tributárias, passíveis de autuação fiscal e até mesmo de processo judicial.

Após inúmeras decisões judiciais terem reconhecido que remuneração de dirigentes não se confunde com distribuição de patrimônio ou lucro, e diante da mobilização organizada pela sociedade civil, a legislação federal do imposto de renda e da contribuição social veio a acatar a possibilidade remuneratória.²⁰¹

Importante atentar para o fato de que o antigo Conselho de Contribuintes entendeu que o pagamento de despesas pessoais dos diretores e associados, inclusive planos de saúde pagos em favor de dirigentes, associados e familiares, caracterizava distribuição de lucros ou rendas e participação nos resultados, posto que, tendo a imunidade como pressuposto um fim público, o pagamento de tais despesas dos associados seria benefício indevido, contrariando os requisitos para o gozo da imunidade. Em caso concreto sob análise, como a contabilidade da instituição estava viciada, o Conselho determinou o arbitramento do lucro institucional.²⁰² Daí se depreende a importância da orientação profissional adequada, assim como os corretos lançamentos das despesas.

X.2.(b) Aplicar no país os recursos, na manutenção dos objetivos institucionais

A legislação exige das instituições para que gozem de benefícios fiscais que apliquem seus recursos no Brasil, de maneira integral, na manutenção de seus objetivos.

Isso porque a lei exime do ônus tributário as instituições privadas que realizam a função do próprio Governo brasileiro,

201. Lei 9.532, art. 12, §§ 4º a 6º e Lei 12.101, art. 29, §§ 1º, a 3º.

202. Acórdão 101-94.609, 1ª Cam. do 1º Cons. de Contribuintes.

e como a obrigação do Estado é aplicável a pessoas aqui residentes, e não no exterior, a exigência de aplicação dos recursos no Brasil para fins da imunidade faz sentido.

Isso não significa que as instituições de educação e assistência social não possam fazer remessa de recursos ao exterior. A remessa é permitida desde que para o pagamento de despesas necessárias ao cumprimento do objetivo social da instituição, exercido no Brasil. A remessa de recursos ao exterior para realização de atividades no exterior também é possível, mas traz como consequência a perda do direito à imunidade de impostos.

Ponto relevante a se avaliar é se a aplicação financeira de grande parte do patrimônio da instituição como fonte geradora de receita para o desenvolvimento da atividade social, como é o caso de *endowments* ou fundos patrimoniais, pode ser considerada descumprimento à obrigação de aplicação integral de recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais.

A Lei 13.019/2014, apesar de não tratar de normas tributárias, cuida das instituições sem fins lucrativos que podem se tornar parceiras do Estado e complementar o cumprimento de seus deveres para com o cidadão brasileiro, explicitando que a aplicação dos resultados no objeto social pode se dar de “forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva”.²⁰³

Isso quer dizer que se a receita de aplicação financeira for destinada ao cumprimento do objetivo social, não há descumprimento da legislação tributária.

203. Lei 13.019/2014, art. 2º, I, “a”: “Para os fins desta Lei, considera-se: I - organização da sociedade civil: a) entidade privada sem fins lucrativos que não distribua entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores ou terceiros eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplique integralmente na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva; (...).”

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

O Ato Declaratório Normativo COSIT 7/93, apesar de antigo, reforça a argumentação ao declarar que “*os rendimentos oriundos de aplicações financeiras efetuadas pelas entidades imunes (...) exclusivamente decorrentes de recursos que aguardam destinação específica, não se sujeitam à incidência do imposto de renda.*” Referido Ato Declaratório esclarece, entretanto, que não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos de “*aplicações efetivadas com caráter especulativo, porque desvirtuadas as finalidades essenciais daquelas instituições.*”

Como não há parâmetros para definir aplicações com caráter especulativo, o citado Ato Declaratório Normativo determina que a verificação deva ser feita caso a caso, em procedimento de fiscalização.

No caso de *endowment*, recomenda-se que os documentos societários prevejam a criação de um fundo patrimonial permanente, garantidor de recursos financeiros preserváveis e disponíveis para as causas ligadas a seu objeto social.

O grande tento de tal fundo patrimonial é exatamente a incolumidade do valor principal conferido *versus* a geração de receita financeira, bem como sua destinação para a consecução do objeto social da instituição, de forma regular e estável, propiciadora da continuidade das atividades de interesse público no longo prazo. Por isso, o volume de recursos aplicados deve ser grande o suficiente para gerar receitas relevantes ao cumprimento do objetivo social da instituição, sem macular o principal.

A aplicação de recursos na manutenção dos objetivos institucionais pressupõe o pagamento de despesas e, nesse ponto, é preciso verificar quais dispêndios são considerados efetivamente necessários à manutenção dos objetivos sociais.

Com relação aos tributos federais, a legislação trava um critério bastante objetivo. No caso de empresas em geral, contribuintes que são do IRPJ e da CSLL, a legislação determina que os desembolsos considerados dedutíveis na apuração da base de cálculo de tais tributos são aqueles necessários à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte

produtora, usuais ou normais no seu tipo de atividade.²⁰⁴ No caso de instituições imunes, a lei considera infração o pagamento de despesas em favor de seus associados ou dirigentes, consideradas indedutíveis para entidades não imunes.²⁰⁵

Enquanto em uma empresa com fins lucrativos a despesa não dedutível é simplesmente tributável, no caso das instituições beneficiárias de imunidade e isenção, a consequência não é apenas a tributação da despesa não dedutível, mas sim a tributação de toda a receita e lucro da instituição, além da perda do benefício da imunidade e da isenção.

A exegese se dá pelo fato de o patrimônio da associação não ser de propriedade dos associados, fundadores, instituídos ou dirigentes, os quais não têm, portanto, a mesma liberdade dada aos sócios e administradores de uma empresa privada para dispor dos recursos, desde que a empresa, sócios e administradores arquem com os tributos respectivos, e com as consequências de eventual caracterização de distribuição disfarçada de lucros e até mesmo de confusão patrimonial, com a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica.

Portanto, é imprescindível que a instituição comprove a necessidade da despesa realizada e proceda à sua correta contabilização, a fim de que não seja considerada distribuição disfarçada de lucros ou de patrimônio social, ou, ainda, desvio de finalidade, afastando os benefícios fiscais.²⁰⁶

O desvio de recursos ou a fraude na sua aplicação são infrações ao Estatuto Social e à lei, configurando ilícitos que podem levar à perda da imunidade tributária.

Diz-se “podem levar” pois as decisões devem ser analisadas caso a caso. Uma decisão do antigo Conselho de Contribuintes,

204. Art. 311, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto 9.580/2018.

205. Art. 13, parágrafo único, Lei 9.532/97.

206. Apelação Cível 693.332-5/3-00, 15ª Cam. Dir. Publ., TJ/SP; AC 1997.01.00.042799-7/DF, TRF 1ª Reg.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

por exemplo, diante de circunstância específica e ante prova produzida, não considerou desvio de finalidade doação em favor da esposa de um funcionário de instituição, entre centenas de outras doações realizadas em favor de beneficiários criteriosamente selecionados por assistente social contratada pela associação. A instituição demonstrou consistência na seleção dos beneficiários e, portanto, das despesas realizadas em favor deles. Nessa mesma decisão, foram admitidos pequenos erros materiais contábeis, uma vez que não obstaculizaram o procedimento de fiscalização.²⁰⁷ Ou seja, o pagamento que seria questionável, bem como o erro contábil, foram admitidos porque eram exceção em uma prática consistentemente regular, preservando-se o direito ao benefício fiscal.

Decisão mais recente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastou a suspensão da imunidade e a cobrança dos tributos de associação que demonstrou ter sido vítima de desvio de recursos por empregados. No caso, a instituição provou que havia apresentado notícia do crime à autoridade policial e solicitado a realização de auditoria independente. A instituição conseguiu atestar à autoridade fiscal que ela própria apurou o montante desviado pelos funcionários e o depósito em contas pessoais deles, comprovando, ainda, a aplicação do restante de seus recursos em expressivas atividades sociais.²⁰⁸

Outro tanto, embora tenha havido decisão a entender que as associações que se destinam a prestar serviços de assistência social apenas a seus associados têm direito à imunidade de impostos,²⁰⁹ a posição majoritária da jurisprudência é em sentido contrário, afirmando que, a tais instituições, não é dado gozar do benefício da imunidade,²¹⁰ por se destinarem a grupo determinado.

207. Processo 18471.000221/2002-77, acórdão 103-23.066, 3ª Cam. do 1º Cons. de Contribuintes.

208. Acórdão 1201-00.144, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, CARF.

209. Apelação 642.130-5/3-00, 15ª Cam. A Dir. Publ., TJ/SP.

210. Apelação 700.900-5/0-00, 14ª Cam. A Dir. Publ., TJ/SP; Apelação em MS

X.2.(c) Manter escrituração de suas receitas e despesas

Esta é uma obrigação acessória que se justifica, em especial, para evitar a lavagem de dinheiro, desvio de recursos e para garantir os meios de comprovação de despesas e aplicação de recursos, na forma exigida pela Lei Maior.

Apesar de se tratar de uma obrigação óbvia e ordinária, na prática representa o calcanhar de Aquiles de muitas instituições que, não raro, contam com o apoio *pro bono* de contadores que não necessariamente conhecem a legislação tributária e as normas contábeis aplicáveis às instituições sem fins lucrativos.

Por vezes, a instituição faz um trabalho social belíssimo, mas perde o direito à imunidade tributária por comprometimento de seus registros contábeis, efetuados por pessoas bem-intencionadas em colaborar, mas não detentoras de conhecimento técnico adequado e suficiente.

Como boa prática de governança, o controle interno, exercido por um Conselho Fiscal ativo, e o controle externo, atribuído à auditoria independente, preservam de forma significativa os direitos das instituições.

X.2.(d) Demais requisitos

A Lei 9.532/97, lei ordinária federal (e não lei complementar, ressalte-se), em seu art. 12, trouxe requisitos adicionais para que as instituições de educação e assistência social – sem fins lucrativos que prestem seus serviços para os quais houver sido instituídas e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sejam consideradas imunes a impostos.

1999.01.00.087963-3, TRF 1ª Reg.; AC 2001.03.99.021109-7/SP, 3ª T., TRF 3ª Reg.; Embargos de Declaração 433.629.5/3-01, TJ/SP; Apelação 9097181-72.2005.8.26.000, 8ª Cam. Dir. Publ, TJ/SP

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

O § 2º do referido art. 12 acrescentou que, para o gozo da imunidade, as instituições estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos, além daqueles previstos pelo CTN, que é lei complementar:

- a) *não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei 13.204/2015)*
- b) *aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*
- c) *manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*
- d) *conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*
- e) *apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*
- f) *recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;*
- g) *assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;*
- h) *outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo;*

Com relação ao primeiro requisito, o § 4º do mesmo artigo esclarece que a exigência de não remunerar dirigentes pelos serviços prestados não impede a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício, tampouco aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a gratificação de servidores do Poder Executivo federal.

E o § 5º do art. 12 da Lei 9.532/97 exige que a remuneração dos dirigentes estatutários obedeça às seguintes condições: nenhum dirigente remunerado pode ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição; e o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido.

A lei não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, desde que não haja incompatibilidade de jornadas de trabalho, mas proíbe que se pague em favor de seus associados ou dirigentes, despesas consideradas não dedutíveis da determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

É importante esclarecer que a legislação que veio tratar da remuneração de dirigentes foi alterada de maneira esparsa, por diversas leis, em diferentes contextos. É o caso das restrições ao valor da remuneração dos dirigentes, assim como às pessoas que podem exercer tais cargos, previstos nos §§ 4º e 5º, do art. 12 da Lei 9.532. Tais limitações estão presentes na Lei 12.101/2009, com as alterações introduzidas pela Lei 12.868/2013, que regulamentou a imunidade das contribuições sociais e as condições necessárias para a concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS). Por essa razão, entendemos que as restrições indicadas se aplicam tão somente às entidades beneficentes de assistência social que possuam a certificação do CEBAS.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 1.802-3 que julgou a constitucionalidade da Lei 9.532/97, após vinte anos de tramitação, foi definitivamente julgada pelo STF em 12/04/2018, que declarou inconstitucional, entre outros, o § 1º do referido art. 12, que determinava não estarem abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, bem como requisito previsto no § 2º do art. 12, acerca do recolhimento de tributos retidos sobre os rendimentos pagos por instituições ou creditados, e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados.

A ADIN preservou exigências procedimentais, consideradas constitucionais, por se tratar de obrigações acessórias voltadas à verificação do cumprimento da finalidade da imunidade, muito embora, como se sabe, uma lei ordinária não pudesse regulamentá-la. Fato é que, além da 9.532/97, muitas leis ordinárias foram editadas com o objetivo de normatizar a imunidade de impostos, nas esferas federal, estadual e municipal. Embora esses demais requisitos criados por referidas leis sejam inconstitucionais, as autoridades tributárias continuam a exigir o seu cumprimento.

A citada ADIN 1.802, apesar de não ter esgotado a análise de todas as questões que lhe cumpririam, elucidou muitas matérias, a seguir resumidas:

- (a) a imunidade a impostos é subjetiva, ou seja, aplicável à instituição de educação e assistência social (e não a atos ou objetos específicos);
- (b) o exercício de atividade econômica não descaracteriza a natureza de instituição sem fins lucrativos, desde que o saldo positivo não se converta em lucro a ser distribuído aos associados;
- (c) cabe à lei complementar disciplinar as limitações ao poder de tributar, de forma nacionalmente uniforme e rígida, para definir o modo de atuação, constituição

e funcionamento, das instituições acobertadas pela imunidade, tais como:

- a criação de contrapartidas a serem observadas pelas instituições;
 - adequação de objetivos sociais a certas finalidades filantrópicas, a serem cumpridas em maior ou menor grau;
 - abrangência ou não de instituições beneficentes de clientela específica;
- (d) cabe à lei ordinária estabelecer regras direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade, tais como:
- aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais, como por exemplo os referentes à certificações, fiscalização e controle administrativo;
 - obrigações acessórias para viabilizar a fiscalização de suas atividades.

Decisões recentes do STF em ADINs²¹¹ têm exaltado questões relevantes acerca da imunidade das contribuições sociais, que acabam por se tornar parâmetros extensíveis para a imunidade de impostos, resumidos a seguir:

- (a) a imunidade é conferida pela Constituição Federal para as instituições que colaboram com o Estado na realização de uma obra social para a coletividade, sem finalidade de lucro, benefício ou aumento patrimonial aos participantes da instituição;
- (b) a imunidade é subjetiva, ou seja, aplicável à instituição de educação e de assistência social em geral (e não a atos ou objetos específicos);

211. ADI 2.036, ADI 2.028, ADI 2.228, ADI 2.621 e RE com repercussão geral 566.622, julgados em 2.3.2017, ADI 1.802, julgada em 12.04.2018.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

- (c) a imunidade de contribuições sociais é conferida para entidades beneficentes de assistência social, conceito diferente e mais restritivo do que aquele aplicável à imunidade de impostos, que contempla, sem reservas, as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos;
- (d) a cobrança por alguns serviços ou benefícios, assim como a obtenção de recursos por outras fontes de receita que visem o lucro não retira a condição de beneficente ou sem fins lucrativos da instituição, que não sobrevive apenas das doações de particulares ou do subsídio público, desde que o saldo positivo não se converta em lucro a ser distribuído aos associados ou instituidores;
- (e) para fins de imunidade das contribuições sociais, a assistência social abrange também as instituições de educação e de saúde e serve não apenas a propósitos fiscais, mas à consecução de alguns dos objetivos que são fundamentais para a República, como a construção de uma sociedade solidária e voltada para a erradicação da pobreza;
- (f) tanto a imunidade de impostos quanto a imunidade de contribuições sociais devem ter os limites de seu conteúdo definidos por lei complementar, o que, no caso das contribuições sociais significa caber à lei estabelecer o modo beneficente de atuação das instituições de assistência social, especialmente no que se referir às contrapartidas a serem observadas;
- (g) os aspectos mormente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo podem ser definidos em lei ordinária;
- (h) a única lei complementar que regulamenta a imunidade de impostos e contribuições sociais atualmente é o Código Tributário Nacional.²¹²

212. Requisitos do Código Tributário Nacional, art. 14: “I – não distribuírem

Com relação à isenção fiscal, está ela disciplinada com relação ao Imposto de Renda (IR) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pela mesma Lei 9.532/97, que em seu art. 15 concede o benefício às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico, e às associações civis que prestem serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a quem se destinem, sem fins lucrativos. Para o gozo da isenção, as instituições estão obrigadas aos mesmos preceitos para usufruir de imunidade, exceção feita à necessidade de assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição.

Com relação à remuneração de dirigentes, não pode ela ser superior a 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal.

A remuneração dos dirigentes também obedece aos mesmos princípios da imunidade.

Entretanto, não estão abrangidos pela isenção do IR os rendimentos e ganhos de capital apurados em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

Superados os requisitos, vejamos agora quais os impostos (federais, estaduais e municipais) e contribuições sociais protegidos pela imunidade e pela isenção, relativamente às instituições aptas a gozar dos benefícios.

X.3 Imunidade das instituições de educação e assistência social

Mister reiterar que os conceitos de educação e assistência social são amplos e compreendem, entre outros, a cultura e a saúde. Dada a vastidão de seus termos, sem o intuito de

qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lei Complementar 104/2001) 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.”

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

afetar a lógica do tema ou provocar digressão de rota, convém uma breve análise de tais conceitos.

A começar por educação, seu conceito é mais extenso do que ensino. Entende-se que as instituições de educação são as que se dedicam, diretamente ou através do apoio a instituições de atendimento, a promover processos formativos que tenham como objetivo o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.²¹³

Nesse sentido, as instituições de educação sem fins lucrativos, para gozo de imunidade a impostos, não são apenas aquelas credenciadas como estabelecimento de ensino junto ao Ministério da Educação (MEC) ou Secretarias de Ensino, mas sim as de ensino formal, da educação infantil ao ensino superior, bem como as de pesquisa e criação artísticas. A própria Constituição Federal diz serem indissociáveis o ensino, a pesquisa, a criação artística e a extensão.

Em seu art. 207, a lei máxima dita que *“as universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.”* Já no art. 208, V, determina que *“o dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um”*, dentre outras formas.

Com relação ao financiamento e à parceria com a iniciativa privada, a Constituição Federal, em seu art. 213, assume como dever do Estado o financiamento da educação, inclusive quando realizada por instituições privadas (escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei) desde que comprovem finalidade não lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação, assim como assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária,

213. Constituição Federal, art. 205.

filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades. Tais recursos, continua citado artigo, podem ser destinados a bolsas de estudo para o ensino fundamental e médio, nos termos da lei, bem como às atividades de pesquisa, de extensão e de estímulo e fomento à inovação, realizadas por universidades e/ou por instituições de educação profissional e tecnológica.

Nesses termos, a “*educação, direito de todos e dever do Estado e da família*”,²¹⁴ quando operada por instituições sem fins lucrativos, complementam o dever do Estado e devem ter direito à imunidade de impostos.

A Receita Federal do Brasil, porém, em Instrução Normativa, entendeu que a imunidade alcança apenas as instituições oficiais de ensino (ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior),²¹⁵ muito embora a própria Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional trate educação como gênero e ensino como espécie, ao definir que a “*educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais*”.

A jurisprudência de nossos tribunais superiores vem garantindo de forma constante o direito, por exemplo, de as instituições culturais, que não são instituições de ensino credenciadas pelo MEC, gozarem de imunidade tributária na qualidade de promotoras de educação, numa interpretação ampliativa, de que cultura é também educação. Essa jurisprudência indica que não cabe fazer a distinção das instituições de educação das instituições culturais.

Em decisão de 2002, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu que a Fundação Amigos do Theatro Alencar estava imune a impostos, posto não se pudesse dissociar cultura de

214. Constituição Federal, art. 205.

215. Instrução Normativa SRF 113, de 21.09.1998.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

educação, estando inseridas na expressão “entidades educacionais”, as instituições culturais.²¹⁶

Em decisão de 2004, o STJ julgou o Instituto Cultural Brasil Alemanha imune ao IPTU, por entender ensino como forma de transmissão de conhecimentos, de informações e de esclarecimentos e que a educação de que fala a Constituição não pode ser entendida como expressão ligada às normas gerais da educação nacional e ao sistema de ensino fundamental, médio e superior. O real alcance da educação está no art. 205 da Lei Maior: a atividade que leva ao desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.²¹⁷

Em decisão de 2006, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou que, apenas por meio de lei complementar nacional, é possível demarcar o objeto material da imunidade, ou seja, definir o que é instituição de educação, para o fim de regular a imunidade a impostos, e reconheceu a imunidade constitucional ao Conselho Cultural Thomas Jefferson, instituição com objetivos culturais (e não de educação formal), de promover o entendimento e estreitar os laços de amizade entre os povos do Brasil e dos Estados Unidos da América, através de atividades educacionais e culturais.²¹⁸

Em 2010, o STF reconheceu que o ensino de língua estrangeira se caracteriza como atividade educacional para fins da imunidade de impostos, independentemente de reconhecimento dos órgãos públicos;²¹⁹ isso porque o ensino de pelo menos uma língua estrangeira faz parte da Lei de Diretrizes e Bases da Educação. O STF entendeu, ainda, ser irrelevante

216. Resp 262.590-CE.

217. RO 31/BA.

218. AgRegRE 354.988-0/DF, 2ª Turma.

219. AgRgRO em MS 24.283-DF, 2ª Turma, onde a parte era o Centro Cultural Brasil Estados Unidos. No mesmo sentido, a Cultura Inglesa teve decisão favorável do STF, RE 305097, j. 28.08.2008.

o fato de a instituição ter sua grade curricular avaliada pelo Poder Público.

Entretanto, em 03/04/2012, o STF proferiu decisão que aparentemente contrariou a jurisprudência que até então havia se formado,²²⁰ num entendimento de que as instituições privadas de ensino formal devem ter seu funcionamento devidamente autorizado pelo Poder Público, para terem direito à imunidade de impostos das instituições de educação.

O caso apreciado envolvia a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), na qualidade de instituição de ensino formal, e o STF determinou que ela deveria ter autorização do Poder Público para gozar da imunidade, atestando o atendimento à Lei de Diretrizes e Bases da Educação. Embora referida decisão tenha sido proferida por uma turma e não pelo plenário do STF, num caso específico de instituição de ensino, passou a colocar em xeque a tese ampliativa do conceito de educação.

Em 2012, o então Ministro do STJ, Teori Zavaski, entendeu, em decisão monocrática, que teria direito à imunidade o Instituto Histórico e Geográfico de Minas Gerais, cujo objetivo reside no estudo, pesquisa e divulgação das áreas do saber humano relativos à história, geografia, geologia, arqueologia, entre outras, relativos ao Estado de Minas, fundando seu convencimento baseado apenas no Estatuto Social, sem exigência de credenciamento junto aos órgãos de ensino,²²¹ posto que, no caso sob análise, tanto o CTN (lei complementar) quanto a Lei 9.532/97 não fazem qualquer exigência de credenciamento junto ao MEC ou a Secretarias de Educação.

Portanto, muito embora a nossa jurisprudência venha assimilando o conceito de educação de forma mais estendida,

220. Recurso Extraordinário n° 378.666, 2ª Turma. No caso julgado pelo STF, a instituição cultural teve seu direito ao gozo de imunidade ao ISS suprimido tendo em vista que não havia sido reconhecida pelo Ministério da Educação e Cultura (MEC) como instituição de educação.

221. ARESP 024987, STJ, j. 07.02.2012.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

deve-se avaliar pontualmente as atividades exercidas pela instituição para fins de desfrute de benefícios fiscais.

Já com relação à assistência social em sentido mais estrito, a Constituição Federal²²² determina que ela “*será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:*

- *a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;*
- *o amparo às crianças e adolescentes carentes;*
- *a promoção da integração ao mercado de trabalho;*
- *a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;” (...)*

O serviço de assistência social é também dever do Estado, e como tal, se prestado por instituições sem fins lucrativos, dá direito à imunidade a impostos.

Com relação ao conceito de assistência social, além do que está previsto na Constituição Federal, a Lei Orgânica de Assistência Social (LOAS)²²³ dispõe que:

“Art. 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas sem fins lucrativos que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de direitos. (Redação dada pela Lei 12.435/2011)

§1º São de atendimento aquelas entidades que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços, executam programas ou projetos e concedem benefícios de prestação social básica ou especial, dirigidos às famílias e indivíduos em situações de vulnerabilidade ou risco social e pessoal, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), de que tratam os incisos I e II do art. 18. (Incluído pela Lei 12.435/2011)

222. Constituição Federal, art. 203.

223. Lei nº 8.742/93.

PRISCILA PASQUALIN
MÁRCIA SETTI

§2º São de assessoramento aquelas que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços e executam programas ou projetos voltados prioritariamente para o fortalecimento dos movimentos sociais e das organizações de usuários, formação e capacitação de lideranças, dirigidos ao público da política de assistência social, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do CNAS, de que tratam os incisos I e II do art. 18. (Incluído pela Lei 12.435/2011)

§ 3º São de defesa e garantia de direitos aquelas que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços e executam programas e projetos voltados prioritariamente para a defesa e efetivação dos direitos socioassistenciais, construção de novos direitos, promoção da cidadania, enfrentamento das desigualdades sociais, articulação com órgãos públicos de defesa de direitos, dirigidos ao público da política de assistência social, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do CNAS, de que tratam os incisos I e II do art. 18.» (Incluído pela Lei 12.435/2011)

Pela legislação acima transcrita, depreende-se que tanto as instituições de atendimento direto quanto as de assessoramento, defesa e garantia de direitos, atuam na assistência social sem fins lucrativos, e, portanto, fazem jus à imunidade, por apoiarem o Estado no exercício de seu dever.

