

PERSPECTIVAS  
PARA O  
MARCO  
LEGAL  
DO TERCEIRO  
SETOR

PERSPECTIVAS PARA O MARCO LEGAL DO TERCEIRO SETOR

**PERSPECTIVAS**  
**PARA O**  
**MARCO**  
**LEGAL**  
**DO TERCEIRO**  
**SETOR**



**PERSPECTIVAS**  
**PARA O**  
**MARCO**  
**LEGAL**  
**DO TERCEIRO**  
**SETOR**

São Paulo  
2009

© 2009 GIFE – Grupo de Institutos, Fundações e Empresas

GIFE – Grupo de Institutos, Fundações e Empresas

*Conselho de Governança – Gestão 2009/2011*

Denise Aguiar Alvarez – Fundação Bradesco (Presidente)  
Ana Amélia Campos Toni – Fundação Ford  
David Saad – Fundação Victor Civita  
Hugo Guimarães Barreto Filho – Fundação Roberto Marinho  
José Paulo Soares Martins – Instituto Gerdau  
Luís Paulo Saade Montenegro – Instituto Paulo Montenegro  
Maria Alice Setubal – Fundação Tide Setubal  
Maurício Medeiros – Fundação Odebrecht  
Renata de Camargo Nascimento – Instituto de Cidadania Empresarial  
Samara de Sá e Benevides Werner – Oi Futuro  
Sergio Amoroso – Fundação Orsa  
Valdemar de Oliveira Neto – Fundação Avina

*Conselho Fiscal – Gestão 2009/2011*

Geraldo Araújo – Instituto O Boticário  
Izalco Sardenberg – BM&F Bovespa  
Laura Oltramare – Grupo Santander  
Reginaldo José Camilo – Fundação Itaú Social

*Secretário-Geral*

Fernando Rossetti

*Perspectivas para o Marco Legal do Terceiro Setor*

*Programa Marco Legal do Terceiro Setor e Políticas Públicas*

Renato Jaqueta Benine (Coordenador, abr/2008 – abr/2009)  
Gláucia Veith de Melo Souza (Estagiária, jul/2008 – dez/2008)  
Eduardo Pannunzio (Coordenador, set/2005 – mar/2008)  
Aline Gonçalves de Souza (Estagiária, jan/2007 – mai/2008)

*Supervisão geral*

Fernando Rossetti

*Coordenação*

Eduardo Pannunzio, Renato Benine e Andre Degenszajn

*Redação*

Elisa Rodrigues Alves Larroude (Capítulo 1), Flávia Regina de Souza Oliveira (Capítulo 2),  
Eduardo Pannunzio e Aline Gonçalves de Souza (Introdução, Capítulos 3 e 4, e Conclusão)

*Preparação e revisão de texto*

Priscila Akemi Beltrame, Katia Gouveia Vitale

*Edição e projeto gráfico*

Edições Jogo de Amarelinha / Aeroestúdio

*Impressão*

RR Donnelley

ISBN: 978-85-88462-13-7

Agradecemos o apoio da Fundação Ford e da Fundação W.K.Kellogg que viabilizaram esta publicação.



GIFE – Grupo de Institutos, Fundações e Empresas  
Av. Brig. Faria Lima, 2413 – 1º andar – Jardim América  
01452-000 – São Paulo – SP  
Tel./Fax: (55-11) 3816-1209  
e-mail: gife@gife.org.br  
www.gife.org.br



## Introdução 7

### Capítulo I TRANSPARÊNCIA E CONTROLE SOCIAL (*Accountability*) 11

1. PANORAMA REGULATÓRIO ATUAL 11
  - 1.1. Pessoas jurídicas sem fins lucrativos 12
    - 1.1.1. Associações 12
    - 1.1.2. Fundações privadas 12
  - 1.2. Títulos e certificações 13
    - 1.2.1. Declaração de Utilidade Pública Federal (UPF) 13
    - 1.2.2. Registro no Conselho Nacional da Assistência Social (CNAS) 14
    - 1.2.3. Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) 14
    - 1.2.4. Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip) 15
    - 1.2.5. Organização Social (OS) 16
2. ANÁLISE CRÍTICA 17
  - 2.1. Desequilíbrio entre Estado e demais públicos 18
  - 2.2. A inconstância das obrigações 19
  - 2.3. A difícil composição de atuação e *accountability* 20
  - 2.4. Como valorizar a diversidade? 21
3. PROPOSTAS DE APERFEIÇOAMENTO 21

### Capítulo II LIBERDADE DE ORGANIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO 27

1. PANORAMA REGULATÓRIO ATUAL 27
2. ANÁLISE CRÍTICA 29
3. PROPOSTAS DE APERFEIÇOAMENTO 34

### **Capítulo III** IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS 39

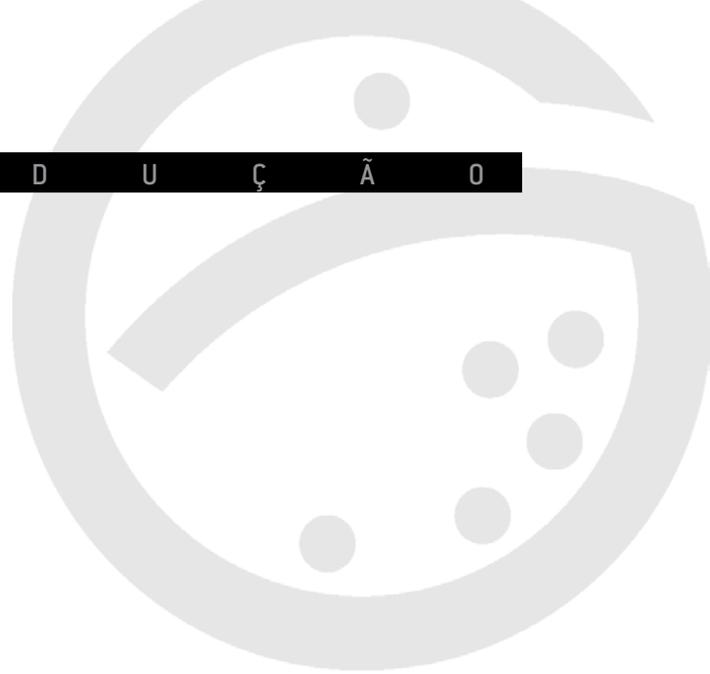
1. PANORAMA REGULATÓRIO ATUAL 39
  - 1.1. Hipóteses de imunidade tributária no terceiro setor 40
  - 1