Como se percebe, a LOAS considera como instituição de assistência social aquela que preste serviços aos beneficiários de forma direta ou indireta, através do assessoramento e fortalecimento de outras instituições de assistência social ou da defesa e garantia de direitos, desde que seja feito de forma continuada, permanente e planejada.

Com relação ao público atendido, ele deve ser o mesmo beneficiário da LOAS e estar definido expressamente em seu Estatuto Social²²⁴ (a princípio, a família, as mães, as crianças e adolescentes, os idosos, os portadores de deficiência e as pessoas necessitadas de apoio para integração ao mercado de trabalho, que estejam em situação de vulnerabilidade social ou que já tenham tido seus direitos básicos violados).

224. Decreto 6.308/2007, art. 1º.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Por definição, os usuários da Política Nacional de Assistência Social²²⁵ são: “*cidadãos e grupos que se encontram em situação de vulnerabilidade e riscos, tais como: famílias ou indivíduos com perda ou fragilidade de vínculos de afetividade, pertencimento e sociabilidade; ciclos de vida; identidades estigmatizadas em termos ético, cultural e sexual; desvantagem pessoal resultante de deficiência; exclusão pela pobreza e, ou no acesso às políticas públicas; uso de substâncias psicoativas; diferentes formas de violência advindas do núcleo familiar, grupos e indivíduos; inserção precária ou não inserção no mercado de trabalho formal e informal; estratégias e alternativas diferenciadas de sobrevivência que possa representar risco pessoal e social.*”

Essa é, entretanto, uma definição da política pública de assistência social para seus usuários, o que não se confunde com as características essenciais das organizações de assistência social, regulada pela LOAS, e regulamentada pelo Decreto 6.308/2007, art. 1º, parágrafo único, conforme abaixo:

- *realizar atendimento, assessoramento ou defesa e garantia de direitos na área da assistência social, na forma deste Decreto;*
- *garantir a universalidade do atendimento, independentemente de contraprestação do usuário; e*
- *ter finalidade pública e transparência nas suas ações.*

Essas características estão em consonância com os objetivos estabelecidos pela Constituição Federal ao Poder Público para a organização da seguridade social.²²⁶

225. Aprovada pela Resolução nº 145, de 15.10.2004, do CNAS, item 2.4.

226. Constituição Federal, art. 194, parágrafo único: “I - universalidade da cobertura e do atendimento; II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços; IV - irredutibilidade do valor dos benefícios; V - equidade na forma de participação no custeio; VI - diversidade da base de financiamento; VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.” (Redação dada pela Emenda Constitucional 20/98).

É importante compreender o conceito de garantia da universalidade do atendimento, que diz respeito a todas as pessoas indistintamente, isto é, todos os residentes do território nacional devem ser acolhidos pela seguridade social, independentemente de contraprestação.

Há quem sustente que a garantia da universalidade do atendimento impede a instituição de cobrar por seus serviços, ainda que parcialmente. Por outro lado, há corrente que prega que a universalidade é garantida àqueles que não têm capacidade de contribuição.

Concordamos com a segunda corrente e, em nossa compreensão, é possível que a instituição de assistência social cobre por serviços ofertados, desde que para garantir a prestação de serviços gratuitos ou parcialmente gratuitos àqueles que não têm condições de pagar, defendendo, assim, a universalidade.

Essa prática está em consonância com o objetivo de diversidade da base de financiamento previsto na Constituição Federal, como sustentáculo da organização da seguridade social.²²⁷

Entretanto, tendo em vista que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade²²⁸ e não só por aqueles que têm capacidade contributiva, e levando-se em conta que os serviços sociais prestados pelo Governo são oferecidos gratuitamente à população em geral, o conceito de entidade beneficente de assistência social imune a contribuições sociais é diferente do conceito de instituição de educação e de assistência social imune a impostos.

A imunidade a impostos é analisada de forma distinta posto que as contribuições sociais visam a financiar a seguridade social, que presta serviços básicos à população em geral de forma gratuita.

227. Constituição Federal, art. 194, parágrafo único, inciso VI.

228. Constituição Federal, art. 195.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Com base nisso, foi editada a Lei 9.732/98, que condicionou a imunidade às contribuições sociais à prestação de serviços gratuitos pela instituição imune. O STF suspendeu liminarmente a eficácia dessa lei até o julgamento final da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) que foi proposta a respeito,²²⁹ recentemente julgada, de forma a sedimentar que os serviços prestados pelas entidades beneficentes de assistência social não precisam ser integralmente gratuitos, admitindo que a lei complementar defina limites a essa cobrança.

Como visto, o STF entende que apenas uma lei complementar pode trazer o contorno dos limites de gratuidade e cobrança pelos serviços prestados, assim como o público atendido. O Código Tributário Nacional (CTN) não traz qualquer restrição ou definição sobre tais pontos.

Afora os requisitos do CTN, que tem força de lei complementar, a legislação de cada um dos tributos por vezes impõe mais algumas condições, as quais, com efeito, são exigidas pelas administrações tributárias, ainda que sua constitucionalidade seja questionável.

O que se aconselha é que, se as condições adicionais, ainda que inconstitucionais, puderem ser atendidas pela instituição sem lhe trazer qualquer prejuízo, deve-se fazê-lo, a fim de evitar o desgaste e o custo de uma eventual discussão judicial.

Fato é que critérios foram sendo alterados ao longo dos anos, gerando insegurança jurídica às instituições, a quem cabe avaliar criteriosamente seus direitos, para, inclusive, averiguar a possibilidade de pleitear a restituição das contribuições sociais pagas nos últimos cinco anos.

Quanto à saúde, foi ela sempre historicamente abrangida pelo conceito de assistência social, para fins de imunidade. A Constituição Federal determina que a “saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de

229. ADIN 2.028.

outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”.²³⁰

Verifica-se, ainda, que são objetivos do Sistema Único de Saúde (SUS) a assistência às pessoas por intermédio de ações de promoção, proteção e recuperação da saúde, com a realização integrada das ações assistenciais e das atividades preventivas.²³¹ Estão incluídos no SUS, ainda, a formação de recursos humanos na área da saúde e a colaboração na proteção do meio ambiente.²³²

Feitas tais observações quanto à amplitude dos conceitos de educação e assistência social, devotemos nossas atenções aos requisitos legais para que as instituições sem fins lucrativos gozem de benefícios fiscais de imunidade e isenção.

X.4 Impostos abrangidos por imunidade e isenção

Preliminarmente, cabe uma breve introdução sobre o que é tributo, imposto e contribuição social.

Tributo é toda forma de contribuição pecuniária compulsória/obrigatória paga ao Estado, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Tributo é gênero e imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição social, são as suas cinco espécies.

Para o objetivo deste livro, vamos nos ater aos impostos e contribuições sociais, objeto de imunidade e isenção.

O art. 16 do CTN dispõe que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica,

230. Constituição Federal, art. 196.

231. Lei 8.080/90, art. 5º, III.

232. Lei 8.080/90, art. 6º, III e V.

relativa ao contribuinte.” Ou seja, o fato gerador do imposto está relacionado ao patrimônio ou à atividade do contribuinte.

Contribuição social é tributo vinculado, “cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou uma consequência desta).”²³³ E ainda, se “o legislador ordinário federal batiza de ‘contribuição’ um tributo, a finalidade em que deve ser aplicado o produto de sua arrecadação, necessariamente, será uma daquelas constitucionalmente previstas quer no art. 149 da Constituição, quer nas outras disposições constitucionais referentes à matéria (arts. 212, § 5º; 239, §4º e 240).”²³⁴

A Constituição Federal do Brasil estabelece nos arts. 153, 155 e 156 a competência da União, Estados e Municípios, respectivamente, para instituir impostos sobre atos ou negócios jurídicos discriminados em tais dispositivos.

O art. 154 concede à União a competência denominada residual para instituir (a) imposto cujo fato gerador não esteja previsto nos dispositivos citados acima, e (b) imposto extraordinário, compreendido ou não em sua competência tributária, na iminência ou no caso de guerra externa.

O produto da arrecadação de impostos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios é repartido, conforme regras constitucionais.

Mas o Governo sofre limitações ao seu poder de tributar, e, como se viu, o art. 150 da Magna Carta proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Isso quer dizer que tais instituições não são sujeitos passivos de impostos instituídos pelas pessoas jurídicas de direito público, a saber: Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto de Renda, Imposto sobre Produtos Industrializados,

233. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª edição, pg. 131.

234. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª edição, pg. 199.

Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e por Doação, Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e Imposto Sobre Serviços. Passamos a verificar no que isso impacta o exercício da filantropia, especificamente para instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos da lei, outrora explanados.

X.4.(a) Imposto de Importação (II)

O II é um imposto federal, cujo fato gerador é a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, e cujo contribuinte é o importador. É um tributo alfandegário que não incide na hipótese de a instituição imune pretender importar bem, desde que seja para utilização em sua atividade-fim, e desde que o Ministério da Educação ou do Desenvolvimento Social, a depender do caso, tenha atestado que o bem é compatível com a atividade-fim da instituição.

X.4.(b) Imposto de Exportação (IE)

O IE é um imposto federal, cujo fato gerador é a saída de determinados produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional, e cujo contribuinte é o exportador. É tributo que não incide na hipótese de a instituição imune pretender exportar bens sujeitos a referido imposto, desde que a receita de exportação seja destinada ao custeio de sua atividade fim.

X.4.(c) Imposto de Renda (IR)

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é de competência da União Federal e deve obedecer aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

O IR é a principal fonte de receita tributária do país. A competência federal é essencial para a redistribuição adequada da renda, abolição de desigualdades nas diversas regiões do país e também para funcionar como instrumento do Governo no domínio econômico, tendo em vista que o sistema tributário brasileiro tem, entre suas funções, “reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional” (§ 7º do art. 165 da Constituição Federal).

O sujeito ativo do imposto de renda é a União, e o sujeito passivo é o contribuinte, pessoa física ou jurídica que incorrer no respectivo fato gerador, a saber: a aquisição da disponibilidade, econômica ou jurídica, da renda, decorrente do capital e/ou do trabalho e de proventos de qualquer natureza.

Não obstante a pessoa titular da renda ser o contribuinte, há situações previstas em lei que outra pessoa, de algum modo ligada ao fato gerador, é considerada sujeito passivo da obrigação tributária. Quando a sujeição passiva é atribuída à fonte pagadora, o IR se denomina imposto de renda retido na fonte (IRRF).

O valor retido pela fonte pagadora, a depender do tratamento legal específico, pode ser antecipação do IR devido na apuração do período, ou ser considerado tributação exclusiva, caso em que a parcela paga não integra a apuração da base de cálculo do IR do período.

A disponibilidade da renda decorrente do capital, do trabalho (ou de ambos) e os proventos de qualquer natureza quando os contribuintes forem instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos da lei, são imunes a qualquer imposto, onde se incluem o IR e o IRRF.

Nesses termos, se uma instituição de educação detiver um imóvel e o vender com lucro, desde que reinvesta o valor no cumprimento de suas atividades, não é sujeito passivo do imposto de renda sobre o ganho de capital do lucro imobiliário verificado.

Tomemos outro exemplo: uma instituição de saúde que tenha recebido por doação o usufruto de renda sobre ações preferenciais de uma empresa rentável que remunera o capital sob duas formas não excludentes uma da outra: (i) distribuição de lucros ou dividendos, e (ii) pagamento de juros sobre o capital próprio. Desde janeiro de 1996, quando entrou em vigor a Lei nº 9.249/95, não incide IR sobre a distribuição do lucro apurado pela empresa, nos termos de seu art. 10. Entretanto, o art. 9º dessa mesma lei autoriza a dedutibilidade dos juros, para efeitos de apuração do lucro real (limitados à TJLP - Taxa de Juros de Longo Prazo), calculados sobre o patrimônio líquido da empresa e observadas algumas condições, o que é interessante para a empresa pagadora; do lado do acionista (ou do detentor do usufruto de renda, no exemplo), sobre o valor dos juros creditados ou pagos ao beneficiário incide o IRRF à alíquota de 15%.²³⁵ Mas, a instituição de nosso exemplo não sofre a incidência do IRRF.

Com relação a rendimentos financeiros, se uma instituição de assistência social aplicar valores em um fundo de investimentos, seus rendimentos de cotista não são tributados pelo IR. Como se disse no item X.2.(d), a legislação do IR pretendeu tributar os rendimentos de aplicações financeiras de instituições imunes, o que foi rechaçado por ADIN. O Ato Declaratório da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional,²³⁶ que trata da *“Imunidade dos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras pelas entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos”* teve *“o condão de dispensar a apresentação de contestação pelos Procuradores da Fazenda Nacional, bem como de impedir que a Secretaria da Receita Federal do Brasil constitua o crédito tributário relativo à presente hipótese, obrigando-a a rever de ofício os lançamentos já efetuados”*.

235. Lei 9.249/95, art. 9º.

236. Ato Declaratório da PGFN nº 17/2011.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Da mesma forma como no exemplo do pagamento de juros sobre o capital próprio, cabe à sociedade ou à instituição financeira, a depender do caso, a retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de responsável tributário.

Para que as instituições de educação e assistência social imunes não sofram a retenção do IRRF, a legislação determina que “*fica dispensada a retenção do imposto de renda na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável quando o beneficiário do rendimento declarar à fonte pagadora, por escrito, sua condição de entidade imune*”.²³⁷ O mesmo procedimento deve ser adotado com relação à sociedade pagadora de juros sobre o capital próprio.

Na prática, a instituição imune tem de apresentar às instituições financeiras e às sociedades uma declaração atestando que faz jus à imunidade, e que atende aos requisitos do CTN e da Lei 9.532/97, na forma do modelo aprovado pela Receita Federal do Brasil.

No que concerne à isenção, a Lei 9.532/97²³⁸ a concede às instituições de cunho filantrópico, recreativo, cultural e científico e às associações civis sem objetivos lucrativos, com relação ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido, e desde que atendam aos requisitos do art. 12 da mesma lei.

A isenção não abrange o imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.²³⁹

Com relação ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) do instituidor, deve-se atentar à conferência de bens e direitos na formação dos fundos de associação, tal como

237. Lei 8.981/95, com a redação dada pela Lei 9.065/95, art. 71 e Instrução Normativa RFB nº 1.585/2015, art. 72.

238. Art. 15.

239. Lei 9.532/97, art, 15, § 2º.

acontece em caso de conferência de bem ou direito para a formação de capital de pessoa jurídica com fins lucrativos.

A legislação que rege o IRPF encerra duas alternativas possíveis para a conferência de bens e direitos em integralização de capital, quais sejam o valor de custo ou de declaração, e o valor de mercado (art. 23 da Lei 9.249/95):

“Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.”

Ou seja, se a transferência for feita a valor de mercado, e este for maior do que o valor da declaração, há a tributação do ganho de capital, cuja responsabilidade é do instituidor.²⁴⁰

Na declaração de imposto de renda do instituidor, o bem ou direito deve ser baixado, sem contrapartida de quotas ou direitos na associação, dado que o direito associativo não tem valor patrimonial.

X.4.(d) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O IPI incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Suas disposições são regulamentadas pelo Decreto 7.212/10 (RIPI/2010). É imposto seletivo, em função da essencialidade do produto, não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, não incidente sobre produtos industrializados

240. Lei 9.532/97, art. 16 c/c Lei 9.249/95, art. 23.

destinados ao exterior. O art. 54 do RIPI salienta serem *isentos do IPI os produtos industrializados por instituições de educação ou de assistência social, quando se destinarem, exclusivamente, a uso próprio ou a distribuição gratuita a seus educandos ou assistidos, no cumprimento de suas finalidades.*

Assim como se verá em outros tributos, apesar de a legislação tratar como isenção, verdade é que a instituição de educação e assistência social, que atenda aos requisitos do art. 14 do CTN, deve ser considerada imune ao IPI, em qualquer operação sujeita ao IPI e não apenas no caso de uso próprio ou distribuição gratuita a seus educandos ou assistidos.

X.4.(e) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)

O IOF é imposto federal, criado com o objetivo de ser um regulador da economia, recolhendo determinada porcentagem em cada operação de câmbio, de seguro, relativas a títulos, a ativos financeiros e também instrumentos cambiais, revelando a demanda e a oferta de crédito que acontece no país, quer no uso de cartões de crédito, cheque especial, contratação de empréstimos, de seguro, compra e venda de moda estrangeira, resgates de aplicações financeiras, por exemplo.

Na maioria de suas hipóteses de incidência, inclusive sobre operações de câmbio e aquelas relativas a títulos e valores mobiliários,²⁴¹ a legislação determina que o contribuinte do imposto é o comprador ou vendedor da moeda, o adquirente, no caso de aquisição de títulos ou valores mobiliários, o titular de aplicações financeiras e o tomador de crédito. Assim como para o IRRF, cabe à instituição financeira, à operadora de câmbio ou de títulos e valores mobiliários, a retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de responsável tributário.

O Regulamento do IOF, por sua vez, reconhece o direito à imunidade do imposto nas operações realizadas pelas

241. Decreto 6.306/2007, arts. 12 e 13; e 26 e 27.

instituições de educação e assistência social, desde que vinculadas às suas finalidades essenciais.²⁴²

Apesar de não haver norma expressa, como no caso do IRRE, as instituições financeiras deixam de reter o IOF quando a instituição imune apresenta declaração por escrito, tal como o faz para o IRRE, atestando que faz jus à imunidade e que atende aos requisitos do CTN e da Lei 9.532/97.

Voltando ao Capítulo V, em que se tratou das formas de contribuições à filantropia, salientando-se o empréstimo de recursos financeiros como uma delas, no item V.3, destaque-se agora que eles podem ser onerosos, com juros, ou gratuitos. Quando o filantropo, pessoa física, concede o crédito, não há incidência do IOF. Mas se o empréstimo for concedido por instituição criada pelo filantropo, para pessoa física ou jurídica, o imposto incide. Neste caso, o imposto seria devido pelo tomador do empréstimo, a quem não se aplica a imunidade. A instituição imune, neste caso, deve reter e recolher o IOF, como responsável tributário. O mesmo se aplica a outras situações similares, como por exemplo, a concessão de bolsa de estudos restituíveis, no todo ou parcialmente.

X.4.(f) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

O ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, considerando-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município. É imposto progressivo com alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, não incidente sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.

242. Decreto 6.306/2007, art. 2º, §3º, inciso III.

O contribuinte é, portanto, o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

A legislação que o rege o ITR é a Lei 9.393/96 e alterações subsequentes, que reconhece a imunidade das instituições de educação e assistência social que atendam aos requisitos do CTN, exercível e usufruída pela instituição através de auto declaração à Receita Federal.

X.4.(g) Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e por Doação (ITCMD)

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e sobre Doação (ITCMD) é um imposto estadual (incluindo o DF), que também incide sobre as doações recebidas pela instituição²⁴³ e legados a ela destinados por sucessão.

As regras variam de um para outro Estado. Em São Paulo a alíquota é de 4%, com critérios próprios de fixação do valor de mercado do bem ou direito doado para servir de base de cálculo do imposto. De modo geral, o contribuinte é a instituição que recebe a doação.²⁴⁴

Nas doações de bens imóveis e respectivos direitos, a competência é do Estado da situação do bem. Já nas doações em dinheiro, de bens móveis, títulos e créditos, a competência é do Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador. A legislação de São Paulo determina que quando o donatário (quem recebe a doação) tiver domicílio em outro Estado, o contribuinte passa a ser o doador, mas, como se disse, as previsões legais de cada Estado não são iguais. Caso o doador tenha domicílio ou residência no exterior, ou se o *de cuius* possuísse bens, era residente ou domiciliado, ou teve o seu inventário processado no exterior,

243. Constituição Federal, art. 155, inciso I. Em São Paulo, Lei 10.705/2000.

244. Art. 7º, III e parágrafo único; e art. 16 Lei do Estado de São Paulo 10.705/2000.

a instituição do ITCMD deve ser regulada por lei complementar, a qual ainda não foi editada.

Destarte, na hipótese de doações para instituições com domicílio em Estado diferente do doador, recomenda-se a análise orientada da legislação do Estado de domicílio do donatário e do doador, pois ambos podem ser responsáveis solidários pelo ITCMD, o que engrandece a necessidade de se verificar se há incidência do imposto, se estão presentes as condições da imunidade ou da isenção e quais as obrigações acessórias aplicáveis.

A imunidade constitucional a impostos alcança o ITCMD quando o beneficiário da doação ou da herança for instituição de assistência social ou de educação sem fins lucrativos que preencha os requisitos do CTN. A rigor, não seria necessário que as autoridades fiscais reconhecessem previamente o direito à imunidade, porém muitos Estados estabelecem uma série de requisitos e procedimentos altamente burocráticos e custosos para a constatação da imunidade e isenção das Organizações da Sociedade Civil (OSC) no Brasil.

A legislação do Estado de São Paulo²⁴⁵ e a do Rio de Janeiro²⁴⁶ exigem a análise prévia do direito pela Secretaria da Fazenda, nas doações e legados às instituições de educação e de assistência social.

A legislação de São Paulo solicita a apresentação de uma dentre as seguintes certificações: CEBAS²⁴⁷ (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social), OSCIP²⁴⁸ (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público), Declaração de Utilidade Pública Estadual.²⁴⁹ No caso de instituição

245. Decreto do Estado de São Paulo 46.655/2002, art. 4º e Portaria CAT 15/2003.

246. Decreto-lei nº 5, de 1975, Lei nº 7.174/2015, art. 7º, inciso V e art. 9º; Decreto do Estado do Rio de Janeiro nº 2.473/79, art. 166 e Resolução da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro nº 182/2017.

247. Instituído pela Lei 12.101/2009.

248. Instituído pela Lei 9.790/99.

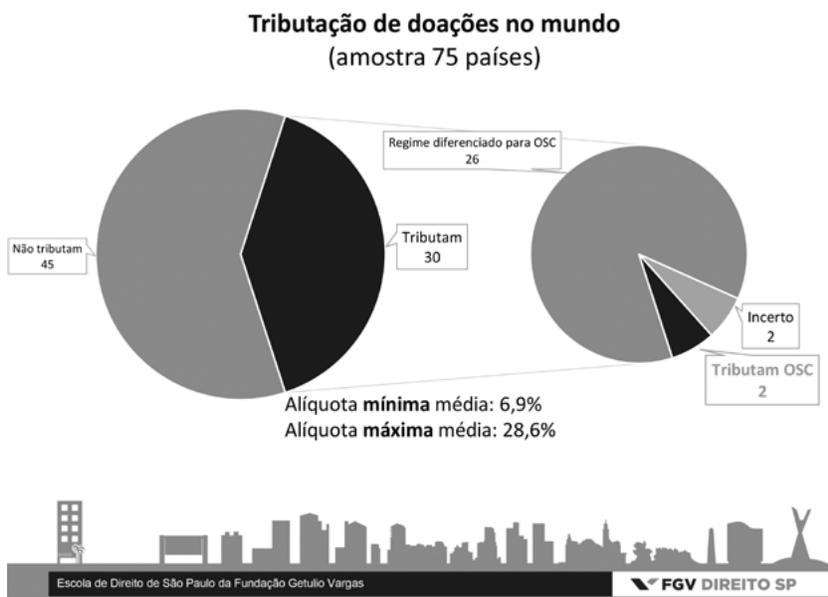
249. Lei do Estado de São Paulo 2.574/80.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

de assistência social, o registro na Secretaria Estadual de Desenvolvimento Social²⁵⁰ ou o Certificado de Regularidade Cadastral de Entidades²⁵¹ são determinantes para o gozo do benefício fiscal.

Diferente de outros países, como nos Estados Unidos, por exemplo, em que o Estado diferencia doações privadas de doações filantrópicas, tributando com altos percentuais as primeiras e isentando as últimas de qualquer imposto, o Brasil não distingue doações de interesse público e doações com finalidade privada.

Pesquisa realizada pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas aponta que, em uma amostra de 75 países, apenas dois tributam a doação a organizações da sociedade civil:



Fonte: Congresso Gife 2018 - Sustentabilidade e fortalecimento da sociedade civil.

250. Para ter essa inscrição, a instituição deve ter a inscrição prévia no Conselho Municipal de Assistência Social, Resolução SEDS-SP n° 2 e n° 8 de 2015.

251. Decreto do Estado de São Paulo 57.501/2011.

No Brasil, apenas doze Estados preveem isenções a OSCs, quais sejam, AC, AL, CE, ES, MG, PB, PR, PE, RJ, SC, SP e TO.

Desejável seria que cada Estado predissesse mecanismos de auto declaração de imunidade para OSCs de educação e assistência social e isenção para OSC de interesse público, assim entendidas aquelas que têm como objeto social pelo menos um daqueles previstos no art. 3º, Lei 9.790/99 e no art. 62, parágrafo único do Código Civil, seja como doadores ou como donatárias, independentemente de certificação ou pedido prévio, cabendo às autoridades fazendárias o dever de fiscalização, com base no CTN, como já assegurado para os impostos federais.

Infelizmente, tal sistema ainda não existe na legislação nacional.

Qualquer que seja a liberalidade, é imperioso estar formalizada, assinando-se termo de doação e recibo, identificando-se se há ou não a incidência do ITCMD e, em havendo, de quem é a responsabilidade tributário-contributiva.

Quanto à isenção, como mencionado, cada um dos Estados da Federação tem a competência para instituir o imposto e, portanto, para criar hipóteses de isenção. Deve-se verificar, portanto, a legislação de cada Estado, no tocante ao favor legal.

A lei paulistana concede isenção do ITCMD às instituições culturais, promotoras dos direitos humanos ou promotoras do meio ambiente, desde que atestadas como tais pelas Secretarias de Estado competentes (Secretaria da Cultura, Secretaria da Justiça e Secretaria do Meio Ambiente).²⁵²

No Rio de Janeiro, alterações recentes²⁵³ vieram a ampliar consideravelmente as hipóteses de isenção do ITD-RJ,

252. Lei 10.705/00, art. 6º, §1º e Decreto 46.655/02. Certificado de Reconhecimento de Instituição Cultural – CRIC: Resolução Conjunta SF/SC – 001/2002; Certificado de Entidade Promotora dos Direitos Humanos – CEPDH: Resolução Conjunta SF/SJDC – 001/2002; Certificado de Reconhecimento de Entidade Ambientalista: Resolução Conjunta SF/SMA 1/2002.

253. Lei do Estado do Rio de Janeiro 7.174/2015, art. 8º, inciso XVIII, com a redação alterada pela Lei 7.786/2017.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

ao determinar sua aplicabilidade sobre doações a fundações de direito privado com sede no Estado, bem como a associações de assistência social, saúde e educação, ou aquelas que mantenham atividades em ao menos um dos temas do art. 3º da Lei 5.501/2009 (que estabelece a qualificação de OSCIP estadual), independentemente de certificação. Nesse último caso, incluem-se as instituições sem finalidade econômica financiadoras e aquelas dedicadas à constituição de fundos para financiamento das instituições isentas ou de suas atividades.

O art. 3º da Lei 5.501/2009 prevê os seguintes objetivos sociais, que fazem jus à isenção do ITD no Rio de Janeiro:

- assistência social
- cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico
- educação;
- saúde;
- segurança alimentar e nutricional;
- defesa, preservação e conservação do ambiente, gestão de recursos hídricos e desenvolvimento sustentável;
- trabalho voluntário;
- desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- experimentação não lucrativa de novos modelos socio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- defesa da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos;
- fomento do esporte amador.

A lei determina que, “*a critério do Poder Executivo, o reconhecimento de imunidade, não incidência, isenção, remissão ou suspensão do pagamento do imposto poderá ser concedido automaticamente, quando o benefício a ser concedido for determinável segundo critérios objetivos*”.²⁵⁴

A regulamentação de referida lei,²⁵⁵ na prática, não dispensou as instituições isentas de apresentarem pedido expresso de isenção, através de procedimento de consulta a cada doação, de acordo com critérios objetivos de seu caso, como, por exemplo, a previsão no Estatuto Social de um dos objetivos sociais acima indicados. A própria lei trouxe os critérios objetivos para a hipótese de isenção, verificáveis no objeto social previsto no Estatuto e nos relatórios de atividades da instituição.

Como se vê, o legislador estadual procura tratar como isenção diversas hipóteses de imunidade.

Para fins de imunidade a impostos, como corolário da complementação do dever do Estado, entendemos que as instituições culturais devam ser abarcadas pelo conceito genérico de educação, tal como visto no Capítulo X.3, da mesma forma que as instituições promotoras dos direitos humanos, de segurança alimentar, de desenvolvimento econômico e de combate à pobreza, devam ser abrigadas sob o mesmo manto das instituições de assistência social.

É importante que a instituição saiba quais são seus direitos para traçar uma estratégia adequada para exercê-los e poder contar com o amparo previsto na legislação.

X.4.(h) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

ICMS, sigla que identifica o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de

254. Lei do Estado do Rio de Janeiro 7.174/2015, art. 9º, § 4º, com a redação alterada pela Lei 7.786/2017.

255. Resolução da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro 182/2017.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, é um tributo de competência dos Estados e do DF, disposto na Constituição Federal de 1988, no art. 155, II. O referido tributo atualmente é regulamentado pela Lei Complementar 87/96, denominada Lei Kandir.

Para atuar em um ramo de atividade alcançado pelo imposto, a pessoa, física ou jurídica, deve se inscrever no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Esse imposto pode ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Na maior parte dos casos, o ICMS, que é embutido no preço de mercadorias e serviços, corresponde ao percentual de 18% nas operações dentro do próprio Estado.²⁵⁶ Entretanto, para certos alimentos básicos, como arroz e feijão, o ICMS cobrado é de 7%. Já no caso de produtos considerados supérfluos, como, por exemplo, cigarros, cosméticos e perfumes, aplica-se a alíquota de 25%.

O ICMS é um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação (inclusive importação) relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Em cada etapa da circulação de mercadorias e em toda prestação de serviço sujeita ao ICMS deve haver emissão da nota fiscal ou cupom fiscal. Esses documentos são escriturados nos livros fiscais para que o imposto possa ser calculado pelo contribuinte e arrecadado pelo Estado.

Para o Estado de São Paulo, o ICMS é a maior fonte de recursos financeiros e, para que o Governo possa atender adequadamente às necessidades da população, é importante que o cidadão exija sempre a nota fiscal ou o cupom fiscal e que esteja atento para defender o uso adequado dos recursos públicos.

No contexto da filantropia, cumpre analisar as principais hipóteses de incidência do ICMS. Importa também ressaltar os benefícios concedidos no âmbito das instituições sem fins

256. Nas operações interestaduais, a alíquota varia para 12% ou para 7%, a depender das localizações do remetente e do destinatário.

lucrativos, especialmente aquelas que praticam a venda de produtos com habitualidade.

Inicialmente dois pontos precisam ser avaliados: se a atividade é habitual e se há intuito mercantil.

A legislação do ICMS define que o contribuinte do imposto sobre circulação de mercadorias como *qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria.*²⁵⁷

Ou seja, uma instituição que promova um bazar ou leilão beneficente pontual, ainda que configure venda de bens, não é contribuinte do ICMS. A uma porque não faz isso com habitualidade. A duas porque não se configura o intuito mercantil.

Analisando pelo prisma do comprador, ele não é caracterizado como consumidor, pois consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final dentro de uma relação mercantil, que não é o caso da venda de bem em bazar beneficente.²⁵⁸

Entretanto, na eventualidade de a instituição desenvolver uma atividade comercial de venda de mercadorias como meio de obtenção de recursos para o sustento de sua atividade-fim, pode incidir o imposto, a depender do contexto, o que as impele a estarem amparadas por especialistas, de tal sorte que a questão seja avaliada com profundidade.

As instituições de educação, de saúde e de assistência social estão amparadas pelo benefício da imunidade e não são contribuintes do ICMS.

O STF pacificou seu entendimento no sentido de considerar imune ao ICMS tanto as vendas de mercadorias quanto a importação de produtos por instituições sem fins lucrativos de educação ou de assistência social que atendam aos requisitos do CTN.²⁵⁹

257. Lei Complementar 87/96, art. 4º.

258. Código de Defesa do Consumidor, art. 2º.

259. Emb. Div. nos Emb. Decl. no RE 186.175-4 e RE 210.251-EDv/SP

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

O que a Constituição Federal protege, e o STF garante, é o direito à imunidade para as instituições sem fins lucrativos que oferecem à população os serviços e atividades que o Estado deveria oferecer a todos, mas não tem capacidade ou capilaridade necessárias para tanto.

Em todas as decisões, o STF é claro ao vaticinar que as atividades-meio para custear as atividades-fim também são imunes aos impostos. É importante dizer que, em todas as decisões específicas de instituições (e não nas ADINs), estas apresentaram documentos que demonstraram com clareza sua atividade de educação ou de assistência social, exibindo, inclusive declarações de utilidade pública e certificados semelhantes. A documentação clara, precisa e transparente da governança, das atividades e dos registros contábeis é de suma importância.

Além da imunidade ao ICMS, que pode ser reconhecida judicialmente, o Estado de São Paulo concedeu isenção do ICMS nas vendas de mercadoria de produção própria das instituições de educação e de assistência social, mediante requerimento à Secretaria da Fazenda.²⁶⁰ Essa legislação antigamente impunha um limite de receita anual para que a instituição fizesse jus à isenção. Tal limite foi revogado, aplicando-se a isenção independentemente do valor da receita auferida com a venda das mercadorias. Não obstante a imunidade ou isenção em seu favor, a instituição é obrigada a emitir nota fiscal estadual.

O Estado de São Paulo também isenta do ICMS o recebimento de doações estrangeiras de bens para serem doados por instituição brasileira de educação e assistência social a seus beneficiários ou para utilização em seus fins sociais. Essas isenções dependem de requerimento prévio à Secretaria da Fazenda.

Afora as isenções indicadas, a legislação prevê ainda:

- ICMS, não incidência específica:

260. RICMS-SF, Anexo I, art. 31.

- i. a saída e o correspondente retorno de equipamentos e materiais, promovidos por pessoa ou instituições de assistência social, utilizados exclusivamente nas operações vinculadas às suas atividades ou finalidades essenciais;
- ICMS, isenções específicas:
 - ii. Saída, por doação, de produtos alimentícios considerados como “perdas”, com destino a OSC para entrega a outras OSCs que devam distribuí-los gratuitamente a pessoas carentes;
 - iii. Saída interna ou interestadual de determinados equipamentos ou acessórios a entidade assistencial para atendimento exclusivo de pessoa portadora de deficiência física, auditiva, mental, visual ou múltipla;
 - iv. Desembaraço aduaneiro, bem como a posterior saída, de mercadoria importada do exterior em decorrência de doação efetuada por organização internacional ou estrangeira ou por país estrangeiro, destinada a distribuição gratuita em programa implementado por instituição educacional ou de assistência social relacionado com suas finalidades essenciais;
 - v. Desembaraço aduaneiro, em decorrência de importação direta efetuada por instituição de assistência social de quaisquer produtos recebidos por doação e de equipamentos científicos e de informática, suas partes, peças de reposição e acessórios, bem como de reagentes químicos, adquiridos a qualquer título;
 - vi. Fornecimento de refeição promovido por instituição de assistência social diretamente a seus empregados, associados, professores, alunos ou beneficiários;

- vii. Saída de mercadoria em decorrência de doação a instituição de assistência social para assistência a vítimas de calamidade pública declarada por ato de autoridade competente, bem como a prestação de serviço de transporte daquela mercadoria.

O ponto de dúvida que tem sido levantado pelas autoridades fazendárias e pelos procuradores do Estado é que existem instituições sem fins lucrativos que, por serem imunes ou isentas de impostos, exercem atividades comerciais com preços inferiores aos praticados pelas empresas tributadas, o que pode gerar concorrência desleal em relação aos demais comerciantes sujeitos aos impostos, o que também é vedado pela Constituição Federal.²⁶¹

Nesse mesmo diapasão, se a principal atividade da instituição for a atividade comercial e os preços praticados por ela forem inferiores aos preços de mercado, devido à imunidade tributária, esta desoneração fiscal não deve prevalecer.

Em qualquer das hipóteses, é de suma importância que a instituição registre as operações realizadas, com emissão dos documentos fiscais que identifique as vendas, para manter sua contabilidade adequada, como exigido pelo CTN para as instituições imunes.

Este assunto será aprofundado no Capítulo XIII, Cuidados na Filantropia, item XIII.2, ao se tratar especificamente da Venda de Bens e Serviços.

X.4.(i) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

O IPVA é imposto estadual que incide sobre a propriedade de veículos automotores, e, nesses termos, tem como fato gerador a propriedade do veículo automotor, não incidindo

261. Art. 170, IV.

sobre embarcações e aeronaves. Pode ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do bem. Os contribuintes do IPVA são os proprietários de veículos automotores.

A imunidade constitucional de impostos alcança também o IPVA, incidente sobre a propriedade de veículos automotores por instituições de educação, saúde e assistência social.

A legislação do IPVA em São Paulo também exige o prévio reconhecimento administrativo dessa imunidade.²⁶² A partir de 2015, o pedido passou a ser eletrônico, e a exigir que a instituição requerente apresente uma das seguintes certificações: CEBAS²⁶³ (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social), OSCIP²⁶⁴ (Organização da Sociedade civil de Interesse Público), Declaração de Utilidade Pública Estadual²⁶⁵ e, se a instituição for de assistência social, o registro na Secretaria Estadual de Desenvolvimento Social²⁶⁶ ou o Certificado de Regularidade Cadastral de Entidades.²⁶⁷

Como visto anteriormente, essa documentação pode dar mais respaldo para a análise da autoridade fiscal, mas não pode ser condicionante da imunidade. Assim como São Paulo, a legislação do IPVA no Rio de Janeiro também exige o prévio reconhecimento administrativo da imunidade.²⁶⁸

Como se conclui, as instituições precisam avaliar a legislação aplicável em seu Estado, a fim de que não sofram questionamentos por deterem veículos automotores.

262. Lei do Estado de São Paulo 13.296/2008, Decreto do Estado de São Paulo 59.953/2013, Portaria CAT 27/2015.

263. Instituído pela Lei 12.101/2009.

264. Instituído pela Lei 9.790/99.

265. Lei do Estado de São Paulo 2.574/80.

266. Para ter essa inscrição, a instituição deve ter a inscrição prévia no Conselho Municipal de Assistência Social, Resolução SEDS-SP nº 2 e nº 8 de 2015.

267. Decreto do Estado de São Paulo 57.501/2011.

268. Art. 4º da Lei do Estado do Rio de Janeiro 2.877/97.

X.4.(j) Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

IPTU é previsto pelo CTN nos arts. 32 a 34, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana. Seu fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, situado na zona urbana do Município. Pode ser progressivo em razão do valor do imóvel, e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. A base de cálculo é o valor venal do imóvel e sua alíquota varia de um Município para outro, sendo admissível sua progressividade.

Tal imposto está compreendido no conceito de imunidade tributária das instituições de assistência social e de educação, o que se torna vital na hipótese de a instituição ser proprietária de imóveis.

Súmula vinculante do STF indica que os imóveis de instituições imunes, alugados a terceiros, permanecem imunes ao IPTU, desde que o valor do aluguel seja aplicado nas atividades essenciais de tais instituições.²⁶⁹ Esse entendimento vem sendo, ademais, reconhecido administrativamente pela Secretaria das Finanças de São Paulo nos procedimentos de reconhecimento administrativo da imunidade do IPTU.

No caso do Município de São Paulo, a Prefeitura exige que a instituição apresente auto declaração de imunidade perante a Secretaria das Finanças.²⁷⁰

269. Súmula STF 724 transformada na Súmula vinculante 52.

270. Instrução Normativa SF/SUREM n° 7, de 16 de junho de 2015 e Decreto do Município de São Paulo 56.141/2015.

Em São Paulo, Capital, há também isenção de IPTU para imóveis de propriedade de instituições culturais ou cedidos a elas em comodato para o exercício da atividade.²⁷¹

Na Cidade do Rio de Janeiro, os imóveis ocupados (locação ou comodato) por instituições culturais declaradas de utilidade pública em qualquer esfera (estadual, municipal ou federal), para o exercício da atividade cultural, estão isentos do IPTU.²⁷²

X.4.(k) Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* (ITBI)

ITBI o tributo municipal devido na transferência e aquisição de bens imóveis a título oneroso. Não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

A imunidade alcança o ITBI incidente na aquisição de imóvel pela instituição de educação ou de assistência social, e seu pedido deve ser feito à época da aquisição, especificamente para aquela transação.

No caso do Município de São Paulo, atualmente a declaração de imunidade pode ser obtida eletronicamente, por auto declaração através do Sistema de Declaração de Imunidades,²⁷³ para a lavratura da escritura de compra.

271. Lei 6.989/66, art. 18, II, “b”, e Lei do Município de São Paulo 13.672/2003, art. 1º.

272. Art. 61, VIII, da Lei 691/1984; inciso II, item 10, do Anexo 1 à Resolução SMF 1.818/2002.

273. Instrução Normativa SF/SUREM nº 7, de 16.6.2015, art. 6º; e Decreto do Município de São Paulo 56.141/2015.

No caso do Município do Rio de Janeiro, a instituição deve apresentar o pedido administrativo de reconhecimento da imunidade tributária perante a Prefeitura.²⁷⁴ Entretanto, a Secretaria Municipal de Fazenda do Rio de Janeiro vem demonstrando um entendimento bastante restritivo quanto ao direito à imunidade tributária relativamente às instituições de educação.

Em diversas decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro é possível constatar a tendência do órgão em limitar o direito à imunidade, seja por entender que apenas a educação formal (escolar e universitária) mereça a benesse constitucional,²⁷⁵ seja por entender que mesmo as instituições de educação formal devam pagar tributos, sob pena de se afrontar o princípio da livre-concorrência com relação às instituições com fins lucrativos, que atuem na mesma área.²⁷⁶ Nesta hipótese, resta à instituição imune recorrer à via judicial para garantir o exercício de seu direito.

X.4.(I) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Contribuinte é o prestador do serviço, o qual se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto algumas hipóteses previstas em lei.

274. Art. 3º, §5º, da Lei 691/1984; art. 132 do Decreto do Município do Rio de Janeiro 14.602/96.

275. Resolução SMF 1.818/2002.

276. Recursos Voluntário e Ex Officio nº 6.738, j. 27.09.2012; Recurso Voluntário nº 6.316, j. 08.06.2006; Recurso Voluntário nº 11.298, j. 16.06.2011; Recurso Voluntário nº 6.647, j. 01.07.2006.

Em geral a alíquota do ISS é de 5% e a base de cálculo é o preço do serviço.

A imunidade tributária das instituições de assistência social e de educação também alcança o ISS, devido na hipótese de prestação de serviços remunerados a terceiros, ou de recebimento de *royalties* pela licença de direitos de propriedade intelectual, tais como marca, obras de arte e direito autoral.

No caso do Município de São Paulo, a Prefeitura exige que a instituição apresente autodeclaração de imunidade perante a Secretaria das Finanças.²⁷⁷ Além disso, a instituição é obrigada a emitir nota fiscal de serviços não tributáveis.²⁷⁸ A Prefeitura costuma fiscalizar as instituições, para averiguar se as condições do CTN estão sendo atendidas.

Com relação à imunidade do ISS para as instituições de educação, a Secretaria das Finanças de São Paulo costuma considerar apenas aquelas de educação escolar. A interpretação acerca dos serviços de assistência social, porém, é mais abrangente.

Existem decisões do STF que entenderam que a cobrança de ingressos para cinema ou a receita decorrente da exploração de estacionamento não devem ser tributadas pelo ISS por se tratar de atividades por vezes relacionadas à atividade-fim da instituição, ou destinadas exclusivamente a angariar recursos para as atividades sociais da instituição imune.²⁷⁹

Em decisão de 1983,²⁸⁰ paradigma que se mantém atual, o STF entendeu que a Fundação Cultural de Belo Horizonte era imune ao ISS, apesar de cobrar pelo ensino e remunerar professores, desde que não distribuísse lucros. E acrescentou que não há como se formularem exigências para considerar

277. Instrução Normativa SF/SUREM n° 7, de 16 de junho de 2015 e Decreto 56.141/2015.

278. Instrução Normativa SF n° 8/2009 e Decreto do Município de São Paulo 47.350/2006, art. 6°.

279. RE 116.188, RE 218.503, RE 97.708-2, RE 257.700-6, RE 221.395, RE 237.718.

280. RE 97.797-0/MG.

a instituição de ensino abrangida pela imunidade tributária, estabelecendo limitações que a lei não autorize.

Quando a instituição imune a impostos importar serviços do exterior, porém, deve atentar para a incidência do ISS-Importação.

A legislação que regulamenta o ISS em âmbito nacional²⁸¹ determina que os tomadores de serviços provenientes do exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, são responsáveis pelo pagamento do imposto, devendo reter na fonte o seu valor.

Isso significa que, na importação de serviços, o tomador no Brasil é responsável pela retenção e pelo recolhimento do ISS ao Fisco Municipal, por determinação legal.

O imposto é efetivamente devido pelo prestador localizado no exterior, de tal sorte que o montante contribuído deve ser descontado do preço a ser pago ao prestador. Por esse motivo, a imunidade da instituição importadora do serviço é irrelevante.

No Município do Rio de Janeiro, no âmbito da isenção do ISS, a legislação concede isenção parcial para as instituições culturais, restrita aos serviços prestados aos próprios associados e desde que dentro das finalidades previstas em seu Estatuto Social.²⁸²

X.5 Contribuições Sociais abrangidas por imunidade e isenção

As contribuições sociais são espécies tributárias que assumem relevada importância no financiamento de setores importantes no contexto da Constituição Federal de 1988, com fundamento no seu art. 149, que as divide em três subespécies:

281. Lei Complementar nº 116/2003, art. 6º, § 2º, I.

282. Lei 691/84 (Código Tributário do Município do Rio de Janeiro), art. 12, III, e § 1º.

contribuições sociais em sentido estrito, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

As primeiras, as quais são objeto deste estudo, patrocinam o custeio da seguridade social e subdividem-se em (i) previdenciárias, quando destinadas especificamente à Previdência Social, pagas pelos segurados e pelas empresas em prol de seus funcionários, os quais usufruem de seus benefícios, e (ii) não previdenciárias, quando sirvam ao custeio da Assistência Social e da Saúde Pública em benefício de todos os cidadãos, independentemente de pagarem qualquer contribuição.

O financiamento do sistema da seguridade social é feito pela contribuição previdenciária, pela COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), pela contribuição ao PIS (Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público), e pela CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

De modo geral, a COFINS e o PIS incidem sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, exceção aos microempreendedores e empresas de pequeno porte, que contribuem pelo Simples Nacional, enquanto a CSLL incide sobre o lucro. A contribuição previdenciária incide sobre a folha de salários, pagamento a autônomos e *pro labore*.

O art. 195 da Constituição Federal,²⁸³ base para a instituição das contribuições destinadas à Seguridade Social (dentre elas, o PIS e a COFINS), em seu § 7º, garante a imunidade a contribuições sociais às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

283. Constituição Federal, art. 195, §7º: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Embora a Constituição Federal utilize a expressão “*isentas*”, está-se diante de verdadeira hipótese de *imunidade*, tendo em vista que o próprio texto constitucional impede a incidência das contribuições para a seguridade social sobre as entidades beneficentes de assistência social.

A educação não está incluída expressamente como atividade agraciada com a imunidade às contribuições sociais, como está na parte dos impostos. Entretanto, o STF²⁸⁴ determinou que a educação também deva ser abrangida por essa imunidade, como espécie do gênero assistência social, porque a própria CF prevê que a educação consiste, entre outras coisas, na qualificação das pessoas para o trabalho (art. 205), ao mesmo tempo em que prevê que a assistência social tem por objetivo a promoção da integração das pessoas ao mercado de trabalho (art. 203, III).

Nesse ponto, relembre-se que a imunidade tem por característica o fato de ser uma limitação ao poder de tributar estabelecida pela própria Constituição Federal, ao passo que a isenção constitui uma dispensa legal do pagamento de determinado tributo ou contribuição, concedida por meio de lei infraconstitucional.

A razão para a concessão da imunidade constitucional a essas instituições está calcada no fato de elas complementarem ou substituírem os Governos na obrigação de assegurar a seguridade social à população, o que inclui assistência, saúde e educação.

Tendo em vista que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade²⁸⁵ e não só por aqueles que têm capacidade contributiva, e que os serviços sociais prestados pelo Governo são oferecidos gratuitamente à população em geral, os requisitos para as entidades beneficentes de assistência

284. ADI/MC 2.028-5/DF.

285. Constituição Federal, art. 195.

social se enquadrarem como imunes às contribuições sociais são diferentes dos requisitos em relação aos impostos.

No caso das contribuições sociais, a legislação que regulamenta a imunidade das contribuições sociais²⁸⁶ determina que, para ser considerada imune, a instituição deve possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), concedido pelo Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS) no caso das instituições de assistência social, pelo Ministério da Educação no caso de instituições de educação, ou pelo Ministério da Saúde para as instituições de saúde.

Como a lei que institui o CEBAS como condição para a imunidade das contribuições sociais não é uma lei complementar, tem sido ela objeto de várias ações judiciais, como já comentado anteriormente.

Decisões recentes do STF,²⁸⁷ em ações diretas de inconstitucionalidade, consolidaram o entendimento de que as contribuições sociais abrangidas pela imunidade são todas aquelas previstas pela Constituição Federal como fonte de custeio da seguridade social,²⁸⁸ quais sejam: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL),²⁸⁹ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), PIS/COFINS-Importação e Contribuição Social Previdenciária devida pelo empregador (quota patronal). Entenderam também que a lei ordinária, tal como a Lei 12.101/2009, não pode inovar a definição de entidade beneficente de assistência social para fins do direito à imunidade, tendo em vista que a definição está contida na Constituição Federal. A partir das dessas decisões do STF, as

286. Lei 12.101/2009, Lei 12.868/2013 e Decreto 8.242/2014.

287. ADI 2.036, ADI 2.028, ADI 2.228, ADI 2.621 e RE com repercussão geral 566.622, julgados em 2.3.2017, ADIN 1.802, julgada em 12.04.2018.

288. Constituição Federal, art. 195 e Lei 12.101/2009, art. 29, c/c Lei 8.212/91, arts. 22 e 23.

289. Instrução Normativa RFB 1700/2017, arts. 10 a 13.

instituições de educação e assistência social podem pedir o reconhecimento judicial de sua imunidade e a restituição das contribuições sociais pagas nos últimos 5 anos.

Independente de discussão judicial, de acordo com a Lei 12.101/2009, a imunidade é reconhecida automaticamente para as instituições portadoras do CEBAS, em pleno vigor, cabendo a cada um dos Ministérios enviar uma declaração eletrônica à Receita Federal, com a relação das instituições certificadas.

X.5.(a) Condições exigidas pela Lei 12.101/2009

A Lei 12.101/2009 é lei ordinária que pretende regulamentar a imunidade das contribuições sociais. Como já mencionado, o STF já se posicionou no sentido de que uma lei ordinária não pode definir os limites da imunidade, mas tão somente os procedimentos necessários para o Estado verificar se a instituição atende às condições da imunidade estabelecidas pela Constituição Federal e por Lei Complementar (o Código Tributário Nacional, atualmente).

As condições impostas pela Lei 12.101/2009 são deveras restritivas. Essa lei exige que a instituição esteja formalmente vinculada aos órgãos públicos de saúde, educação ou assistência social e ofereça seus serviços de forma gratuita, ou parcialmente gratuita, à população em geral, de baixa renda ou em situação de vulnerabilidade social, conforme visto no Capítulo VIII.4.

Além de possuir o CEBAS a Lei 12.101/2009 exige ainda que:

- seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores não percebam remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos

dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da instituição, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;²⁹⁰

- aplique suas rendas, seus recursos e eventual *superávit* integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
- apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS;
- mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;
- não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;
- conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial;
- cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

290. Redação dada pela Lei 13.151/2015.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

- presente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006.

Essa legislação traz os parâmetros dos serviços a serem oferecidos à população, para fazer jus à concessão do CEBAS e, conseqüentemente, à imunidade das contribuições sociais, sem discussão judicial.

O CEBAS é concedido por um dos Ministérios competentes, Educação, Saúde e da Cidadania, que passou a abranger a Secretaria de Desenvolvimento Social. Portanto, as instituições que prestem serviços em mais de uma dessas áreas, terão seu certificado concedido por mais de um Ministério. O Ministério correspondente à área de atuação preponderante da instituição é o responsável por processar o pedido. A área preponderante é aquela na qual a instituição apresenta despesas em maior volume.

É, assim, de extrema importância que a instituição mantenha seus registros contábeis e de atividades de forma segregada entre as atividades.

X.5.(b) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Além da regulamentação da imunidade pela Lei 12.101/2009, a legislação específica de algumas contribuições traz elementos adicionais que devem ser considerados, em especial pelas instituições que não são portadoras do CEBAS.

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991 e, atualmente, é regida pela Lei 9.718/98, com as alterações a ela subsequentes.

São contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas

pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional. A contribuição incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, à alíquota geral de 3%, na modalidade cumulativa, ou 7,6%, na modalidade não cumulativa.

A legislação específica da COFINS é silente quanto à imunidade, aplicando-se diretamente as regras previstas na Constituição Federal, CTN e Lei 12.101/2009, acima indicadas. Ou seja, enquanto a instituição tiver o CEBAS em vigor, ela está imune à COFINS, sem qualquer discussão judicial.

Já há manifestações da própria Receita Federal do Brasil neste sentido.²⁹¹ Entretanto, uma decisão isolada da RFB asseverou que, até mesmo para as instituições detentoras do CEBAS, as receitas de vendas devem ser tributadas pela COFINS.²⁹²

Como já tratado, referido entendimento não está de acordo com a legislação em vigor, tampouco com os princípios constitucionais que cuidam da imunidade tributária. A nosso ver, a instituição continua a estar protegida pela imunidade tributária desde que reverta todas as suas receitas para o cumprimento dos seus objetivos de educação e assistência social.

X.5.(b.1) COFINS – Isenção das receitas de atividade própria

A legislação específica da COFINS concede uma isenção especial às receitas de “*atividades próprias*” das instituições de educação, assistência social, de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e associações sem fins lucrativos em geral, que não tenham o CEBAS.²⁹³

291. Solução de Consulta COSIT 34, de 27.03.2018; Solução de Divergência nº 1/11, da COSIT; Processo de Consulta nº 286/12, da Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 8ª. RF; Solução de Consulta Nº 34/2011, da Secretaria da Receita Federal; Processo de Consulta nº 75/11, da Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 9ª. RF.

292. Solução de Consulta Nº 34/2011, da Secretaria da Receita Federal.

293. Medida Provisória 2.158-35/01, art. 14, X.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Tanto na hipótese de isenção quanto na hipótese de imunidade, a Receita Federal do Brasil entende que as receitas de “atividades próprias”, imunes ou isentas, são apenas as de doações e de contribuições associativas,²⁹⁴ ou seja, sem uma contraprestação direta. Já as receitas decorrentes de contraprestação de serviços, devem ser tributadas pela COFINS, à alíquota de 3%, no caso das instituições imunes a impostos. Até há pouco tempo, havia quem entendesse que as instituições isentas estariam sujeitas à sistemática não cumulativa da COFINS, à alíquota de 7,6%.²⁹⁵ Todavia, a RFB trouxe recente interpretação que demonstra que apenas as pessoas jurídicas que apurem o imposto de renda pelo lucro real estariam sujeitas à COFINS não cumulativa, o que afasta das instituições esta modalidade de tributação pela COFINS. E, com base nisso, a RFB pacificou seu entendimento de que as receitas financeiras das instituições imunes ou isentas não estão sujeitas à tributação pela COFINS.²⁹⁶

Com relação às instituições sem fins lucrativos que não possuam o CEBAS e que são apenas isentas da COFINS, as receitas relativas às “atividades próprias” que fazem jus à isenção são aquelas decorrentes das atividades previstas no objeto social da instituição. Portanto, as receitas de atividades não previstas em seu objeto social são as únicas sujeitas à COFINS.

A própria jurisprudência administrativa já vem reconhecendo que as receitas de “atividades próprias” de uma instituição não podem ser consideradas simplesmente as decorrentes de doações e contribuições associativas.

Já existem diversas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), instância máxima nas discussões administrativas de tributos federais, no sentido de que receitas

294. Instrução Normativa RFB 247/02, art. 47, § 2º, ainda em vigor, mas já declarado ilegal pelo STJ em julgamento de recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.353.111/RS).

295. Lei 10.833/2003, art. 10, IV.

296. Solução de Consulta COSIT nº 34, de 27.03.2018.

de “atividades próprias” são todas aquelas decorrentes do exercício das finalidades da instituição, sendo irrelevante a existência ou não de contraprestação.²⁹⁷ Cite-se, nesse sentido, a súmula vinculante do CARF²⁹⁸ e o paradigma do STJ.²⁹⁹

Assim como no caso da imunidade a impostos, a imunidade de contribuições sociais conferida às entidades beneficentes de assistência social é subjetiva, ou seja, concedida à pessoa jurídica, e não à determinada receita, atividade ou bem da instituição. Por esse motivo, entende-se inconstitucional a incidência da COFINS sobre qualquer tipo de receita de entidades beneficentes de assistência social portadoras do CEBAS, mesmo aquelas auferidas como contraprestação pela venda de produto ou serviço, classificadas como “não próprias” pela RFB.

A jurisprudência que versa sobre a imunidade constitucional é firme no sentido de que a prática de atividades econômicas pela instituição imune não afasta a imunidade, desde que todo o *superávit* obtido seja destinado ao custeio de seus objetivos institucionais.³⁰⁰ Essa interpretação deve se aplicar à imunidade e à isenção da COFINS pelas mesmas razões.

X.5.(c) PIS

A contribuição ao PIS – Programa de Integração Social, foi instituída pela Lei Complementar 7/70, com o objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Como regra geral, ela incide sobre o

297. Julgados CARF: proc. 15504.019042/2010-09, 4ª Câmara, j. 25.07.2013; proc. 10680.004894/2005-71, 4ª Câmara, j. 30.07.2010; proc. 10680.014116/2005-91, 1ª Câmara, j. 01-3.2011; proc. 10680.004963/2004-66, 1ª Câmara, j. 07.11.2012.

298. Súmula 107: “A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.”

299. REsp 1.353.111/RS, representativo da controvérsia.

300. STF, RE 116.188-4/SP, RE 218.503-8/SP, RE 97.708-2/MG, RE 257.700-6/MG, RE 221.395-8/SP, RE.718-6/SP, ERE 210.251-2/SP.

faturamento das empresas, assim entendidas como pessoas jurídicas, nos termos da legislação do imposto de renda.

A própria lei indica que aquelas que tiverem empregados contribuirão ao PIS, de acordo com lei específica a elas aplicável. Como visto, as entidades beneficentes de assistência social, que são necessariamente instituições sem fins lucrativos, têm direito à imunidade das contribuições sociais, o que inclui a contribuição ao PIS.

Assim como com a COFINS, a legislação específica do PIS é silente quanto à imunidade, aplicando-se diretamente as regras previstas pela Constituição Federal, pelo CTN e pela Lei 12.101/2009.

O STF proferiu decisão favorável às instituições, reconhecendo o direito à imunidade total do PIS para as instituições detentoras do CEBAS.³⁰¹

Isso abre caminho para as instituições que vinham recolhendo o PIS sobre a folha de salários solicitarem a restituição da contribuição paga nos últimos 5 anos, bem como interromperem o recolhimento.

X.5.(c.1) PIS – Folha de Salários

A legislação específica do PIS, ao criar hipótese de incidência diferenciada no caso das instituições de educação, assistência social, de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e associações sem fins lucrativos em geral, demonstrou a intenção de que, mesmo as instituições detentoras do CEBAS, deveriam recolher o PIS, calculado a 1% sobre a folha de salários.³⁰²

Com base na decisão do STF já mencionada,³⁰³ todas as instituições detentoras do CEBAS estão aptas a deixar de

301. Recurso Extraordinário nº 636.941/RS, j. 13.02.2014.

302. Medida Provisória 2.158-35/2001, art. 13.

303. Recurso Extraordinário nº 636.941/RS, j. 13.02.2014.

recolher o PIS, também sobre a folha de salários, e a pedir a restituição do PIS pago durante a vigência do certificado, desde que atendam a todos os requisitos elencados na Lei 12.101/2009, já mencionados acima.

E ainda, com base nas decisões judiciais mais recentes do STF, em sede de Ações Diretas de Inconstitucionalidade,³⁰⁴ já referenciadas, até mesmo as instituições beneficentes de assistência social que não têm o CEBAS fazem jus à imunidade ao PIS.

X.5.(d) PIS e COFINS – Importação

A legislação que instituiu tais contribuições sociais³⁰⁵ definiu como fato gerador o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado. Contribuinte é a pessoa física ou jurídica contratante dos serviços prestados por residente ou domiciliado no exterior.

A base de cálculo de referidas contribuições é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições. As alíquotas são, respectivamente, 1,65% e 7,6% para PIS-Importação e COFINS-Importação.

Ocorre, entretanto, que, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, gozam da imunidade tributária das contribuições para a Seguridade Social.

A própria Lei 10.865/2004 reconhece a imunidade do PIS-Importação e da COFINS-Importação para os *“bens ou serviços importados pelas entidades beneficentes de assistência social, nos termos do §7º do art. 195 da Constituição Federal (...)”*.

304. ADI 2.036, ADI 2.028, ADI 2.228, ADI 2.621 e RE com repercussão geral 566.622, julgados em 02.03.2017, ADI 1.802, julgada em 12.04.2018.

305. Lei nº 10.865/2004, art. 3º.

As exigências previstas no CTN para o gozo a imunidade de impostos também se aplicam à imunidade de contribuições sociais. E, de acordo com a jurisprudência atual do STF, apenas esses requisitos podem ser exigidos das instituições, dado que não há outra lei complementar a respeito de imunidade das contribuições sociais.

Porém, como visto anteriormente, a Lei 12.101/2009 regulamenta a imunidade das contribuições sociais previstas no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, especificamente para as contribuições sociais previdenciárias, sobre o faturamento (COFINS) e sobre o lucro líquido (CSLL). Entretanto, há decisões judiciais que ampliam o leque e reconhecem que os requisitos exigidos pela Lei 12.101/2009 são aplicáveis a todas as contribuições sociais, inclusive ao PIS-Importação e à COFINS-Importação.³⁰⁶

Assim, caso a instituição possua o CEBAS, os pagamentos pelos serviços importados não estão sujeitos à incidência das contribuições ao PIS-Importação e à COFINS-Importação, afastada qualquer discussão judicial.

Para aquelas instituições que não possuem o CEBAS, ainda é preciso ingressar com ação judicial para ter seu direito à imunidade reconhecido.

X.6 Incentivos Fiscais à Doação e ao Patrocínio

A maior parte dos incentivos fiscais à doação ou ao patrocínio de causas de interesse público funcionam na modalidade de destinação do imposto devido a projetos previamente aprovados por um órgão público. Mas há também aqueles que

306. Agravo de Instrumento 200604000121796, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, j. 22.08.2007; Agravo de Instrumento 200404010337562, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, j. em 09.11.2004; Apelação 00234717820084036100, Tribunal Regional Federal da 3ª Região, j. em 28.02.2013; Apelação em Mandado de Segurança 200661000108379, Tribunal Regional Federal da 3ª Região, j. em 29.05.2008.

permitem a dedução da doação ou patrocínio da base de cálculo do imposto devido.

As causas atualmente abrangidas são crianças e adolescentes, idosos, saúde, esportes e cultura.

A sistemática adotada é extremamente burocrática, tanto para o doador quanto para o donatário e resulta no subaproveitamento da renúncia fiscal admitida pela legislação.

Além disso, o incentivo fiscal vinculado a projetos contribui para a sustentabilidade de curto prazo das instituições, o que não lhes permite planejar suas atividades com uma visão de médio ou longo prazo.

X.6.(a) IRPF e IRPJ

Ao invés de pagar o total do IR devido diretamente ao Governo Federal, o contribuinte pessoa física pode destinar até 8%³⁰⁷ do IRPF devido para os Fundos da Criança e Adolescente, do Idoso ou da Cultura, e para projetos culturais, audiovisuais, desportivos, de prevenção e combate ao câncer ou de atendimento a pessoas com deficiência, à sua escolha.

Os Fundos Públicos são mecanismos de descentralização do orçamento das entidades públicas e de direcionamento de recursos públicos a uma destinação específica.

Para tanto, é preciso apresentar a DIRPF no modelo completo, sem utilização do desconto simplificado.

No caso de contribuinte pessoa jurídica que apure o imposto de renda pelo lucro real, o limite de dedução varia de 1% de 4% do imposto devido.³⁰⁸

Com exceção para as doações ao Fundo da Criança e do Adolescente, a doação deve ser efetuada até 31 de dezembro

307. Lei 9.250/95, art. 12, §1º e Lei 9.532/97, art. 22.

308. Lei 9.532/97, art. 6º e legislação de cada incentivo fiscal.

de cada ano. A partir de 2020 essa exceção se aplicará também às doações ao Fundo do Idoso.³⁰⁹

É possível deduzir do IR apurado as doações realizadas tanto em bens como em dinheiro, neste último caso comprovado por meio de depósito identificado na conta corrente do Fundo ou do projeto cultural, esportivo ou de saúde.

No caso da doação em bens, o valor a ser deduzido do IR é aquele pelo qual o bem houver sido registrado na última DIRPF do contribuinte doador, desde que não exceda o valor de mercado, ou o valor efetivamente pago, no caso de o bem ter sido adquirido no mesmo ano da doação.

O contribuinte deve manter em arquivo os comprovantes de propriedade do bem doado, bem como o recibo de doação emitido pelo Conselho ou órgão gestor do Fundo, ou mesmo pelo titular do projeto escolhido. Do recibo devem constar o número de ordem, seus dados, a data da doação, o valor doado e o ano calendário, a que se referem a doação. Este recibo é entregue pelo Conselho, pelo órgão responsável ou pela instituição favorecida, tanto para o doador quanto para Receita Federal do Brasil.

X.6.(b) Fundo de Direitos da Criança e do Adolescente

Os Fundos de Direitos da Criança e Adolescente, previstos pelo Estatuto da Criança e do Adolescente em seu art. 260, têm como objetivo financiar projetos que atuem na garantia da promoção, proteção e defesa dos direitos da criança e do adolescente.

Os recursos do fundo devem ser utilizados para a implementação da política de promoção, defesa e proteção dos direitos da criança e adolescente em conformidade com as diretrizes formalmente deliberadas pelo conselho estadual/municipal de direitos da criança e do adolescente, monitorados pelos Conselhos de Direitos da Criança e do Adolescente.

309. Lei 13.797/2019.

Seu cadastramento consiste na sistematização de informações em nível nacional de fundos aptos a receberem doações dedutíveis do Imposto de Renda. A veracidade das informações constantes no cadastro é de responsabilidade dos gestores dos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente distrital, estaduais e municipais.

A Secretaria de Receita Federal do Brasil faz a avaliação final de quais fundos estão aptos a receber doações. O cadastro é imprescindível e visa a oferecer ao contribuinte-doador maior segurança e transparência, na medida em que o fundo destinatário da doação está em regularidade certificada pelo fisco federal.

O órgão público responsável pela administração do fundo deve prestar informações conforme solicitado, e em observância da legislação específica, no que se refere ao sigilo fiscal.

Alguns Municípios, como São Paulo por exemplo, permitem que o doador escolha especificamente o projeto já aprovado pelo Conselho Municipal da instituição de sua preferência, mediante indicação ao próprio Fundo, mas, mesmo nessa hipótese, para o contribuinte poder abater do IR devido, a doação deve ser feita diretamente ao Fundo e não à instituição escolhida. O Fundo é quem transfere os recursos a projetos públicos ou privados de instituições sem fins lucrativos, aprovados pelo Conselho dos Direitos da Criança e do Adolescente.

Para as pessoas jurídicas,³¹⁰ a dedução é limitada a 1% do IR devido, não se submetendo a limite em conjunto com outras deduções, e pode ser feita do imposto trimestral ou mensal, com ajuste anual, sempre dentro do período a que se refira a apuração do imposto. A dedução deve ser efetuada do IR devido, sem considerar o adicional do IR, do qual não pode haver qualquer dedução. A doação não pode ser deduzida como despesa operacional. Para fins de comprovação, a pessoa jurídica deve registrar em sua escrituração os valores doados, bem assim manter em boa guarda a documentação correspondente.

310. Lei 8.069/90; art. 206, inciso I, da CF; Lei 9.249/95, art. 3º, § 4º e Instrução Normativa SRF 267/2002.

Pessoas físicas podem destinar, desde que optem pelo modelo completo da declaração, até 6% do valor do imposto devido para as doações realizadas durante o ano-calendário, da Declaração de Ajuste Anual. A limitação se aplica ao total das doações realizadas aos Fundos da Criança e do Adolescente, do Idoso, da Cultura e aos projetos culturais ou esportivos.

Na situação de não ter sido destinado o Imposto de Renda durante o ano-calendário, a destinação é permitida até o término do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual, geralmente 30 de abril, porém com limite de 3% do imposto devido na Declaração. A destinação também pode ser feita na hipótese em que o contribuinte tenha direito à restituição.

Nesse caso, o contribuinte deve informar na Ficha de Doações Diretamente na Declaração – ECA, constante no quadro resumo da DIRPF, o valor a ser doado (limite disponível é informado pelo programa) e o Fundo escolhido. O próprio programa da DIRPF emite um DARF específico, que deve ser pago até 30 de abril. O não pagamento enseja a glosa e a consequente cobrança do valor. O pagamento deve ser efetuado ainda que o contribuinte tenha direito à restituição, ou tenha escolhido o pagamento em quotas, mediante débito automático.

X.6.(c) Fundo do Idoso

Fundo do Idoso é um mecanismo de incentivo fiscal, com base no Imposto de Renda, que visa à garantia de direitos da pessoa idosa, conforme determina o Estatuto do Idoso. Apesar de ter como base um imposto de competência federal, os Fundos do Idoso funcionam de forma descentralizada em todo o país, ou seja, cada Estado e cada Município deve criar seus respectivos fundos.

Em cada unidade da federação, cabe aos Conselhos de Direitos do Idoso a gestão, a definição das regras e a fiscalização dos fundos. Cada Conselho, que é uma instância paritária (metade de representantes do governo e o restante eleito pela

sociedade civil), tem liberdade na definição das regras específicas de funcionamento do fundo correspondente.

Dentre tais regras, destaca-se a que determina como se dá a captação de recursos.

Historicamente, observam-se três tipos de regras sobre a destinação de recursos pelos doadores (empresas e pessoas físicas): captação centralizada, modelo híbrido e doação livre.

Nos fundos com captação centralizada, os doadores depositam o recurso diretamente na conta do fundo, porém sem possibilidade de indicar um projeto ou programa de sua preferência. Nesse modelo, após o depósito do recurso na conta do Fundo, um chamamento público é realizado para definir quais iniciativas serão executadas com os recursos mobilizados.

Em contraposição, ainda persistem no Brasil alguns fundos que trabalham com um modelo de doação livre. Neste caso, empresas fazem doações para os Fundos e determinam o que deve ser feito com o recurso, podendo ser destinado a uma organização ou para execução direta de algum projeto específico da Prefeitura. No modelo de doação livre, a definição da empresa se sobrepõe a qualquer processo de deliberação do Conselho.

É importante chamar a atenção para o fato de que esse modelo de doação por livre escolha do doador, sem qualquer seleção pelo órgão público, está em desacordo com o Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (Lei 13.019/2014). A nova legislação veda a celebração de termos de fomento ou de colaboração sem a realização de chamamento público prévio. Os Municípios que adotem este modelo precisam, portanto, adequar sua legislação vigente a um processo em que os projetos sejam aprovados pelo Conselho mediante chamamento público.

As melhores práticas recomendam o modelo híbrido, pelo qual as empresas depositam o recurso na conta do fundo, já indicando o projeto a ser financiado pela doação. Esse

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

projeto, no entanto, deve ser previamente analisado e aprovado pelo Conselho, por meio de um chamamento público.

Cabe ao Conselho definir as diretrizes para aprovação dos projetos, que serão submetidos via edital. Ou seja, somente os planos de trabalho alinhados com a política do idoso local serão aprovados. Além disso, muitos fundos que trabalham nesse modelo permitem a retenção de um percentual do valor captado para o apoio a projetos prioritários para a política pública municipal.

As doações que são realizadas pelas pessoas jurídicas são consideradas não dedutíveis, para efeito de Lucro Real e Base de Cálculo da Contribuição Social; porém, de acordo com a Lei 9.249/95, para as empresas que apurem o imposto de renda com base no lucro real, é permitida a dedução de determinadas doações, desde que seja respeitado o limite da dedutibilidade estipulada em lei.

O contribuinte pode abater 100% das doações feitas diretamente aos Fundos do Idoso nacional, estadual, municipal ou do Distrito Federal.³¹¹

Para as pessoas jurídicas, a dedução é limitada a 1% do IR devido em cada período de apuração, vedada a dedução como despesa operacional, como se disse.

Para as pessoas físicas, a dedução é limitada a 6% do IR devido na DIRPF. Esta limitação se aplica ao total das doações realizadas aos Fundos da Criança e do Adolescente, do Idoso, da Cultura e aos projetos culturais ou esportivos.

A doação deve ter sido feita diretamente ao fundo escolhido, que transfere os recursos a projetos públicos ou privados, realizados por instituições sem fins lucrativos, aprovados pelo Conselho do Idoso.

É importante ressaltar que as doações de empresas e pessoas físicas sempre têm de ser realizadas na conta do Fundo

311. Lei 12.213/2010.

do Idoso escolhido, que deve ter um CNPJ próprio e uma conta bancária específica, diferente da conta da Prefeitura ou do Estado, não devendo ser feita diretamente à instituição que atende idosos. O recurso é repassado para projetos aprovados pelo respectivo Conselho.

X.6.(d) Projetos Culturais e Audiovisuais

O doador ou patrocinador de (i) Projetos Culturais ou Audiovisuais aprovados pelo Ministério da Cultura (MinC) ou pela Agência Nacional do Cinema (Ancine), e de (ii) obras cinematográficas brasileiras aprovadas pela Ancine, pode deduzir do imposto devido na Declaração do IR, no caso de pessoa física, de 60% a 100% das doações ou patrocínios efetuados, e, tratando-se de pessoa jurídica, de 30% a 100%, das doações ou patrocínios feitos. O percentual varia de acordo com as características do projeto e da forma de contribuição, se via doação ou patrocínio.

O contribuinte também pode abater 100% (iii) das doações ou patrocínios feitos até 31 de dezembro do exercício anterior ao Fundo Nacional da Cultura, (iv) dos investimentos feitos em obras cinematográficas brasileiras aprovadas pela Ancine, através da aquisição de quotas de comercialização, e (v) da aquisição de quotas de Fundo de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional (Funcines).³¹²

Em todos esses casos, a dedução para a pessoa física está limitada a 6% do IR devido e, para a pessoa jurídica, a 4% do IR devido no período de apuração. Para as pessoas físicas, o limite se aplica ao total das doações realizadas aos Fundos da Criança e do Adolescente, do Idoso, da Cultura e aos projetos culturais ou esportivos.

Além da doação ou do patrocínio em dinheiro ou em bens, no caso de projetos culturais e audiovisuais, é possível abater do IR

312. Lei 8.313/91, Lei 8.685/93 e Lei 9.532/97, art. 6º, inciso II.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

as doações e/ou patrocínios realizados através da cessão de bens móveis ou imóveis, como por exemplo o comodato de uma casa.

Neste caso, o valor a ser deduzido do IR é o preço de mercado que o contribuinte deixou de receber durante o período de cessão (no exercício anterior).

A doação e o patrocínio não podem ter sido feitos a projeto cultural ou audiovisual de pessoa vinculada ao contribuinte, assim entendida, (i) a pessoa jurídica da qual o contribuinte seja titular, administrador, gerente, acionista ou sócio, na data da operação, ou nos doze meses anteriores; (ii) cônjuge, parentes até terceiro grau, inclusive os afins, e seus dependentes ou dependentes dos administradores, titulares, acionistas ou sócios de pessoa jurídica vinculada ao contribuinte. É permitida a dedução, no entanto, das doações ou patrocínios feitos a projeto incentivado de instituições culturais sem fins lucrativos criadas pelo contribuinte.

No caso dos investimentos na área audiovisual, tanto com relação às quotas de comercialização quanto às quotas do Funcines, a dedução está condicionada a que os investimentos tenham sido feitos no mercado de capitais, em ativos permitidos por lei e autorizados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). O contribuinte deve manter em arquivo o Certificado de Investimento ou os documentos de aquisição das quotas do fundo, e somente pode deduzir do IR o valor do investimento se for o primeiro adquirente do Certificado de Investimento.

A alienação dos Certificados de Investimento está sujeita à tributação do ganho de capital. Os rendimentos, ganhos de capital e ganhos líquidos, assim como o resgate das quotas, estão sujeitos à tributação aplicável aos fundos de investimento.

Além da baixa dos bens doados, no caso de investimento na indústria audiovisual, o contribuinte deve declarar as quotas de comercialização, conforme Certificado de Investimento, e as quotas do Funcines, de acordo com o informe do gestor do Fundo.

No caso da cessão temporária de bens, o contribuinte deve mantê-los em sua declaração de bens e direitos.

X.6.(e) Projetos Esportivos e Paradesportivos

O contribuinte pode abater 100% das doações e patrocínios feitos a projetos esportivos ou paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte.³¹³

Para as pessoas jurídicas, a dedução é limitada a 1% do imposto devido no período de apuração, sem redução ou exclusão dos outros benefícios fiscais em vigor. A doação não pode ser deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Para as pessoas físicas, a dedução é limitada a 6% do IR devido na DIRPF. Esta limitação se aplica ao total das doações realizadas aos Fundos da Criança e do Adolescente, do Idoso, da Cultura e aos projetos culturais ou esportivos.

Além da doação e/ou do patrocínio em dinheiro ou em bens, no caso de projetos desportivos ou paradesportivos é possível abater do IR as doações e/ou patrocínios realizados através da prestação gratuita de serviços, da cobertura de gastos, ou da cessão gratuita de bens móveis ou imóveis.

No caso de doação e/ou patrocínio em serviço, o valor a ser deduzido do IR deve ser equivalente ao valor praticado pelo mercado. Na hipótese de cobertura de gastos, o valor a ser deduzido deve corresponder ao custo do dispêndio, comprovado mediante documentação hábil. No caso da cessão de bens móveis ou imóveis, o valor a ser deduzido deve equivaler ao preço de mercado que o doador deixar de receber durante o período de cessão (no exercício anterior).

A doação e o patrocínio não podem ter sido feitos a Projeto Esportivo de pessoa vinculada ao contribuinte, assim entendida (i) a pessoa jurídica da qual o contribuinte seja titular,

313. Lei 11.438/2006.

administrador, gerente, acionista ou sócio, na data da operação, ou nos doze meses anteriores; (ii) cônjuge, parentes até terceiro grau, inclusive os afins, e seus dependentes ou dependentes dos administradores, titulares, acionistas ou sócios de pessoa jurídica vinculada ao contribuinte; e (iii) a pessoa jurídica coligada, controladora ou controlada ou que tenham como administradores, titulares, acionistas ou sócios de pessoa jurídica as pessoas referidas no item (ii).

No caso da cessão temporária de bens, o contribuinte deve mantê-los em sua declaração de bens e direitos.

X.6.(f) Programa de Apoio à Atenção Oncológica (PRONON) e da Saúde da Pessoa com Deficiência (PRONAS)

O Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (PRONON) e o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (PRONAS/PCD) foram desenvolvidos para incentivar ações e serviços implementados por instituições, associações e fundações privadas sem fins lucrativos que atuem no campo da oncologia e da pessoa com deficiência.³¹⁴

O intuito é amplificar a oferta de serviços e expandir a prestação de serviços médico-assistenciais, apoiar a formação, o treinamento e o aperfeiçoamento de recursos humanos em todos os níveis, bem como realizar pesquisas clínicas, epidemiológicas, experimentais e socio-antropológicas.

Para tanto, as instituições devem aprovar previamente, junto ao Ministério da Saúde, os projetos que pretendem realizar com os recursos do incentivo fiscal. Para se habilitarem a esse benefício, devem ter ainda uma das seguintes certificações:

- CEBAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social³¹⁵

314. Lei 12.715/2012.

315. Lei 12.101/2009.

- OS – Organização Social³¹⁶
- OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público³¹⁷

O PRONON e o PRONAS permitem que empresas tributadas pelo lucro real e pessoas físicas optantes pelo modelo de declaração completa destinem parte do seu Imposto de Renda para projetos de entidades filantrópicas na área oncológica e de pessoas com deficiência.

Para as pessoas jurídicas, a dedução é limitada a 1% do IR do imposto devido em cada período de apuração, trimestral ou anual, para cada um dos Programas, totalizando 2%, sendo vedada a dedução como despesa operacional. Essa dedução não exclui outros benefícios, abatimentos e deduções em vigor. A dedução deve ser feita do IR devido sem considerar o adicional do IR, do qual não pode haver qualquer dedução.³¹⁸

Para as pessoas físicas, a dedução é limitada a 1% do IR devido para cada um dos Programas, totalizando 2%.

As doações a projetos aprovados no PRONON ou no PRONAS não impedem que empresas utilizem outros mecanismos de dedução fiscal, como Lei Rouanet, Lei do Esporte, Fundo do Idoso, Fundo para a Infância e Adolescência (FIA).

Além da doação e/ou do patrocínio em dinheiro ou em bens, no caso de projetos vinculados ao PRONON e ao PRONAS, é possível abater do IR as doações e/ou patrocínios realizados através de (i) comodato ou cessão de uso de bens imóveis ou equipamentos; (ii) realização de despesas em conservação, manutenção ou reparos nos bens móveis, imóveis e equipamentos; e (iii) fornecimento de material de consumo, hospitalar ou clínico, de medicamentos ou de produtos de alimentação.

316. Lei 9.637/98.

317. Lei 9.790/99.

318. Lei 9.249/95, § 4º, do art. 3º.

Em qualquer das hipóteses, a dedução não pode ultrapassar o valor de mercado. Para determinar o valor, é possível fazer uma avaliação, contendo o nome, endereço e o CPF ou CNPJ dos avaliadores.

O contribuinte deve manter em arquivo o laudo de avaliação, se houver, os comprovantes das despesas em conservação, manutenção ou reparos realizados em favor da instituição ou de material de consumo.

No caso da cessão temporária de bens, o contribuinte deve mantê-los em sua declaração de bens e direitos.

X.6.(g) Limites individuais e Globais aplicáveis à Pessoa Física e Jurídica

Nos itens acima constam os limites individuais de destinação a cada Fundo ou Projeto acima descritos, sendo que o contribuinte pessoa física pode destinar no máximo 8% do IR devido, sendo até 6% para as áreas da Criança e do Adolescente, do Idoso, da Cultura e do Desporto, e mais 2% para a área de Saúde (PRONON e PRONAS).

Assim, se o contribuinte destinou, por exemplo, 2% do IR devido a um projeto voltado à criança e ao adolescente, pode disponibilizar mais 1% do seu IR a cada um dos demais Fundos ou projetos incentivados voltados ao idoso, à cultura e ao esporte, e mais 2% ao PRONON ou ao PRONAS.

No caso das pessoas jurídicas, além dos limites específicos de cada incentivo, o limite global aplicável às doações a projetos culturais e audiovisuais, assim como ao Programa de Atendimento ao Trabalhador, é de 4% do imposto de renda devido, não se aplicando às doações aos Fundos da Criança e do Adolescente e do Idoso, aos projetos desportivos e ao PRONON e PRONAS.³¹⁹ O valor do adicional do imposto de renda deverá ser recolhido integralmente, não sendo permitida qualquer dedução.³²⁰

319. Lei 9.532/97, art. 6º.

320. Lei 9.249, art. 3º, §4º e art. 625 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado

X.6.(h) Dedutibilidade das Doações a Organizações da Sociedade Civil – IRPJ/CSLL

Além da possibilidade de direcionamento do IRPJ devido pela empresa que apura imposto de renda pelo lucro real, antes tratado, para projetos de saúde, cultura e para os fundos do idoso e da criança e do adolescente, as pessoas jurídicas podem também tratar como despesa operacional, dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as doações efetuadas a Organizações da Sociedade Civil.³²¹

Com esse incentivo, o contribuinte e o Governo Federal, juntos, destinam recursos diretamente às organizações, ainda que o dispêndio tenha saído dos cofres da empresa. Isso porque, ao deduzir a doação como despesa operacional, a empresa acaba por reduzir seu IRPJ e CSLL em valor equivalente a 34%³²² do valor doado.

O benefício é a dedução das doações do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), como despesa operacional, e quem dele pode usufruir são exclusivamente as pessoas jurídicas que apurem o IR pelo lucro real, até o limite de 2% (dois por cento) do lucro operacional, antes de computada a sua dedução.

Os requisitos da organização beneficiária (donatária) são os seguintes:

- (a) entidade civil legalmente constituída no Brasil sem fins lucrativos;
- (b) que preste serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes ou em benefício da comunidade onde atuem;

pelo Decreto 9.580/2018.

321. Lei nº 9.249/95, art. 13, § 2º, inciso III.

322. IRPJ (15% e Adicional de 10%) e CSLL (9%). Note-se que, no caso de instituições financeiras, a CSLL tem alíquota de 15%.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

- (c) que seja organizações da sociedade civil, conforme Lei 13.019/2014 (*entidade privada sem fins lucrativos que não distribua entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores ou terceiros eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplique integralmente na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva*);
- (d) que observe o princípio da universalização dos serviços;
- (e) que tenha dentre seus objetivos sociais, um dos previsto no art. 3º da Lei 9.790/99, independentemente de certificação (*promoção da assistência social; promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; promoção gratuita da educação, promoção gratuita da saúde; promoção da segurança alimentar e nutricional; defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; promoção do voluntariado; promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; experimentação, não lucrativa, de novos modelos socio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse supletivo; promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais; estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas; estudos e pesquisas para o desenvolvimento, a disponibilização e a implementação de tecnologias voltadas à mobilidade de pessoas, por qualquer meio de transporte*);

- (f) que vede ou não participe de campanhas de interesse político-partidário ou eleitoral, por qualquer meio ou forma.

As doações, quando feitas em dinheiro, devem ser realizadas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária, e a pessoa jurídica doadora deve manter em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal,³²³ fornecida pela instituição beneficiária, comprometendo-se expressamente a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto.

Vejamos, de forma esquemática e resumida, o benefício fiscal que a pessoa jurídica doadora pode usufruir.

Doação	100.000,00
Lucro operacional	5.000.000,00
IRPJ/CSLL antes da dedução	1.700.000,00
2% do Lucro Operacional	100.000,00
Novo Lucro Operacional, após a dedução da doação	4.900.000,00
IRPJ/CSLL depois da dedução	1.666.000,00

Benefício fiscal efetivo	34.000,00
---------------------------------	-----------

X.6.(i) ICMS São Paulo

O Governo de São Paulo criou o programa de ação cultural,³²⁴ PAC.SP ou Proac.SP, que tem como objetivo apoiar e

323. Instrução Normativa RFB 87/96, Ato Declaratório Executivo COAEF 19/2006.

324. Lei do Estado de São Paulo 12.268/2006.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

patrocinar a renovação, o intercâmbio, a divulgação e a produção artística e cultural no Estado, bem como preservar e difundir o seu patrimônio cultural material e imaterial no Estado; apoiar pesquisas e projetos de formação cultural, e a diversidade cultural, apoiando e patrocinando a preservação e a expansão dos espaços de circulação da produção cultural.

São Paulo também incentiva doações realizadas a projetos desportivos.³²⁵

Em ambos os casos, para incentivar doações e patrocínios por empresas, o Governo concede incentivo fiscal de ICMS, limitado a 0,2% da parte cabível ao Estado da arrecadação anual de ICMS. O benefício fiscal varia de 0,01% a 3% do ICMS devido, fixado anualmente por decreto estadual.

A instituição deve ter programa de ação cultural, previamente aprovado pela Secretaria Estadual da Cultura. E os projetos desportivos devem ser credenciados pela Secretaria de Esporte, Lazer e Turismo do Estado de São Paulo, conforme regulamentação.

É louvável a inovação criada pelo Governo do Estado de São Paulo com o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo,³²⁶ o famoso “NOTA FISCAL PAULISTA”, que possibilita que contribuintes do ICMS paulista doem o valor que teriam a receber deste imposto destacado em cupons fiscais de suas compras a instituições de assistência social, de saúde, de educação, cultura e de defesa e proteção animal.

As instituições beneficiam-se do Nota Fiscal Paulista, recebendo créditos de ICMS e bilhetes para concorrer aos sorteios, a partir de documentos fiscais relativos às aquisições próprias, ou de documentos fiscais doados por consumidores.

Para participar, as instituições precisam se cadastrar junto aos órgãos do Estado que verificam se elas efetivamente

325. Lei 13.918/2009, art. 16 e Decreto 55.636/2010 do Estado de São Paulo.

326. Lei nº 12.685/2007 e Decreto 54.179/2009 do Estado de São Paulo.

atuam nas áreas da assistência social, de saúde, de educação, de cultura e de defesa e proteção animal.

Os recursos devem ser contabilizados como receita de doação de crédito de ICMS e seu uso é livre, dentro do objeto social da instituição.

Referido programa é um sucesso sob diversos aspectos.

Aumentou a arrecadação sem aumentar proporcionalmente o gasto com a máquina pública necessária para fiscalizar inúmeros estabelecimentos comerciais que antes sonegavam o ICMS, ao não emitirem o cupom fiscal.

O cidadão paulistano passou a exigir o cumprimento da lei e a pedir o cupom fiscal, sentindo no bolso o benefício financeiro, quase que simbólico, no tocante ao valor, mas de profunda relevância no fortalecimento do exercício da cidadania.

Com o tempo, as instituições se organizaram e essa passou a ser uma fonte relevante de recursos, tanto para aquelas recordistas nessa modalidade de arrecadação, que acumulam mais de um milhão de reais por semestre, e esse recurso passou a ser fonte de custeio para ações estratégicas para as quais é difícil captar recursos, quanto para as instituições pequenas, que passaram a contar com essa quase única fonte de recursos livres, tão bem-vindos para situações de emergência, para atividades-meio, ou para atividades-fim, necessárias para garantir a transparência e gestão profissional eficiente, algo que a maioria dos doadores ou parceiros, mesmo públicos, não querem bancar, mas sim exigir.

O Governo também ganhou, pois passou a contar com a vigilância dos consumidores para garantir a emissão fiscal e, por consequência, a arrecadação, ao espalhar urnas pelos diversos estabelecimentos comerciais e ao incentivar a emissão dos valiosos cupons. Ganhou também ao revigorar as organizações da sociedade civil que cumprem parte das funções do Estado ao levar seus serviços à população e sociedade, sem fins lucrativos para seus instituidores.

Até o final de 2017, o programa distribuiu quase 16 bilhões de Reais a cidadãos e instituições cadastradas. Desse valor, apenas 6% foram destinados às instituições.

Atualmente constam como ativas no programa cerca de 4.300 instituições.

X.6.(j) ISS São Paulo

A Prefeitura do Município de São Paulo (PMSP) concede incentivo fiscal de ISS a contribuintes pessoas físicas ou jurídicas para a realização de projetos culturais, com objetivo apoiar e promover a diversidade cultural, reconhecer e patrocinar ações de produção artística e cultural, proteger o patrimônio material e imaterial do Município, ampliar o acesso e fruição de produções artísticas e culturais, inclusive locais.³²⁷

Esse benefício fiscal é concedido da seguinte forma: o contribuinte pode utilizar, para pagamento de tais impostos, o valor destinado a projetos culturais, até o limite de 20% do valor devido a cada incidência dos tributos. Há uma limitação para o gozo de tal benefício, uma vez que em cada período de competência do ISS, a alíquota efetiva mínima deve ser de 2%.

A PMSP, visando à ampliação e à democratização do acesso à prática esportiva, também concede benefício fiscal a quem estimular e promover a revelação de atletas locais, proteger a memória das expressões esportivas da Cidade de São Paulo, estimular a requalificação urbanística por meio da recuperação ou instalação de equipamentos para a prática esportiva, e incentivar a adoção de clubes desportivos da comunidade.

O benefício é concedido por meio da emissão de certificado de incentivo, com validade de um ano, que pode ser utilizado para o pagamento de 10% a 50% de ISS e de IPTU devidos pelo contribuinte, não podendo, no caso do ISS, resultar,

327. Lei municipal de São Paulo 15.948/2013.

direta ou indiretamente, na redução, em cada período de competência do ISS, da alíquota efetiva mínima de 2%.

X.7 Impactos fiscais para o filantropo pessoa física

No momento em que o filantropo se decide por colaborar com seu próprio patrimônio a uma causa social, ele deve estar orientado a avaliar se há impostos a pagar, por ele e/ou pelo donatário, e se há possibilidade de ele ser responsabilizado tanto pelo pagamento por si quanto pelo não pagamento do tributo pelo donatário.

Nas doações realizadas pelo filantropo pessoa física, tanto para donatário pessoa física quanto para instituições, é fundamental analisar o valor pelo qual se dá eventual doação.

Sobre doações em dinheiro não incide o IRPF (imposto de renda da pessoa física), devendo o doador manter em arquivo (por 5 anos) o recibo da doação e o comprovante de pagamento.

Mas a doação de bem ou direito pode ser realizada pelo valor de custo ou pelo valor de mercado do ativo doado, à escolha do filantropo, e, caso decida ele fazê-la pelo valor de mercado, na hipótese de haver diferença positiva entre o valor do bem ou direito constante de sua Declaração de Imposto de Renda e o valor doado, pode incidir o IRPF sobre o ganho de capital.

À exceção da regra, as doações de livros, objetos fonográficos ou iconográficos, obras de arte e audiovisuais, ainda que feita a valor de mercado e este seja superior ao valor de declaração, se efetuada a órgãos públicos, autarquias, fundações públicas ou entidades civis sem fins lucrativos, e desde que os bens e direitos doados sejam incorporados ao acervo de museus, bibliotecas ou centros de pesquisa ou ensino no Brasil, com acesso franqueado ao público em geral, o IRPF não incide.

Nesses casos específicos, a legislação do imposto de renda permite que o doador considere como valor da doação, para fins de IR, o valor por ele declarado, ainda que haja ganho

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

de capital, e mesmo que o recibo da doação seja expresso pelo valor de mercado. O donatário pode considerar o valor de mercado para registro contábil do bem ou direito recebido em doação. Entretanto, se o donatário vier a alienar tal bem ou direito, deve calcular o ganho de capital considerando o custo de aquisição igual a zero. Ou seja, o donatário torna-se contribuinte do imposto de renda sobre o ganho de capital, caso não se trate de instituição imune ou isenta do imposto de renda, no momento da alienação.

Por outro lado, se o valor da doação for aquele constante da última declaração do doador, ou o valor pago no caso de o bem ter sido adquirido no mesmo ano em que foi doado, não há imposto de renda a pagar. Em ambos os casos, o doador e o donatário devem manter em arquivo (e registro contábil) o documento da doação.

Ponto relevante a avaliar é a existência ou não de incentivo fiscal do IRPF, conforme tratado anteriormente, no item X.5, acima. Nas doações de bens e direitos, nas quais se aproveite incentivo fiscal de dedutibilidade do imposto de renda, é preciso interpretar o que cada legislação específica dispõe sobre o valor a ser considerado como de doação, ou seja, o histórico ou o de mercado, e atentar para as consequências tributárias decorrentes.

Outrossim, deve o doador verificar atentamente a incidência ou não do ITCMD, normalmente devido pelo donatário, com algumas exceções, ressaltando-se que a maioria das legislações estaduais determina que o doador é responsável solidário pela contribuição ao imposto, quando o donatário não o fizer.

É preciso verificar a legislação do Estado de residência do doador e do donatário para se entender quem é o contribuinte do imposto. Em São Paulo, a legislação determina que o contribuinte do imposto é o doador, por exemplo. Hipóteses de imunidade e de isenção, a depender do valor doado e da natureza da instituição donatária, devem ser cuidadosamente observadas.

Na hipótese de doação de imóveis, o Estado competente para receber o imposto é o Estado de localização do bem. É a legislação deste Estado que deve ser avaliada para se verificar as hipóteses de imunidade, isenção, alíquota, base de cálculo, vencimento e obrigações acessórias.

Geralmente, a legislação estadual determina como base de cálculo do imposto o valor venal do bem ou direito, o que pode conflitar com a legislação do imposto de renda.

Esse ponto, se não bem supervisionado por profissional do Direito, pode redundar consequências inesperadas e, por vezes, avassaladoras, tanto para doador quanto para donatário.

XI - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

DA FILANTROPIA

Na filantropia, o planejamento tributário consiste basicamente em pesquisar e debater, de forma preventiva, ou seja, antes da realização de qualquer ato, quais os efeitos legais e fiscais dele decorrentes, e escolher pelas alternativas que lhe sejam menos onerosas, que lhe deem maior segurança jurídica na redução lícita de tributos.

O planejamento tributário compreende principalmente o cuidado para adotar a correta postura, do ponto de vista fiscal, diante de tão complexo conjunto de normas destinadas à filantropia.

Cabe ao intérprete do Direito a análise antecipada da eventual carga tributária incidente sobre determinado ato ou fato jurídico e a possibilidade da tomada de providências, com vistas a evitar o fato gerador dentro das previsões legais existentes, ou de diminuir o fardo fiscal de modo legítimo.

Assim é que, no estudo filantrópico, amparado pelas previsões constitucionais e por aquelas previstas no CTN, o profissional deve verificar o enquadramento dos fins da instituição e da forma de atuar a filantropia, orientando medidas de governança, no sentido de impedir pagamentos indevidos, que a onerem a injustificadamente, bem como que coloquem

em risco a perenidade do atendimento à causa e, além disso, do patrimônio pessoal dos gestores.

Afora os requisitos da Constituição Federal e do CTN, a legislação de cada um dos tributos por vezes impõe mais algumas condições, cujas constitucionalidades são passíveis de questionamento, mas que permanecem sendo exigidas pelas administrações tributárias.

Diante da burocracia que nevrálgicamente consome nosso país, claro é que se as condições adicionais puderem ser atendidas pela instituição sem lhe trazer qualquer prejuízo, ainda que inconstitucionais, melhor se evitar o desgaste e o custo de uma eventual discussão judicial do que enfrentá-la.

Todavia, essa postura que nós, brasileiros, nos acostumamos a adotar, no sentido de evitar a demanda judicial infundável e acatar o cumprimento de exigências indevidas, não pode engessar a instituição no cumprimento de sua finalidade social. Se necessário for, ainda que tenhamos o Poder Judiciário abarrotado de processos, cumpre à instituição, devidamente representada por um advogado, enfrentar a questão, lutar e exigir seus direitos, em benefício da população que clama por sua atividade, direta ou indiretamente.

XII - PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO DA FILANTROPIA

A palavra filantropia vem do grego e significa “amor à humanidade”.

“O amor é a alegria pelo bem; o bem é o único fundamento do amor. Amar significa querer fazer o bem para alguém.”

Santo Tomás de Aquino

Dentro do planejamento sucessório familiar, o exercício da filantropia representa a oportunidade de a família se unir em torno do abraço da causa social, ressignificar seus valores humanos, reforçar sua cultura, desempenhar sua missão, dando um significado transcendente ao seu patrimônio e deixando seu legado à sociedade.

Há grupos que são sensíveis à causa social e desenvolvem com sucesso a disseminação do bem fazer, contagiando gerações.

As maneiras de as pessoas, as empresas e as famílias exercerem a filantropia variam. A atuação pode ocorrer como praticantes da ação social, através de trabalho voluntário, ou por meio de iniciativas pontuais de ajuda ao próximo e/ou de projetos sociais planejados. O financiamento da ação social, via doação direta de dinheiro para as organizações já

constituídas, ou por intermédio da criação de associações ou fundações próprias, é relevante e se faz necessária.

Pouco importa a forma, quer seja doando de si, de seu tempo, de seu patrimônio ou rendimento, em favor da sociedade, dos menos favorecidos e necessitados de oportunidades, fato é que a filantropia é fundamental para equilibrar a economia e amenizar desigualdades sociais. E essa injeção de ânimo e empatia à causa social quando passada de geração para geração, tanto quanto outros importantes valores, fazem a diferença no mundo.

“Seja a mudança que você quer ver no mundo.”

Mahatma Gandhi

Nesse agir de acordo com o que se acredita, nos pequenos atos, o mundo começa a mudar, melhorando a vida das pessoas, dos animais, do planeta, pensando globalmente e atuando localmente.

Ocorre que as pessoas têm crenças diversas, e o entendimento, o exercício da benemerência, pode variar muito de pai para filho. A causa de um pode ser distinta da do outro, ainda que ambos sejam igualmente predispostos à filantropia.

Herdar uma empresa é bastante diferente de herdar uma instituição sem fins lucrativos. Por isso é que muitos patriarcas têm receio de que sua empreitada filantrópica não frutifique após a sua sucessão.

Admitindo que haja a adesão familiar à causa, ainda persiste a questão: como o projeto filantrópico se sustenta sem depender das doações da família ou de seus instituidores?

Nessa toada, as oportunidades de contribuir socialmente não se restringem à organização de uma associação ou de uma fundação, e já há outras saídas como os fundos de dotação, ou fundos *endowment*, também chamados de fundos patrimoniais filantrópicos, como se viu, com vistas a perenizar o

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

investimento e a manter a continuidade saudável da empreitada filantrópica.

Assim é que famílias e grupos brasileiros vêm sendo a cada dia mais atraídos pelo ideal de investir em prol de uma causa social. Dentro dos planejamentos sucessórios de famílias que detêm patrimônio, muitos de seus membros se preocupam em alocar parte dele em benefício da sociedade.

A cultura do bem é geradora do senso de pertencimento, autoestima e gratidão. Os herdeiros querem se engajar nas causas e, na maior parte das vezes, se orgulham ao levantar a bandeira da educação, da saúde, da cultura, do meio ambiente, entre outras.

E a prática tende a crescer com a chegada dos chamados *Milleniuns* ou integrantes da Geração Y, formada pelos jovens nascidos entre 1980 e 2000. São eles apelidados de “Geração *on Demand*”, pois querem ter e fazer o que bem entenderem, quando e como quiserem e qualquer coisa que seja menos do que o seu desejo não é o suficiente. Além de exigentes, os *Milleniuns* não esperam. Essa uma característica extremamente positiva que eles carregam em si especialmente sob o ponto de vista da solidariedade, que na maior parte das vezes não pode aguardar.

Diferentemente das gerações anteriores, e, ao contrário dos *Baby Boomers* e da Geração X, para os *Milleniuns* o ser/compartilhar é mais edificante do que o ter, e este é outro aspecto que os direciona genuinamente ao caminho filantrópico.

Nesse ponto, inclinam-se a endereçar um olhar mais cuidadoso sobre a causa social, a simpatizar com a atitude filantropia. Ter um propósito é o que há de mais vital para os *Milleniuns*. Fazer o que se ama, e fazer bem feito o que se ama, é a grande meta dessa geração que chega para transformar todos os modelos tradicionais.

Ou seja, nasceram prontos para viver a filantropia de forma natural.

Por isso é que alguns projetos sociais têm atraído essa juventude imediatista, mobilizando-os como voluntários.

Um bom exemplo é o TETO, uma organização internacional presente na América Latina e Caribe que está há dez anos no Brasil, trabalhando pela defesa dos direitos de moradia digna, vivenciando a ação conjunta de seus moradores das comunidades mais precárias e dos jovens voluntários, concludados nas escolas e universidades para trabalharem lado a lado, na construção de casas. Esse exemplo é importante pois a “moçada” constrói moradias durante um final de semana e atende ao seu afã de ver algo pronto, transformado e transformador. Eles conseguem exercer, com começo, meio e fim, o propósito que os move, e entender que sua ação faz a diferença na vida do outro, interagindo com, e enxergando o ajudado. Esse entre outros projetos tem mobilizado os jovens de nosso país, contagiando-os, rendendo-lhes bem-estar e compreensão de diferentes realidades.

“Esta é o que considero a verdadeira generosidade. Você dá tudo de si, e ainda sente como se não lhe tivesse custado nada.”

Simone de Beauvoir

Essa tendência humana de, reconhecendo as necessidades do próximo, dar e compartilhar acima de qualquer interesse, tratando de satisfazer os menos favorecidos dentro das suas possibilidades, e que se conhece como generosidade, é atemporal, não tem idade, nem geração, e não tem métrica. E, sempre, o maior beneficiado é o que ajuda, cem por cento das vezes.

“A caridade é a felicidade dos que dão e dos que recebem.”

Camilo Castelo Branco

Benemerência é virtude que não se herda, mas que pode ser desenvolvida à custa do exemplo dignificante e do exercício dos valores altruísticos, e tem tónus para concentrar a

expressão máxima dos valores familiares, engajar herdeiros, despertar linhagens e mudar o mundo, não custa nada repetir.

As gerações atuais, preocupadas com a responsabilidade socioambiental, já assumem a filantropia com a mesma seriedade com que avocam os negócios da família, com um foco maior nos resultados, usando ferramentas de gestão como planejamento estratégico e avaliação de impacto.

A filantropia tem um poder muito maior de influenciar o contexto social, porque atua em rede, na busca do impacto coletivo, e em parceria com os Governos, com os cidadãos, com as empresas e com as famílias doadoras, é ferramenta indispensável no Planejamento Sucessório.

XII.1 Sucessão na Associação e na Fundação

Um aspecto especialmente importante para pessoas físicas que queiram instituir uma associação ou uma fundação é saber que a qualidade de associado, instituidor ou dirigente não é transmissível automaticamente por herança para seus descendentes ou ascendentes, ou por ato de vontade entre um associado e um não associado.

No caso de associações, o Código Civil determina que a qualidade de associado é intransmissível, exceto se o Estatuto não dispuser o contrário.³²⁸ Ou seja, ainda que o associado seja titular de quota ou fração ideal do patrimônio da associação, a transmissão desse direito patrimonial (sucessão dos direitos patrimoniais) aos herdeiros não implica, *de per si*, a atribuição da qualidade de associado ao adquirente ou ao herdeiro perante a associação, salvo se o Estatuto assim determinar,³²⁹ visto que o direito associativo, como regra geral, é personalíssimo.

Assim, caso seja desejo do associado titular que seus sucessores assumam seu posto quando de seu falecimento, é preciso fazer isso constar expressamente no documento

328. Código Civil, art. 56.

329. Código Civil, art. 56, parágrafo único.

societário. É necessário definir como se dará a sucessão, tanto do ponto de vista formal quanto do exercício de vantagens especiais previstas no Estatuto.

Quantas e quais pessoas herdarão os direitos associativos? Se o falecido tinha direito a um voto, todos os seus sucessores terão direito a um voto a ser exercido em conjunto ou cada herdeiro terá direito independente e individual de voto? São pontos a serem tratados no planejamento da filantropia familiar.

No caso de fundações não há que se falar em sucessão, pois inexistente direito associativo ou patrimonial, diferentemente das associações. E há que se cuidar da forma, ainda quando o continuísmo na atividade seja a tônica familiar.

Por exemplo, para garantir que algum dos órgãos de administração deva sempre contar com a participação de algum membro da família, é possível estabelecer essa regra no Estatuto Social de fundações e de associações.

Ou seja, se não houver um planejamento de sucessão da família para posições na associação ou na fundação, aqueles que quiserem dar seguimento ao legado filantrópico de seu familiar falecido terão que tomar as providências cabíveis a qualquer terceiro estranho à instituição para nela ingressar.

A todo modo, para planejar a sucessão, antes de mais nada é preciso contagiar os familiares com a vontade de se dedicar à atividade filantrópica, para, após, criar regras estatutárias de forma que a sucessão se proceda, sob pena de a função se tornar um fardo ao herdeiro, que, em última instância, pode renunciar à posição que lhe tiver sido designada.

XII.2 Perenidade do Projeto Filantrópico

Infelizmente, a filantropia ainda não desponta como um valor cultural significativo do povo brasileiro. A pesquisa intitulada “World Giving Index” de 2018,³³⁰ estudo feito pela Charities Aid Foundation (CAF), instituição com sede no Reino

330. Disponível em: <https://bit.ly/2GDGvss> Acesso em: 28 abr. 2019.

Unido e que no Brasil é representada pelo IDIS – Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social, aponta-nos em posição muito ruim: entre 144 países, estamos na 122ª posição. Mas isso não é porque somos um país em desenvolvimento, ou com grande massa de população pobre. Se assim fosse, a CAF não identificaria Quênia, Serra Leoa, Libéria entre os top 20, muito mais bem ranqueados do que o Brasil.

Se a questão não é socioeconômica, o que está por trás disso?

Está a falta de planejamento, de sustentabilidade da conduta filantrópica, a ausência de incentivo e a negligência da informação.

No Brasil, o termo filantropia costuma ter sentido pejorativo, associado a assistencialismo, ajudas paliativas que não trazem a solução para os problemas sociais, pois não tratam de suas causas.

Muito se diz que a sociedade civil faz a caridade que ameniza a dor, mas não resolve os problemas de base. Será que Nelson Rodrigues estava certo ao afirmar:

“O brasileiro só é solidário na tragédia”

O brasileiro é solidário sim, apenas não tem incentivo e cultura filantrópica organizada. O Brasil, nona economia do mundo, tem potencial para multiplicar o volume de doações e mobilizar valores para financiar instituições beneficentes e projetos sociais perenes, muito além da ajuda humanitária em tragédias pontuais.

Ocorre que, diante de tantos escândalos vivenciados, dissipou-se entre a população uma desconfiança justificada com relação a algumas ONGs, somada à falta de incentivos e às dificuldades criadas pela tirania do aparelho administrativo que não facilita a doação, não promove benefícios fiscais suficientes, burocratiza e desestimula.

A não faltar projetos carentes de recursos, pessoas necessitadas do básico, comida na mesa, educação, saúde, como

famílias, empresas e pessoas entusiasmadas com a ideia de doar devem agir? A questão é: o que fazer e como fazê-lo. Como ligar as duas pontas, a de quem quer doar e aquela que precisa receber e quanto custa fazer isso.

“Não espere por grandes líderes; faça você mesmo, pessoa a pessoa. Seja leal às ações pequenas porque é nelas que está a sua força.”

Madre Teresa de Calcutá

Cabe a nós, brasileiros, de forma individual, assimilar a filantropia muito além do cumprimento da obrigação moral de devolver à sociedade pelo muito recebido, garantir um lugar no céu, diminuir as causas dos conflitos sociais, das desigualdades, da violência.

A partir daí, temos que lutar juntos para que a legislação nos ajude a ajudar.

O Governo brasileiro não incentiva a filantropia, não estimula as doações, especialmente de pessoas físicas. Pior, o Brasil é um dos poucos países que retalia quem faz doação. Ora, o ITCMD, como se viu, é tributo estadual que costuma incidir sobre o valor das doações, e, regra geral, o contribuinte é aquele que recebe a doação. Ou seja, o Estado participa de parcela da doação benemérita. E se a doação não for de dinheiro, mas de uma casa, por exemplo, o que ocorre? Ora, a instituição donatária que não dispuser de valores para contribuir o imposto estadual incidente terá que declinar da doação.

Paradoxalmente e sem o devido debate público, os Governos estão ampliando as trincheiras às doações para causas de interesse público. No intuito de ampliar a arrecadação dos Estados, está em pauta o aumento do ITCMD, que em 2018 tem alíquota média de 4% para a maioria dos Estados, podendo chegar atualmente a 8%.

Com isso, os Governos, mirando na taxaço de doações e de heranças, podem “acertar em cheio” nas doações

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

filantrópicas, e, com isso, alargar a barreira ao financiamento social, entrincheirando ainda mais a sociedade civil brasileira.

Nos Estados Unidos, assim como na maioria dos países desenvolvidos, o Estado segrega as doações privadas (que incluem herança) das doações filantrópicas, e, diferentemente do que ocorre no Brasil, em outras nações não se paga para doar. Nos países de primeiro mundo, se por um lado a transferência de patrimônio para herdeiros sofre tributação elevada, por outro a legislação concede a não incidência quando a destinação for filantropia. Essa política fiscal estimula os herdeiros a produzirem, já que parte significativa da herança de seus pais é retida pelo Estado, ao mesmo tempo que incentiva a filantropia, livrando da tributação a parcela nela aplicada. Daí surgirem movimentos como o *Giving Pledge*, articulado pelos bilionários Bill Gates e Warren Buffet, como um compromisso dos indivíduos e das famílias mais abonadas do mundo de dedicar, em vida, mais da metade de sua riqueza à filantropia.

Fato é que a legislação tributária nacional contrasta com a de países campeões de filantropia, e é por isso que se afirma, sem medo de errar, que o nosso país não corrobora as doações incentivadas. Se as deduções do imposto de renda fossem maiores e mais simples, os indivíduos e as empresas teriam estímulo para doar mais para as instituições sociais e ainda perpetuar o legado da família, contribuindo, inclusive, para a imagem de suas empresas.

Infelizmente, os incentivos fiscais de impostos são bastante limitados no Brasil, tanto no que diz respeito à incidência do ITCMD sobre a doação quanto à dedução do valor doado no imposto de renda, com limites muito baixos. Pior ainda, os procedimentos exigidos para viabilizar doações são tão burocráticos que inibem potenciais doadores.

E as famílias doadoras, suas empresas, não têm muita liberdade para escolher a organização filantrópica destinatária de suas doações; as opções são restritas a projetos e iniciativas previamente cancelados pelo Governo para receberem recursos incentivados.

A informação sobre o setor sem fins lucrativos no Brasil ainda é deficitária, mas vem melhorando, dia a dia. Em 2018, o IPEA publicou o perfil das organizações da sociedade civil no Brasil, a partir de dados oficiais do Governo, apontando que já são mais de 820 mil no Brasil, que estão principalmente localizadas na região Sudeste e atuam, principalmente, na causa de defesa de interesses.³³¹

Para que a filantropia sustentável seja praticada, é preciso desburocratizar, estimular a sua prática, incentivar fiscalmente as doações e garantir sua sustentabilidade, implantar igualdade nas ações públicas e cobrar eficiência na administração de recursos arrecadados. Temos muito por caminhar, mas já estamos dando bons passos e trilhando caminhos auspiciosos.

A Lei 13.800, de 07/01/2019, é prova disso. Com ela nasceu o *endowment* em solo pátrio e, com ele, a sustentabilidade, a possibilidade de se criar fonte de recursos de longo prazo para o fomento das instituições apoiadas e para a promoção de causas de interesse público. O *endowment*, como se viu, arrecada, gere e destina doações filantrópicas, constituindo fonte de recursos de longo prazo, a partir da preservação incólume de seu capital e a aplicação apenas dos rendimentos por ele gerados para a causa que se pretenda apoiar.

Ora, este é um marco, na jornada incansável do Terceiro Setor na luta por isenções fiscais, maior transparência e profissionalização das instituições, garantias de sustentação, modelos filantrópicos inspirados no ‘além trópicos’, capazes de somar forças para a promoção do bem coletivo.

Desta feita, mais urgente e ululante do que o Planejamento Sucessório da Filantropia no Brasil ser adotado pela família empresária, deve ele ser abraçado pela sociedade e consistir na preparação de um trabalho para as próximas gerações. Temos hoje a tarefa de planejar efetivamente, percebendo a realidade, reavaliando o processo vigente e discutindo novas

331. Disponível em: <https://bit.ly/2Gt6pAh> Acesso em: 28 abr. 2019.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

opções, a exemplo do *endowment*, construindo um referencial futuro para que alcancemos, da melhor forma possível, os objetivos almejados.

Fundamental é que o planejamento da filantropia e a sua perenidade sejam percebidos como um processo cíclico, um círculo virtuoso, a lhe garantir continuidade, havendo uma ininterrupta e crescente realimentação de doações, propostas, resultados e soluções interativas.

É preciso tirar a trave dos olhos de nossos legisladores pois é fato que, se tivéssemos nós um sistema que funcionasse devidamente, uma política fiscal adequada e campanhas de mobilização relevantes a incentivar a doação, nosso Brasil, de todos os brasileiros seria melhor, um brasileiro não teria mais brasilidade que o outro.

Temos muito a amadurecer neste nosso país tropical, abençoado por Deus e bonito por natureza, e o PLKC Advogados tem feito a sua parte, muito bem representado pela sócia **Priscila Pasqualin** e por outros de seus sócios, nessa luta em prol da filantropia no Brasil.

E vamos, assim, caminhando. Um passo deve suceder outro passo, e suceder outro passo, sem que nunca se pare de caminhar. Essa é a nossa missão.

XIII – CUIDADOS NA FILANTROPIA

XIII.1 Remuneração de Dirigentes

Ponto importante e de extremado cuidado vem a ser a remuneração de administradores de instituições, questão historicamente polêmica.

Nas instituições de saúde e de educação, a prática da remuneração dos dirigentes sempre foi mais bem aceita, seja na qualidade de reitores, professores ou médicos, seja na qualidade de administradores propriamente ditos.

Inicialmente, esta era também a opinião do Ministério da Fazenda, que entendia que *“a remuneração atribuída a administradores ou dirigentes de instituição de educação, pela prestação de serviços ou execução de trabalho, não desfigura a imunidade...”* desde que seja uma *“contraprestação pela realização de serviços ou execução de trabalhos, sem dar margem a se traduzir tal pagamento em distribuição de parcela do patrimônio ou das rendas da instituição.”* E ainda esclarecia que tais serviços seriam aqueles *“necessários a sua manutenção, sobrevivência e funcionamento, como os realizados por administradores, professores e funcionários”*.³³²

332. Parecer Normativo CST 71, de 04.07.1973.

No entanto, posteriormente, a legislação ordinária federal³³³, ao regulamentar a imunidade de impostos e de contribuições sociais, vedou a remuneração de dirigentes.

No entendimento da Receita Federal,³³⁴ aplicável aos impostos federais, dirigente é “a pessoa física que exerça função ou cargo de direção da pessoa jurídica, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome desta...”. E, ainda, “não se considera dirigente a pessoa física que exerça função ou cargo de gerência ou de chefia interna na pessoa jurídica.”

Note-se que a concepção da Receita Federal espelhada em Instrução Normativa ampliou, ainda, a vedação estabelecida na única lei complementar que regulamenta a imunidade – o Código Tributário Nacional – ao impedir que dirigente receba remuneração tanto pelo exercício da função diretiva, quanto pela prestação de serviços necessários a instituição, não relacionados com aquela função.

Já no entendimento do então Ministério da Previdência e Assistência Social,³³⁵ aplicável às imunidades de contribuições sociais, a vedação alcançava apenas a remuneração pelo exercício da função diretiva, não abrangendo a remuneração pela prestação de serviços técnicos profissionais necessários à organização, mesmo quando prestados por membros dos órgãos diretivos.

As disputas judiciais e administrativas que trataram do tema³³⁶ confirmaram o que os juristas defendiam: remuneração de dirigentes, desde que a valor de mercado, não é distribuição de parcela do patrimônio ou rendas da instituição

333. Lei 8.212/91, art. 55 (posteriormente revogado pela Lei 12.101/2009); Lei 9.532/97, art. 12, § 2º, letra “a”.

334. Instrução Normativa SRF 113/98.

335. Parecer CJ 639/96 e a Ordem de Serviço INSS 147/96, com disposição mantida na OS 210/99, neste sentido.

336. Apelação 859.510-8, 1º TACSP, 12ª C, j. 06.04.2004; Acórdão 101-93.916, 1ª Cam., 1º Cons. Contribuintes; Acórdão 101-94.657, 1ª Cam., 1º Cons. Contribuintes, j. 12.08.2004; Acórdão 101-95505, 1ª Cam., 1º Cons. Contribuintes, j. 27.04.2006; Ordem de Serviço da Diretoria de Arrecadação e Fiscalização do INSS nº 210/99.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

sem fins lucrativos nem distribuição de lucros, mas sim uma contraprestação por uma atividade exercida em prol do bom andamento da instituição.

O que as decisões administrativas e judiciais repudiam³³⁷ é a prática de distribuição disfarçada de lucros, em verdadeira fraude à legislação tributária, de forma a pagar salários exorbitantes, fora do padrão de mercado, por serviços muitas vezes desnecessários, a membros da instituição.

A distribuição disfarçada de lucro é prática contrária à legislação e deve ser realmente proibida, mas deve ser provada e não simplesmente presumida pelo fato de a instituição remunerar seus dirigentes. Ora, se um dirigente voluntário não realizar o trabalho que lhe é afeito, a instituição fica obrigada a contratar um terceiro para fazê-lo, posto que o desenvolvimento da função é necessário, independentemente de quem a preste.

Antes mesmo de a legislação ter passado a permitir expressamente a remuneração de dirigentes estatutários, decisões administrativas e judiciais já entendiam plenamente válidas, inclusive com parecer favorável do Ministério da Previdência Social em caso concreto, o pagamento de remuneração fixa e bônus adicional a diretor de instituição imune que prestasse serviços a ela, pois referida remuneração era compatível com aquelas praticadas no mercado e estava prevista no plano de salários da instituição, aplicável a qualquer empregado que ocupasse aquele cargo.³³⁸

À luz da legislação atual sobre o tema, é permitida a remuneração dos dirigentes de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, desde que atuem efetivamente na gestão executiva da instituição.

337. Apelação 833.315-5/5-00, TJSP, 15ª CDP, j. 13.11.2008; Acórdão 107-08.843, 7ª Cam., 1º Cons. Contribuintes, j. 09.11.2005; Processo de Consulta 140/07, SRRE, 1ª RF, 23.01.2008.

338. AMS 96.04.62886-0/PR, 2ª T., TRF 4ª R.; Acórdão 101-94.657, 1ª Cam., 1º Cons. Contribuintes, j. 12.8.2004; Parecer CJ 639/96; Recurso 3602/96, 4ª Cam., Cons. Recursos da Previdência Social; Nota Técnica 73/2001, Consultor Jurídico MPAS.

O mesmo dispositivo legal determina que a remuneração deve respeitar os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, ser fixada pelo órgão de deliberação superior e registrada em ata.

É importante mencionar que, na tentativa de reconhecer a necessidade de profissionalismo na condução das instituições, a legislação que disciplina a remuneração de dirigentes foi alternada por diversas normas esparsas, tendo restado uma verdadeira colcha de retalhos. Cabe a cada instituição avaliar qual a sua situação, para verificar a melhor forma de estabelecer a remuneração, com segurança jurídica.

Apesar de a legislação definir que a remuneração deve ser limitada aos valores praticados no mercado, a mesma lei³³⁹ estabelece algumas restrições adicionais, como a limitação do valor da remuneração do dirigente estatutário, em seu valor bruto, a 70% do limite estabelecido para remuneração de servidores do Poder Executivo Federal, e a vedação de remuneração de cônjuge ou parente até terceiro grau, inclusive afim, de instituidores, associados, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes.

As limitações mencionadas foram incluídas pela Lei 12.868/2013, que veio reformar a Lei 12.101/2009, que estabelece os critérios para a concessão do CEBAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. Dessa forma, entendemos que estas limitações seriam aplicáveis, no máximo, às instituições portadoras desse certificado. E, ainda, a redação vigente, estabelecida em 2015,³⁴⁰ indica ser possível a remuneração de dirigentes de associações, fundações e organizações da sociedade civil que cumpram os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei da OSCIP que, entre outras coisas, determina que os serviços sejam prestados de forma universal, ou seja, não apenas aos associados ou membros da instituição.

339. Lei 9.532/97, art. 12, §§ 4º e 5º.

340. Lei 13.204/2015.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Não há razões para que se estabeleça o limite à remuneração assim como a vedação da remuneração de parentes. Ora, a filantropia muitas vezes nasce no seio da família e é justo e razoável que o familiar que exerça a função de dirigente executivo da instituição seja remunerado. Claro é que a remuneração deve respeitar os valores de mercado e, para se evitar qualquer nepotismo, é recomendável que a instituição estabeleça políticas para afastar conflitos de interesse, impedindo, o quanto possível, que um familiar vote em decisões que digam respeito a outro familiar.

Diante da multiplicidade de critérios a serem considerados para estabelecer o limite da remuneração dos dirigentes, a Receita Federal do Brasil emitiu parecer, através da Solução de Consulta COSIT nº 94, de 16 de junho de 2016, tanto no que concerne ao IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP sobre folha de salários, no sentido de que a *entidade sem fins lucrativos, para ter direito à isenção do IRPJ, da CSLL, bem como, para sofrer a incidência da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários prevista no art. 13, IV, da MP nº 2.158-35, de 2001, deve atender a todos os requisitos legais que condicionam o benefício, inclusive a limitação à remuneração dos dirigentes pelos serviços prestados, de que trata o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.*

Outro posicionamento da Receita Federal entende, ainda, que toda instituição sem fins lucrativos pode remunerar seus dirigentes estatutários, desde que atenda às limitações quanto ao valor da remuneração e participação de familiares no quadro de dirigentes remunerados.³⁴¹

A partir dessa interpretação, é possível entender que as instituições de educação e assistência social, imunes a impostos, com ou sem CEBAS, podem remunerar seus dirigentes estatutários, desde que o valor seja compatível com o mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo

341. Posição reafirmada na Solução de Consulta COSIT 50, de 22.2.2019. No caso, a consultante era uma associação que presta serviços a seus associados, exclusivamente.

seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações, sem as limitações previstas nos §§4º e 5º do art. 12 da Lei 9.532/97.

Destacamos, por fim, que na tramitação dos projetos de lei relativos ao *endowment* os próprios órgãos de controle entenderam ser de suma importância que o marco regulatório previsse expressamente a possibilidade de remuneração dos membros do Conselho de Administração, Comitê de Investimentos e Conselho Fiscal, tal como constou na redação final da Lei 13.800/2019, para garantir que o patrimônio do fundo patrimonial seja aplicado de maneira responsável e com profissionalismo, de forma a atingir a finalidade de perenidade no longo prazo, em favor de uma causa de interesse público.

XIII.1.(a) Remuneração Variável

Ponto sensível, mas crucial para a retenção de talentos na instituição, é a possibilidade de estabelecer remuneração variável em instituições sem fins lucrativos.

As instituições sem fins lucrativos são empregadoras de grande parcela da população e devem respeitar, tal como qualquer empresa, as leis trabalhistas e previdenciárias.

A Constituição Federal concede imunidade às entidades beneficentes que oferecem à população serviços que o Estado teria obrigação de fornecer, mas isso não significa que as instituições sem fins lucrativos imunes não possam remunerar, tal como qualquer outra empresa, seus empregados e colaboradores.

A vedação aplicável, desde a Constituição Federal até a legislação infraconstitucional, é a de distribuição de lucros, rendimentos e patrimônio a pessoas como favorecimento ou enriquecimento dessas pessoas às custas das atividades da instituição imune, sem o caráter contraprestativo. Não há vedação – e obviamente não poderia haver – à remuneração devida pelo trabalho efetivamente realizado em favor da instituição.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Vejam os então o pagamento de bônus, gratificações ou de programa de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados.

Neste ponto há que se enfatizar que a legislação trabalhista é inteiramente aplicável às instituições sem fins lucrativos imunes. Assim, verifica-se que a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) prevê como remuneração não só o salário fixo, mas toda e qualquer gorjeta, comissão, percentagem, gratificações ajustadas e abonos pagos ao empregado.³⁴²

A jurisprudência trabalhista já se consolidou no sentido de integrar à remuneração, para todos os efeitos, os conhecidos “bônus”, também denominados gratificações, semestrais ou anuais, pagos habitualmente pelo empregador.³⁴³

Assim, a remuneração variável em função do atingimento de metas e da *performance* dos empregados é remuneração tipicamente prevista na legislação trabalhista brasileira e, como tal, é aplicável também às instituições sem fins lucrativos, inclusive às imunes.

A legislação trabalhista prevê também a possibilidade de aplicação de programa de participação dos trabalhadores nos lucros como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade,³⁴⁴ em atendimento ao determinado pela Constituição Federal.³⁴⁵

Esses programas são definidos entre o empregador e os empregados, com participação de um representante do sindicato, ou por meio de convenção ou acordo coletivo.

As instituições sem fins lucrativos não estão obrigadas a adotar programa de participação nos resultados em favor de seus empregados, mesmo que exista convenção ou acordo coletivo neste sentido aplicável à categoria de seus empregados, por dispensa da própria lei que instituiu esta forma de

342. CLT, art. 457.

343. Súmulas TST 152, 203, 253.

344. Lei 10.101/2000.

345. art. 7º, XI, CF.

remuneração.³⁴⁶ Mas podem fazê-lo voluntariamente, como alternativa de remuneração e incentivo a seus colaboradores.

A questão a ser analisada é se esse tipo de programa pode ser estabelecido por instituições sem fins lucrativos, sem que isso implique em perda da imunidade tributária, ou desrespeito ao Código Civil. Para isso, é necessário analisar a natureza da remuneração e a caracterização como contraprestação pelo trabalho, ou como distribuição de patrimônio ou renda, o que redundaria em favorecimento ou enriquecimento de pessoas às custas das atividades da instituição imune.

Como visto, o programa de participação dos empregados nos lucros foi instituído como uma forma de remuneração pelo exercício do trabalho na empresa e de estímulo à produtividade do trabalhador, através da instituição de metas que, se atingidas, trazem benefícios financeiros aos trabalhadores. Claramente, não se trata de distribuição de lucros a sócios ou acionistas, mas de contraprestação pelo trabalho realizado pelos empregados.

Nesse sentido, ainda, a legislação determina que o pagamento da participação aos empregados de acordo com o programa instituído pode ser deduzido como despesa operacional, para fins de cálculo do Imposto de Renda da empresa empregadora.³⁴⁷ Ou seja, a legislação trata esta remuneração como uma despesa necessária da empresa e não como uma distribuição do excedente ou *superávit* aos sócios ou acionistas.

Essa questão foi analisada pela Receita Federal do Brasil, que asseverou que esse tipo de pagamento é compatível com o regime de imunidade, o que dá ainda mais segurança jurídica para as instituições.³⁴⁸

Tal remuneração não substitui o salário e nem constitui base de incidência para qualquer encargo trabalhista.³⁴⁹

346. Lei 10.101/2000, art. 2º, § 3º.

347. Lei 10.101/2000, art. 3º, § 1º.

348. Solução de Consulta COSIT nº 184, de 27.07.2015.

349. Lei 10.101/2000, art. 3º e Lei 8.212/91, art. 28, “j”.

Com base na legislação trabalhista acima citada e também na manifestação do fisco federal, depreende-se que a instituição sem fins lucrativos imune a impostos e contribuições sociais pode pagar a seus empregados bônus ou gratificações por desempenho ou cumprimento de metas, desde que em valores compatíveis com o mercado da área de atuação de seus empregados, sem que isso afaste seu direito à imunidade.

Entende-se também possível a instituições sem fins lucrativos, imunes a impostos e a contribuições sociais, instituir programa de participação de seus empregados nos resultados, em função do atendimento de metas claramente estabelecidas entre a instituição e seus empregados.

Caso a instituição imune pretenda instituir o pagamento de bônus ou gratificações periódicos a seus empregados, é necessário que defina formalmente um plano de cargos e salários, remuneração variável, com descrição objetiva das metas e condições a serem atingidas pelos empregados, para fazerem jus ao pagamento dos bônus, sendo certo que esses pagamentos são considerados parte da remuneração para todos os fins da legislação trabalhista.

Se a instituição instituir programa de participação dos empregados nos lucros (*superávit*), é necessário fazê-lo absolutamente de acordo com as condições e formalidades estabelecidas na legislação própria.³⁵⁰ Reitere-se, por importante, que quanto mais formalizado este tipo de remuneração variável estiver, aplicável a todo e qualquer funcionário da instituição, menor o risco de interpretação errônea acerca da natureza do pagamento.

XIII.2 Venda de Bens e Serviços

Ao tratarmos das finalidades das instituições, deixamos claro não haver óbice relacionado à venda de bens e serviços, dentro dos critérios legais, inclusive como atividade-meio.

350. Lei 10.101/2000.

A legislação tributária também não faz qualquer restrição à hipótese de a instituição imune vender produtos para angariar recursos financeiros para suas atividades sociais.

Entretanto, existem diversas respostas a consultas da RFB que entendem que a prática habitual de atos de natureza econômico-financeira caracteriza desvio de seus objetivos essenciais e concorrência desleal, o que afastaria o direito à imunidade.³⁵¹

O ponto de dúvida que tem sido levantado pelas autoridades fazendárias e pelos Procuradores da Fazenda Nacional é que existem instituições sem fins lucrativos que, por serem imunes ou isentas de impostos, exercem atividades aplicando a seus bens e serviços preços inferiores aos praticados pelas empresas não imunes e, portanto, tributadas, gerando concorrência desleal, o que é vedado pela Constituição Federal.³⁵²

A RFB enfrentou parcialmente essa questão, em resposta à consulta,³⁵³ abaixo transcrita:

*“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS. IMUNIDADE. IMPOSTOS.
CONTRIBUIÇÕES DA SEGURIDADE SOCIAL. REQUISITOS.*

Atendidos os requisitos dos arts. 9º, § 1º, e 14 do CTN e dos arts. 12 (exceto alínea “f” do seu § 2º) e parágrafo único do art. 13, da Lei nº 9.532, de 1997, o patrimônio, renda ou serviços vinculados a finalidades essenciais dos serviços sociais autônomos são imunes a impostos, nos termos do art. 150, VI, c, da CF/88. Inexistindo ofensa à livre-concorrência, a imunidade dos serviços sociais autônomos se faz presente mesmo quando o patrimônio, a renda e os serviços da instituição não estejam relacionados com as suas finalidades essenciais, devendo, porém, os recursos decorrentes dessas explorações serem destinados para os objetivos da entidade.

351. Soluções de Consulta 352/2008, 329/2008, 63/2007, 37/2007, 63/2006, 16/2000, 296/2005, Parecer Normativo CST 162/1974.

352. Art. 173, §4º, CF.

353. Solução de Consulta COSIT nº 4, de 06.02.2014.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Atendidos os requisitos da Lei nº 12.101, de 2009, os serviços sociais autônomos são imunes a contribuições da seguridade social, nos termos do art. 195, § 7º, da CF/88.”

Entendemos que a imunidade tributária da instituição permanece intacta quando a atividade é exercida como atividade-meio para custear a atividade-fim de educação, saúde e assistência social. Porém, se a principal atividade da instituição imune a impostos for a comercial, e se os preços praticados por ela forem inferiores aos preços de mercado, a desoneração fiscal não deve prevalecer.

Decisões do STF³⁵⁴ entenderam que a cobrança de ingressos para cinema ou a receita decorrente da exploração de estacionamento não devem ser tributadas pelo ISS, por exemplo, ainda que por vezes relacionadas à atividade-fim da instituição, ou eivadas exclusivamente na possibilidade de angariar recursos a custear atividades sociais da instituição imune, conforme se vê na decisão abaixo transcrita:

“TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. SESC. COBRANÇA DE INGRESSOS. PROMOÇÕES CULTURAIS. PRECEDENTES.

Esta Egrégia Corte já pacificou o entendimento de que é vedado aos municípios exigir o ISS das entidades de assistência social quando cobram ingressos das atividades culturais que promovem. Recurso Especial desprovido.” Resp nº 23.016 – Primeira Turma do STJ – Relator: César Asfor Rocha – DJ de 15.8.94, p. 20298 – g.n.

Alusivamente, o Acórdão 107-09332, de 16/04/2008, da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, tratando de uma associação sem finalidade lucrativa, afirmou que o desenvolvimento de atividade econômica não prejudica a isenção ou a imunidade, desde que as receitas sejam empregadas nas suas finalidades essenciais.

354. RE 116.188, RE 218.503, RE 97.708-2, RE 257.700-6, RE 221.395, RE 237.718, ERE 210251.

O acórdão se refere à isenção do IRPJ e da CSL (art. 15 da Lei 9.532/97). Foram analisadas as receitas da ABIMAQ (Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos) oriundas de feiras e exposições de grande expressão econômica ante a cobrança de ingresso, locação de *stands*, exploração de praça de alimentação e estacionamento, dentre outros, fazendo com que os eventos promovidos fossem autossustentáveis e por vezes superavitários para a instituição.

Dentre os argumentos defendidos pelas autoridades fazendárias despontava o fato de que tais eventos não eram voltados exclusivamente para associados da ABIMAQ, nem custeados pelas contribuições associativas e sim pelas receitas geradas pelas próprias feiras e exposições.

As autoridades ponderaram que *“se o resultado de tais receitas estivesse a salvo da tributação, haveria clara vantagem da recorrente em relação às demais empresas organizadas para atuar nesse segmento da economia e que não gozam da isenção tributária. (...) ao tempo em que a Constituição Federal consagra os valores sociais da livre-iniciativa e ancora a ordem econômica na livre-concorrência, o estado estaria, pela via da isenção tributária, justamente interferindo na consecução desses princípios.”*

O Relator, em seu voto vencido, entendeu que *“a suspensão da isenção, no caso em exame, foi a não tributação do lucro auferido em atividade de natureza eminentemente privada em regime de concorrência em um mercado altamente ativo e descolado das atividades estatais que a legislação quer proteger com a isenção.”* Para o relator, a obtenção de lucro não permitiria a manutenção da isenção.

Todavia, por cinco votos contra três prevaleceu o entendimento de que tais receitas deveriam permanecer isentas porque destinadas ao desenvolvimento dos objetivos institucionais, e não à distribuição de lucros aos associados, tendo sido dada relevância à disposição legal que exige a aplicação do *“superávit”* nas finalidades institucionais. O voto vencedor

sustentou que a isenção do IRPJ e da CSL³⁵⁵ era concedida à instituição e não a determinadas atividades. Entendeu, ainda, que “o exercício de ‘atividade econômica’, com a consequente aferição de receitas, encontra-se expressamente cancelado pelo § 3º do art. 12 da referida Lei nº. 9.532/1997, cuja expressão se transcreve: ‘considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas, ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais’.”

No caso, a ABIMAQ havia alterado os seus Estatutos para alargar os seus objetivos sociais, incluindo participações em sociedades com finalidades lucrativas, como forma de gerar recursos independentes das contribuições associativas. Foram incluídas, ainda, as finalidades de organização, divulgação, promoção, elaboração, realização ou licenciamento ou participação em eventos diversos (livros, cursos, feiras, revistas etc.), venda de espaços, locação de *stands*, venda de ingressos, estacionamento ou seu licenciamento a terceiros, venda de periódicos em bancas de revistas ou através de assinaturas.

As remunerações e rendimentos distribuídos por empresa investida à instituição sob a forma de dividendos ou de juros sobre capital próprio, na qualidade de investidora, devem ser destinados a seu patrimônio social, podendo ser aplicado apenas em sua atividade-fim ou na aquisição de patrimônio voltado para tal.

Muito embora a decisão tenha sido favorável à instituição, não é demais ressaltar que o planejamento devidamente orientado evita problemas tributários e de imagem para a instituição e seus administradores.

Outro caso icônico envolveu o bazar permanente do Lar Escola São Francisco, centro de excelência em reabilitação de portadores de deficiências físicas, instituição imune a impostos. O Tribunal de Justiça de São Paulo entendeu que “No caso

355. Lei 9.532/97, art. 15.

em tela, é evidente que a atividade do Bazar Samburá, não irá gerar concorrência desleal, por óbvio, e nem mesmo propiciar dominação de mercados e eliminação de concorrência. O fato de ser uma entidade sem finalidade lucrativa não quer dizer que ela não aufera resultados positivos (ingressos financeiros, eventualmente superiores às despesas). Esse superávit não é lucro. Lucro é conceito ligado à noção de empresa, coisa que a entidade, não é, justamente porque lhe falta a finalidade de lucro, pois foi criada não para esse fim, e sim atingir uma finalidade altruísta, o que vem cumprindo com perfeição nesses 55 anos dedicados à caridade.” Apelação Cível nº 137.511-5/5.

Até aqui arrematamos que não há vedação à prática de atividade econômica por instituição sem fins lucrativos ou econômicos, quer sob a ótica da venda de produtos ou serviços, quer sob a ótica do investimento. O que as fundações e associações não podem é partilhar os resultados advindos de tais práticas, ou realizar atividades que não estejam previstas em seu objeto social, sob pena de questionamento por parte de seus associados (no caso de associações) ou do Ministério Público (no caso de fundações), os quais podem inclusive requerer a responsabilização de seus administradores pelo descumprimento do Estatuto Social, sem prejuízo de questionamentos pelos entes públicos.

Nesse tom, verificado o exercício de atividades outras que não aquelas descritas em seu objeto, às autoridades fiscais é outorgado o direito de suspensão de imunidades ou isenções tributárias até então usufruídas pela instituição, por desvio de finalidade.³⁵⁶

Não podem também as instituições, escoradas no permissivo da prática da atividade econômica, afrontar o princípio da livre-concorrência, o qual merece destaque especial e ao

356. “DESVIRTUAMENTO DAS FINALIDADES – VEDAÇÃO À ISENÇÃO – As entidades que gozam dos benefícios previstos no art. 15 da Lei nº 9.532/1997 e art. 13, IV da Medida Provisória nº 1.858/1999, estão autorizadas a exercer apenas atividades ligadas às suas finalidades institucionais. A prática de qualquer atividade que implique desvirtuamento de suas finalidades obsta a manutenção do benefício em relação a todas as demais atividades.” (Decisão nº 130, 9ª Região Fiscal, 12.01.2000).

qual consagramos os próximos parágrafos, tamanha a repercussão que podem gerar em uma associação ou fundação que não tenha recebido a competente orientação jurídica.

A fim de elucidação, e lançando mão do exemplo da educação, até aqui dizíamos não existir nada que impeça que escolas mantidas por associações ou fundações sejam pagas, ou seja, recebam remunerações de seus alunos; tampouco existe barreira para que tais escolas gerem resultado econômico positivo, ou *superávit*, tanto quanto ou até superiores àqueles auferidos por escolas mantidas por sociedades empresárias.

Superadas tais questões, traz-se à baila a possibilidade de os produtos e serviços vendidos pela instituição de educação, ou qualquer que seja a atividade (meio ou fim), afrontar o princípio da livre-concorrência.

Na esteira da discussão, instituições sem fins lucrativos há que, por serem imunes ou isentas de impostos, vendem produtos ou serviços por preços inferiores àqueles praticados pelas empresas sujeitas à tributação, eventualmente acarretando concorrência desleal e em flagrante desrespeito ao princípio da liberdade concorrencial.

A livre-concorrência, decorrente da livre-iniciativa, incita a competitividade entre empresas, e, com isso, estimula melhoria de qualidade de produtos e serviços e diminuição de preço, em favorecimento do consumidor.

Concorrer significa competir em busca de um objetivo, de forma justa. A forma justa, equitativa, corolário da leal concorrência, pressupõe que um competidor não goze de supremacia em virtude de privilégios a ele concedidos.

À revelia, isenções e imunidades tributárias poderiam assumir a roupagem de privilégios? A resposta a esse questionamento pressupõe minuciosa avaliação do caso concreto a fim de se apurar se a instituição está ou não infringindo os princípios da livre-concorrência ou praticando, de alguma forma, competição desleal com as empresas do

mesmo ramo por comercializar seus produtos ou serviços por preço inferior aos praticados no mercado, em função da menor carga tributária a que está submetida.

O Primeiro Conselho de Contribuintes, atual CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão administrativo de julgamento de processos tributários, em julgado de 2003 afastou o argumento de que a atividade relativa a plano privado de saúde desenvolvida por um hospital evangélico, instituição imune, ofenderia o princípio da livre-concorrência ante o pressuposto de que *“a instituição de assistência social não está proibida de obter lucros ou rendimentos que podem ser e são, normalmente, indispensáveis à realização dos seus fins. O que elas não podem é distribuir os lucros. Impõe-se lhes o dever de aplicar os rendimentos ‘na manutenção dos seus objetivos institucionais’”*. E o órgão federal, cuja missão é a de assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução de litígios fiscais pondera, ainda, que *“se a atividade desenvolvida tem por finalidade auxiliar a cobrir o déficit da atividade principal da entidade imune, não é correto retirar, pura e simplesmente, a imunidade somente com o argumento em tese de que estaria ferido o princípio da livre- concorrência. A ofensa deve estar provada e não apenas alegada, sob pena de agredir-se a supremacia constitucional.”*³⁵⁷

Tendo em vista que a alegação de concorrência desleal pode trazer consequências pejorativas, especialmente o desgaste do nome da instituição, é imprescindível que ela adote uma postura preventiva e planejada quando pretender ter como fonte de recursos a venda de produtos ou serviços, assim como a exploração de um imóvel ou de direitos, por exemplo, evitando a discussão, sua publicidade e a definição da concorrência desleal ou não por um órgão julgador.

Nesses casos, é fundamental a adequada orientação no sentido de orientar a forma e a estrutura adequada para a instituição praticar legalmente as atividades que lhe trazam

357. Acórdão 107-07-197, j. 11.06.2003.

fontes de recursos, esclarecendo os riscos, as alternativas e a tributação eventualmente incidente.

XIII.3 Mercadorias Apreendidas pela RFB

Apesar de não ser um incentivo fiscal à doação, as instituições podem se beneficiar de doação de bens apreendidos pela Receita Federal.³⁵⁸

Com a entrada em vigor da Lei 13.019/2014, a possibilidade de receber doações de bens móveis considerados irrecuperáveis, apreendidos, abandonados ou disponíveis, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, que até então era restrita às entidades que possuíam o título de Utilidade Pública Federal – UPE, ou a qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, foi estendido para as entidades caracterizadas como Organizações da Sociedade Civil – OSC, nos termos da Lei 13.019, desde que não estejam registradas no CEPIM – Cadastro de Entidades Privadas Sem Fins Lucrativos Impedidas, do Governo Federal.

As Organizações da Sociedade Civil podem solicitar a doação dessas mercadorias à RFB da jurisdição da localidade da instituição por meio de um formulário padrão obtido no site da Receita Federal³⁵⁹ ou através de ofício contendo as informações básicas da instituição e a justificativa do pedido. Os pedidos devem demonstrar que os bens solicitados podem ser utilizados ou consumidos por elas, conforme previsto em seus Estatutos, em quantidades e tipos compatíveis com suas necessidades

XIII.4 Partes Relacionadas

A prática de atos entre a instituição e partes a ela relacionadas, assim entendidos dirigentes estatutários, conselheiros

358. Decreto-lei nº 1.455/76, art. 29, regulamentado pelo Decreto nº 6.759/2009, art. 803, inciso I, “b”; e pela Portaria MF 282/2011, art. 2º, inciso I, “b”, Lei 13.019, art. 84-B e Norma de Execução Copol 2/2017.

359. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/> Acesso em: 28 abr. 2019.

estatutários, associados, instituidores de fundação, assim como seus parentes e afins ou empresas das quais sejam sócios ou administradores, merece especial atenção, principalmente quando implicar pagamento feito pela instituição à parte relacionada.

Não há nenhuma restrição legal à prática de atos com partes relacionadas, inclusive que gerem contraprestação financeira a elas. Porém, autoridades fazendárias podem interpretar estar havendo distribuição disfarçada de lucro ou desvio do patrimônio institucional.

Para que a instituição não tenha problemas, deve ela tratar do assunto da maneira mais profissional e isenta possível, respeitando a legislação e se utilizando de boas práticas de governança como referência.

Sob o ponto de vista jurídico, a lei federal que regulamenta a imunidade de impostos traz parâmetro objetivo, confirmado pelo STF no julgamento definitivo da ADIN 1.802. Referida norma considera *“infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.”*³⁶⁰

Dessa forma, o pagamento a qualquer pessoa, e em especial, a partes relacionadas, tem que se comprovar necessária ao cumprimento da finalidade social da instituição e seu valor deve ser compatível com o valor de mercado.

A lei da OSCIP traz uma exigência para que a instituição seja qualificada como tal, que reflète uma boa prática de governança a ser seguida por outras instituições, ainda que não tenham interesse em pleitear referida qualificação.

360. Lei 9.532/97, art. 13, parágrafo único.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Trata-se da “*adoção de práticas de gestão administrativa, necessárias e suficientes a coibir a obtenção, de forma individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens pessoais, em decorrência da participação no respectivo processo decisório.*”³⁶¹

Isso pode estar retratado em Políticas de Conflito de Interesse e de Contratação de bens ou de serviços, nas quais a parte relacionada fica expressamente proibida de participar da deliberação que trate de tema de seu interesse particular, como por exemplo a contratação de seus serviços ou de empresas das quais participe.

O pagamento de remuneração à parte relacionada já foi enfrentando em discussões judiciais e administrativas muitas vezes e, sempre que o pagamento é uma contraprestação por um serviço necessário, nos mesmos moldes que se faria a terceiros e sem qualquer vantagem adicional, ele é considerado válido.³⁶²

A formalização dessa prática e o registro de documentos probatórios, porém, são de suma importância, a confirmar o provérbio popular a partir da história da mulher de Cesar, da qual se divorciou, em função de a terem tentado seduzir:³⁶³

“À mulher de César não basta ser honesta, deve parecer honesta.”

Ou seja, formalizações, documentações e registros nunca são excessivos a comprovar a conduta correta e a boa intenção que ela insere em seu contexto.

“De boa intenção o inferno está cheio.”

Samuel Johnson

361. Lei 9.790/99, art. 4º, inciso II e art. 7º, Decreto 3.100/99.

362. Apenas como exemplo, veja Acórdão 101-94.6z57, 1º Conselho de Contribuintes - 1a. Câmara em 12.08.2004.

363. Disponível em: <https://bit.ly/2GRYY62> Acesso em: 28 abr. 2019.

No meio à crise de confiança em que nos encontramos, toda a prudência é importante.

XIII.5 Aquisição de Participações Societárias

Este ponto vem sendo debatido atualmente, com especial ênfase no mercado dos chamados “negócios sociais” ou “negócios de impacto”, mencionados no item V.4.

Trata-se de empresas com fins lucrativos que visam a trazer solução para um problema social, de maneira autossustentável, com a venda de produtos ou serviços. A tendência é que o início dessa empreitada se dê com o investimento do capital filantrópico, dada a dificuldade de atrair investidores tradicionais nos estágios iniciais do empreendimento.

A pergunta que se tem feito é se é possível que instituições sem fins lucrativos adquiram participações societárias ou contratem empréstimos conversíveis em participações societárias.

A instituição investidora deve, antes de mais nada, avaliar os riscos do investimento. Após, deve perscrutar se o investimento integra sua atividade-fim ou se é uma atividade-meio, geradora de recursos para custear a atividade-fim.

Diante de respostas afirmativas, é preciso que o Estatuto Social e os regimentos internos da instituição prevejam a possibilidade de aquisição de participações societárias, a realização dos empréstimos e, em especial, a sua conexão lógica com o cumprimento do objeto social.

De acordo com o Código Tributário Nacional e com a legislação do Imposto de Renda,³⁶⁴ a instituição deve aplicar os recursos em sua finalidade social. Recentemente, a Receita Federal publicou uma Solução de Consulta³⁶⁵ isolada, que

364. Art. 14, CTN e Lei 9.532/97, art. 13, parágrafo único.

365. Solução de Consulta nº 524 – Cosit, 4 de dezembro de 2017.

contraria toda a interpretação dada ao assunto pelos tribunais superiores do País.

A consulta formulada por uma instituição com CEBAS-Saúde que questionou se a constituição de uma empresa com fins lucrativos de ensino superior, tendo como sócias a consultante e outra instituição certificada pelo CEBAS, afastaria seu direito à imunidade, sob o argumento de que não havia na legislação qualquer proibição para tal prática. A RFB entendeu pela caracterização do desvirtuamento de sua finalidade, sem sequer abordar a questão de atividade-fim ou atividade-meio.

O investimento em sociedades empresárias precisa ser avaliado criteriosamente e sua decisão deve estar muito bem fundamentada e documentada pelas instâncias de governança superior da instituição, de forma a justificar a aplicação de seus recursos diante de eventual questionamento pelas autoridades tributárias.

XIII.6 Instituições Doadoras ou Mantenedoras

A questão aqui colocada trata das instituições que têm como objetivo principal destinar recursos a outras instituições, de atendimento direto aos beneficiários. No exterior são conhecidas como instituições *grantmakers*, ou seja, doadoras de recursos. No Brasil se questiona se teriam elas direito à imunidade ou isenção de tributos, uma vez que não fazem o atendimento direto aos beneficiários finais.

Até o advento da publicação da Lei do *Endowment* não havia norma que expressamente reconhecesse o interesse público das instituições doadoras de recursos.³⁶⁶ A partir de

366. A lei que procurou tratar desse assunto foi a Lei da OSCIP, 9.790/99, quando determina que: “Para os fins deste artigo, a dedicação às atividades nele previstas configura-se mediante a execução direta de projetos, programas, planos de ações correlatas, por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros, ou ainda pela prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins.” (art. 3º, parágrafo único). Mas, por razões que supomos sejam culturais, referida lei demorou a se tor-

então, a importância estratégica da instituição captadora de doações e destinadora a instituições de execução de projetos de interesse público é mais do que reconhecida, é vital, cumprindo, em última instância, uma função que concerne ao Estado, qual seja, a de custear os serviços de educação, assistência social e saúde.

O que as autoridades fazendárias e a legislação infralegal procuram investigar é se a instituição é doadora ou mantenedora recorrente ou apenas pontual, com campanhas esporádicas. Esse é ponto relevante, em especial para instituições titulares de *endowments* ou fundos patrimoniais que usufruam da imunidade do Imposto de Renda sobre aplicações financeiras.

O esclarecimento acerca da motivação de os recursos aplicados em fundo, gerador de rendimentos, e a lógica de sua destinação à atividade social é de rigor. Para tanto, é importante que a instituição mantenha regimentos internos e normas que aprovem a política de aplicação e de uso dos recursos, assim como contratos de doação e parceria com as instituições apoiadas.

XIII.7 Doações e Remessas de Recursos para o Exterior

Com a globalização e o próprio desenvolvimento do País, as instituições brasileiras estão cada vez mais conectadas com instituições estrangeiras. O intercâmbio de informações, tecnologias e pessoal é muito rico para ambas as partes. Isso foi inclusive reconhecido pelo Governo brasileiro, no programa “Ciência sem Fronteiras”, que reconheceu estratégico para o país ter brasileiros estudando e participando de pesquisas no exterior.

Com isso, a questão que exsurge é se as instituições podem remeter recursos ao exterior, sem perder seu direito à imunidade ou à isenção de tributos. Primeiramente é importante esclarecer que as fundações e associações de direito privado podem

nar referência na análise das organizações da sociedade civil e seus direitos.

exercer qualquer atividade lícita não vedada por lei ou por seu Estatuto Social, o que lhes permite remeter recursos ao exterior, com respeito à legislação cambial brasileira.

Sob o ponto de vista tributário, para as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, que têm direito à imunidade de impostos, a legislação exige a aplicação de seus recursos no Brasil, na manutenção dos objetivos institucionais.³⁶⁷

Isso porque o Estado exime do ônus tributário as instituições privadas que realizem a função do próprio Governo, sem finalidade de lucro a seus participantes. A obrigação do Estado brasileiro é aplicável a pessoas aqui residentes, e não alcança aquelas residentes no exterior, o que justifica a exigência de aplicação dos recursos no Brasil para fins da imunidade.

Mas tal não significa que as instituições de educação e assistência social não possam remeter recursos ao exterior. Podem sim, desde que para o pagamento de despesas necessárias ao cumprimento de objetivo social realizado no Brasil. Nesse caso, não se trata de doação, mas de aquisição de produto, serviços, tecnologia ou direitos de propriedade intelectual, que podem ser tributáveis pelo ISS-Importação, pelo PIS e COFINS-Importação e/ou pela CIDE-Tecnologia,³⁶⁸ aplicando-se ao PIS e COFINS importação os comentários do Capítulo X.4.(c.2).

A remessa de recursos ao exterior por uma instituição para realização de suas atividades no exterior (e não no Brasil) também é possível, mas traz como consequência a perda do direito à imunidade de impostos.

Para as instituições sem fins lucrativos em geral, a legislação federal³⁶⁹ concede isenção de impostos federais e não exige, para tanto, que a instituição aplique seus recursos no Brasil. Isto significa que a remessa de recursos para a realização

367. Código Tributário Nacional, art. 14, II.

368. Lei Complementar nº 116/2003, art. 6º, § 2º, I; Lei nº 10.865/2004, art. 3º e Lei 10.168/2000.

369. Lei 9.532/97, art. 15.

de suas atividades no exterior não traz perda do benefício fiscal da isenção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica nem da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.³⁷⁰

Com relação ao ITCMD, a legislação do Estado de São Paulo³⁷¹ concede isenção às instituições promotoras da cultura, dos direitos humanos e do meio ambiente e exige que a instituição aplique seus recursos no Brasil. Com isso, a remessa de recursos ao exterior por instituição isenta ao ITCMD em São Paulo pode implicar perda do benefício fiscal.

Com relação ao Imposto de Renda Retido na Fonte, de acordo com a legislação do Imposto de Renda,³⁷² uma de suas hipóteses de incidência é a remessa de valores realizada por fontes no Brasil para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior. Por essa norma, o residente no Brasil, inclusive as instituições imunes ou isentas, deve reter na fonte 15% sobre o valor da remessa ao exterior.

A incidência do IRRF não é pacífica nessa situação, levando em conta que, tratando-se de doação, a transferência de recursos tem caráter de liberalidade, sem qualquer contraprestação de serviço ou de bem. Assim, estaria o Governo Federal invadindo a competência estadual, prevista na Constituição Federal,³⁷³ ao exigir imposto sobre a doação.

É importante enfatizar que a pessoa remetente dos recursos é apenas responsável pela retenção e recolhimento do imposto, sendo certo que o contribuinte é a pessoa residente no

370. Há neste sentido Solução de Consulta DIST/SRRF 79/2013 Já a, Solução de Consulta COSIT 144, de 19.9.2018, entendeu que não há perda da isenção apenas se a “aplicação/transmissão do conhecimento adquirido no exterior em território nacional, de modo a evidenciar que os recursos despendidos em terras alienígenas foram aplicados, no País, na manutenção dos objetivos institucionais da entidade isenta.” A nosso ver, tal interpretação contraria a Lei 9.532/97 e o CTN, art. 111, II.

371. Lei 10.705/2000 do Estado de São Paulo, art. 6º.

372. Decreto-lei 5.844/43, art. 97, alínea “a”; e Regulamento do Imposto de Renda – RIR, art. 682, I.

373. Art. 155, I.

exterior, beneficiária da remessa. Por esse motivo, a condição de instituição imune ou isenta de imposto de renda no Brasil (remetente) não se aplica ao IRRF incidente em remessa a beneficiário no exterior.

A instituição remetente deve avaliar se há outras hipóteses de isenção na legislação do Imposto de Renda, dentre as quais destacamos as remessas para fins educacionais, científicos e culturais.³⁷⁴ Na redação do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) anteriormente vigente, aprovado pelo Decreto 3.000/99, havia a dispensa de retenção de imposto de renda na fonte para as remessas de doação. Em 22.11.2018, o Decreto 9.580 aprovou nova redação ao RIR.

Na vigência do antigo Regulamento, foi exarado posicionamento da Receita Federal do Brasil no sentido de que a dispensa da retenção na fonte sobre remessas de doações restringia-se apenas a donatários pessoas físicas.³⁷⁵

Com relação à dispensa de retenção sobre remessa para fins culturais, ela veio a ser reiterada por legislação recente,³⁷⁶ que assim determina:

“Art. 2º Não estão sujeitas à retenção na fonte do imposto sobre a renda:

I – as remessas destinadas ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais, inclusive para pagamento de taxas

374. De acordo com o art. 754 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto 9.580/2018, as seguintes remessas não se sujeitam à retenção de imposto:

“Art. 754. Não se sujeitam à retenção de que trata o art. 741 as seguintes remessas destinadas ao exterior: (...)

V – as remessas:

a) para fins educacionais, científicos ou culturais; e

b) em pagamento de taxas:

1. escolares;

2. de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados; e

3. de exames de proficiência; (...).”

375. Solução de Divergência 16/2007 e Solução de Consulta 57/2012.

376. Lei 13.315/2016, art. 2º, I.

escolares, de taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados e de taxas de exames de proficiência;”

Verifica-se que não há qualquer limitação, na lei, sobre o caráter contraprestacional ou de doação da remessa, mantendo-se a dispensa da retenção às remessas destinadas para fins educacionais, científicos ou culturais.

Entretanto, a Receita Federal, ao regulamentar referida legislação, restringiu a dispensa da retenção do IRRF às remessas para fins educacionais, científicos ou culturais relativas ao pagamento pela prestação de serviços dessas naturezas.³⁷⁷ Tal restrição não está amparada por qualquer fundamentação legal.

Em manifestações da Receita Federal³⁷⁸ anteriores à legislação de 2016, entendia-se que, ainda que reconhecidas como de caráter cultural, quaisquer remessas que constituíssem remuneração de trabalho, com ou sem vínculo empregatício, ou de prestação de serviços por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, sujeitavam-se à retenção e recolhimento de IRRF, ou seja, no sentido oposto à legislação que regulou a matéria.

Merece destaque a interpretação da Receita Federal³⁷⁹ que corretamente ponderou que a hipótese de não retenção na fonte, aplicável às remessas para fins educacionais, científicos e culturais, se fundamenta em “*critério estritamente objetivo (finalidade da remessa). Por isso, a qualificação jurídica das pessoas envolvidas (critério subjetivo), tanto do remetente quanto do destinatário da remessa ao exterior, não é determinante para o afastamento da retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF). Em outras palavras, é dizer que o que importa é a finalidade da remessa destinada ao exterior e não os fins perseguidos pelas pessoas jurídicas conectadas por uma determinada relação jurídica.*”

377. Instrução Normativa 1.645/2016, art. 4º, parágrafo único.

378. Solução de Consulta SRRF 8/DISIT 266/2012, que resumiu diversas outras.

379. Solução de Consulta 230/2014 Cosit.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Com relação ao Imposto sobre Operações Financeiras – IOF, há sua incidência sobre as operações de câmbio, dentre outras, à alíquota atual de 0,38% sobre o valor da remessa.³⁸⁰

O regulamento do IOF reconhece a imunidade das instituições de educação e assistência social. Para tanto, a instituição deve apresentar auto declaração de imunidade à instituição financeira remetente.

No que concerne ao ITCMD, a doação realizada por pessoa jurídica com ou sem fins lucrativos, com sede em São Paulo, para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, sofre a incidência do imposto estadual, a ser pago pela instituição doadora.³⁸¹

O Estado de São Paulo concede isenção ao ITCMD para as doações a instituições cujos objetos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente. A hipótese de isenção deve ser previamente reconhecida pelas Secretarias da Cultura e da Fazenda do Estado de São Paulo.

Para reconhecimento da isenção às doações recebidas pela instituição cultural, a lei determina que sejam preenchidos os requisitos do art. 14 do CTN, dentre os quais se exige a aplicação integral no País dos recursos doados.

Ou seja, as doações feitas por instituições culturais sem fins lucrativos, com sede em São Paulo, a instituições sem fins lucrativos domiciliadas no exterior, ainda que para fins culturais, não estarão abrangidas pela isenção do ITCMD-SP e serão tributadas, na hipótese de a remessa não se destinar ao cumprimento de suas atividades culturais no Brasil.

A doação ao exterior por instituição cultural isenta do ITCMD-SP pode implicar perda do direito à isenção sobre as doações recebidas pela instituição cultural brasileira.

380. Lei 8.894/94 e Decreto nº 6.306/2007.

381. Constituição Federal, art. 155, I e § 1º, inciso II; Lei estadual de São Paulo 10.705/2000, art. 2º, II e art. 7º, parágrafo único.

XIV – MITOS E VERDADES

Na área filantrópica, existem alguns mitos que acabam por limitar a atuação ou até mesmo desestimular as pessoas à prática formal do bem-fazer.

O Mito: *reunir pessoas potencializa a ação e alavanca a causa.* **A Verdade:** a simpatia à causa não é suficiente; para que a estratégia se transforme em resultado é necessário haver comprometimento.

O Mito: *o trabalho é voluntário, os serviços são pro-bono, pois, afinal, é por uma boa causa.* **A Verdade:** a “boa causa” é a “sua causa” e não necessariamente a do prestador de serviços.

O Mito: *a defesa e a manutenção de uma causa dependem apenas da vontade dos colaboradores.* **A Verdade:** a atração de recursos depende de credibilidade e estratégia e compete com outras instituições, por vezes profissionalizadas.

O Mito: *o acesso a recursos, privados ou públicos, é fácil e imediato.* **A Verdade:** é preciso um projeto de sustentabilidade bem definido, certificados públicos e, ainda, experiência e resultados comprovados para acessar recursos privados; quanto aos públicos, a legislação prevê processo semelhante ao das licitações, exige experiência por tempo mínimo e requer estrutura robusta para prestação de contas quantitativa e qualitativa.

O Mito: *a captação de recursos é facilitada por leis de incentivo fiscal.* **A Verdade:** os incentivos fiscais dependem de

formalidades específicas, podem custear em sua maioria gastos diretos do projeto aprovado e demandam uma boa estrutura administrativa para gerir recursos públicos e prestar contas.

O Mito: *a atividade da instituição filantrópica tem de ser gratuita.* **A Verdade:** a instituição pode cobrar por seus serviços, desde que a receita obtida seja destinada ao objeto social. É preciso avaliar as exigências de determinados benefícios fiscais, títulos e certificados públicos para se definir, dentro do planejamento estratégico, se a atividade pode ou não ser remunerada.

O Mito: *a instituição filantrópica não pode vender produtos.* **A Verdade:** ela pode vender produtos, desde que a receita obtida seja destinada ao cumprimento do objeto social. Outro tanto, é preciso avaliar o impacto tributário e concorrencial para que a venda atenda aos requisitos da legislação.

O Mito: *a instituição filantrópica não pode auferir lucro.* **A Verdade:** a instituição filantrópica pode e deve ter lucro, o que tecnicamente é denominado *superávit*, mas este tem de ser reinvestido no objeto social. O que ela não pode é *distribuir* os lucros para associados, instituidores, doadores, beneficiários.

O Mito: *a instituição filantrópica tem de atender a população de baixa renda.* **A Verdade:** a instituição filantrópica tem de atender a população a que se destina, independentemente de seu nível de renda. Certo é que, para determinados benefícios fiscais, a legislação exige que o público alvo seja de baixa renda, em proporção fixada; entretanto, a constitucionalidade de tal exigência é discutível.

O Mito: *a instituição filantrópica tem de ser “pobre”.* **A Verdade:** não é antiético que as instituições sem fins lucrativos tenham recursos em caixa ou atividades próprias que lhes gerem receitas. Respeitados os princípios constitucionais e normas legais relacionados às imunidades e isenções, as instituições filantrópicas não precisam ser carentes e depender de doações, podem exercer atividades habituais de mercado, como venda de produtos e serviços e ser igualmente remuneradas, ainda que contribuam tributariamente em menores montantes se comparadas às demais empresas.

O Mito: *porque é filantrópico é bom e merece ajuda.* **A Verdade:** é preciso critério na avaliação da instituição que se pretenda prestar suporte financeiro, intelectual, técnico, humano ou qualquer outro. Outrossim, frequentes avaliações da “instituição própria” são extremamente salutares e promovem adaptações necessárias ao cumprimento da missão, corrigindo rotas.

O Mito: *o empreendimento filantrópico e a gestão voluntária bem-intencionada não oferecem riscos.* **A Verdade:** a participação em Conselhos e Diretorias com poder de administração ou de fiscalização pode implicar responsabilidade pessoal do conselheiro ou diretor voluntário por atos praticados no exercício do cargo, ainda que eivados em erro, omissão ou negligência, e não necessariamente em má-fé. A participação voluntária deve ser atenta e comprometida, a fim de minimizar os riscos; caso contrário, é melhor participar de órgãos opinativos, ou não participar.

O Mito: *os recursos são 100% privados e por isso há liberdade de ação, e distanciamento de formalidades.* **A Verdade:** a instituição filantrópica, ainda que não receba recursos públicos diretamente, está sujeita à fiscalização por diversos órgãos governamentais. Para atender a fiscalização, é fundamental escriturar e guardar os livros e documentos que comprovem a origem e aplicação dos recursos, a fim de evitar uma autuação fiscal.

O Mito: *lucros não são distribuídos, recursos são reinvestidos na atividade social, portanto, há credibilidade.* **A Verdade:** “não basta ser honesto; tem de parecer honesto”.³⁸² Para ter credibilidade

382. A expressão surgiu após um escândalo em Roma envolvendo Júlio César, então o homem mais poderoso do mundo, sua mulher Pompeia e um nobre pretendente chamado Clódio. Pompeia vivia muito sozinha, pois Júlio César passava meses fora da cidade, com seus exércitos.

Numa noite, Publius Claudius Pulcher, mais conhecido como Clódio, o Jeitoso, em 62 a.C., com cerca de 30 anos de idade, com a curiosidade de compartilhar a intimidade de Pompeia, mulher de César, e com o firme propósito de seduzi-la, vestiu-se de mulher e introduziu-se no templo, onde Pompeia celebrava os ritos secretos da Bona Dea com um grupo de mulheres. Esses rituais eram interditos aos homens, mas

junto aos doadores, parceiros e a comunidade, é preciso ter transparência e comprovação de que os recursos foram corretamente destinados ao objetivo filantrópico da instituição.

O Mito: *o trabalho voluntário substitui grande parte do trabalho remunerado.* **A Verdade:** é muito raro o voluntário exercer sua atividade de forma profissional, ainda que sem receber uma remuneração.

O Mito: *o trabalho voluntário sempre ajuda.* **A Verdade:** nem sempre, o voluntário amador se compromete a realizar atividades que não consegue cumprir ou que não tem aptidão, e, com isso, pode causar sérios problemas à instituição, aos associados e administradores.

O Mito: *o colaborador não precisa e nem deve ser remunerado a valores de mercado.* **A Verdade:** no afã de destinar mais recursos ao beneficiário final, é comum que as instituições privilegiem a estrutura mais enxuta e paguem a seus colaboradores remuneração inferior àquela praticada no mercado privado para a mesma função. Também é comum a contratação de pessoas jurídicas ou consultores, sem a formalização da relação de emprego. Isso significa risco à instituição e a seus administradores.

O Mito: é possível reter colaboradores de alto nível, remunerados abaixo do mercado, porque eles “compraram a causa”. **A Verdade:** a instituição filantrópica precisa de bons talentos, inclusive para ter uma estrutura enxuta, e estes devem ser remunerados a mercado.

Clódio, vestido de mulher, conseguiu entrar, porém foi rapidamente desmascarado, o que se tornou um escândalo não só pelo sacrilégio, mas, sobretudo, porque Clódio tinha a intenção de seduzir Pompeia. César, apesar de não ter testemunhado contra Clódio perante o tribunal pelo sacrilégio e pelo atentado ao pudor de Pompeia, expulsou-a do Palácio. Quando lhe disseram que o repúdio da mulher e a recusa em testemunhar contra Clódio equivaliam a admitir a traição, César respondeu que não, que acreditava piamente na inocência da ex-mulher, mas que apesar de acreditar piamente na inocência de Pompeia, preferiria que sobre ela não recaísse qualquer suspeita. Então, proferiu a célebre frase, que repetida por Cícero, no Senado, entrou para a história: “à mulher de César não basta ser honesta: tem de parecê-lo”.

O Mito: *o colaborador não vai ingressar com uma reclamação trabalhista, ainda que trabalhe aos finais de semana, sem limite de horário, pois “veste a camisa” e tem amor à causa.* **A Verdade:** a instituição filantrópica é uma empregadora sujeita à legislação trabalhista como qualquer empresa com fins lucrativos, e seus colaboradores ingressam sim com reclamações trabalhistas, e requerendo direitos tais e quais como acontece na empresa com fins lucrativos.

O Mito: *parentes não podem trabalhar ou prestar serviços remunerados à instituição.* **A Verdade:** parentes podem trabalhar ou prestar serviços à instituição, desde que sejam capacitados para tal, e ser remunerados, desde que a valores compatíveis com os praticados no mercado, respeitando-se os limites da atividade e do benefício fiscal. Regras de governança impedem o favorecimento desmerecido e mantêm a saúde e a credibilidade da instituição. É recomendável que o dirigente não vote nas decisões que envolvam seu parente, e que ele não seja seu subordinado direto.

O Mito: *parentes não podem fazer parte de um mesmo órgão de administração.* **A Verdade:** não há impedimento legal para que parentes participem de um mesmo órgão de administração, com algumas exceções específicas voltadas para incentivos fiscais ou contratos com órgãos públicos. O importante é que os papéis estejam bem definidos e que sejam adequados às capacidades.

XV - CONCLUSÃO

Homens brilhantes, pensamentos distintos:

“O homem faz o mal, porque não sabe o que é o bem.”

Sócrates

“Aquilo que se faz por amor está sempre além do bem e do mal.”

Friedrich Nietzsche

“Tornamo-nos odiados tanto fazendo o bem como fazendo o mal.”

Maquiavel

“A riqueza, não se mede pelos bens que se possui, mas sim pelo bem que se faz.”

Miguel de Cervantes

“É indispensável fazer um grande mal momentâneo para que venha a ser possível um grande bem duradouro.”

Diderot

“O mal não pode vencer o mal. Só o bem pode fazê-lo.”

Leon Tolstoi

Tudo depende do contexto, do enfoque e da correta compreensão da inserção de suas afirmações. Na filantropia também é assim. Operamos instintivamente com a concepção mental de que fazer o bem é mais digno, mais recompensador e aproximador da elevação espiritual.

O entusiasmo pela solução de problemas sociais habita a alma humana de forma geral, intrínseca, e mobiliza pessoas a buscarem um modelo para exercer seu altruísmo.

Fazê-lo, entretanto, na impulsividade da abnegação, no amadorismo bem-intencionado, movido pelo desprendimento e pela boa-fé, mas sem planejamento, pode envolver o altruísta nas teias do comando legal, que não é dado ignorar, ainda que por uma boa causa. Por isso, o desenvolvimento da filantropia de forma planejada e amparada juridicamente concentra os esforços no atingimento do objetivo benemérito.

A assistência legal proporciona o planejamento do empreendimento filantrópico, estuda a ferramenta jurídica mais apropriada para o exercício da atividade benemerente e regula a utilização dos recursos. Ou seja, a Governança Jurídica na filantropia tem o condão de fazer nascer, estruturar, proteger, preservar e perpetuar os valores altruístas, o patrimônio destacado, contribuindo na gestão e na identificação de aspectos tributários consequentes da concretização da empreitada do bem.

Em conclusão, a Governança Jurídica estabelece o assessoramento para a concretização da função central da proposta filantrópica, contextualizando, enfocando e inserindo o propósito dentro dos limites legais, mas sempre com criatividade e estratégia.

Começando pelo reconhecimento de habilidades, evoluindo para a identificação da causa, sempre arvorada no conhecimento técnico, atenta ao controle de legalidade, focada

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

na inteligência fiscal, centrada na proteção patrimonial, para que gestores e investidores sociais possam se dedicar com maior tranquilidade ao propósito que os move.

Essa a função da Governança Jurídica da filantropia, área na qual o advogado é mais do que um intérprete da lei e elaborador de documentos. Ele é um guardião dos interesses de instituições e de causas filantrópicas, mas, também, do patrimônio de associados, fundadores e gestores.

O Legal da Filantropia é isso: atuar a filantropia com a segurança que apenas a Governança Jurídica é capaz de oferecer.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações, associações e entidades de interesse sindical*. Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 8ª ed. revista e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

Normas federais

Constituição Federal de 1988. Disponível em: <https://bit.ly/1dFiR-rW> Acesso em: 28 abr. 2019.

Código Civil de 2002. Disponível em: <https://bit.ly/IRffY7> Acesso em: 28 abr. 2019.

Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://bit.ly/2kwDRtZ> Acesso em: 28 abr. 2019.

Decreto 6.306/2007. Disponível em: <https://bit.ly/1EyCJwR> Acesso em: 28 abr. 2019.

Decreto 6.308/2007. Disponível em: <https://bit.ly/2Jbn2jK> Acesso em: 28 abr. 2019.

PRISCILA PASQUALIN
MÁRCIA SETTI

Decreto 7.212/2010. Disponível em: <https://bit.ly/1k3EqsX> Acesso em: 28 abr. 2019.

Decreto 9.580/2018. Disponível em: <https://bit.ly/2Agy1UN> Acesso em: 28 abr. 2019.

Instrução Normativa RFB 1.199/2011. Disponível em: <https://bit.ly/2Wb3Fgd> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei Complementar 70/91. Disponível em: <https://bit.ly/1swp0gm> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 6.404/76. Disponível em: <https://bit.ly/QEwb86> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 8.742/93. Disponível em: <https://bit.ly/2SxtWYn> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 8.894/94. Disponível em: <https://bit.ly/2WeSIQu> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 8.958/94. Disponível em: <https://bit.ly/2V0Dpst> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 9.249/95. Disponível em: <https://bit.ly/2GcKzCf> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 9.393/96. Disponível em: <https://bit.ly/2ECMw97> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 9.532/97. Disponível em: <https://bit.ly/2vs1QA4> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 9.732/98. Disponível em: <https://bit.ly/2ULKIPR> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 9.790/99. Disponível em: <https://bit.ly/2Am5LBD> Acesso em: 28 abr. 2019.

O LEGAL DA FILANTROPIA
A GOVERNANÇA JURÍDICA COMO TUTELA DA FILANTROPIA

Lei 10.741/2003. Disponível em: <https://bit.ly/18QUIOY> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 10.973/2004. Disponível em: <https://bit.ly/19Lt2LG> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 11.438/2006. Disponível em: <https://bit.ly/2ZKIDHo> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 12.868/2013. Disponível em: <https://bit.ly/2DOiwq3> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 13.018/2014. Disponível em: <https://bit.ly/2W7PVmE> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 13.019/2014. Disponível em: <https://bit.ly/2NupQdB> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 13.797/2019. Disponível em: <https://bit.ly/2GS1KIu> Acesso em: 28 abr. 2019.

Lei 13.800/2019. Disponível em: <https://bit.ly/2GEtw9Y> Acesso em: 28 abr. 2019.

Normas estaduais e municipais

Decreto do Estado de São Paulo 59.953/2013. Disponível em: encurtador.com.br/uzMO8 Acesso em: 30 maio 2019.

Decreto do Estado de São Paulo 46.655/2002. Disponível em: encurtador.com.br/bMP13 Acesso em: 30 maio 2019.

Decreto do Estado de São Paulo 57.501/2011. Disponível em: encurtador.com.br/bklnz Acesso em: 30 maio 2019.

Decreto do Município de São Paulo 56.141/2015 Disponível em: <https://bit.ly/2Xhdcmr> Acesso em: 30 maio 2019.

PRISCILA PASQUALIN
MÁRCIA SETTI

Lei do Estado de São Paulo 2.574/80. Disponível em: encurtador.com.br/wKUV9 Acesso em: 30 maio 2019.

Lei do Estado de São Paulo 10.705/2000. Disponível em: <https://bit.ly/2MlJlZc> Acesso em: 30 maio 2019.

Lei do Estado de São Paulo 13.296/2008. Disponível em: encurtador.com.br/mPTUW Acesso em: 30 maio 2019.

Código Tributário do Município do Rio de Janeiro. Disponível em: encurtador.com.br/lrux3 Acesso em: 30 maio 2019.

Decreto do Município do Rio de Janeiro 14.602/96. Disponível em: encurtador.com.br/bAE08 Acesso em: 30 maio 2019.

Lei do Município de São Paulo 6.989/66. Disponível em: <https://bit.ly/2HKTHNZ> Acesso em: 30 maio 2019.

Lei do Estado do Rio de Janeiro 2.877/97. Disponível em: encurtador.com.br/cDIRX Acesso em: 30 maio 2019.

Lei do Estado do Rio de Janeiro 2.877/97. Disponível em: encurtador.com.br/cCQRY Acesso em: 30 maio 2019.

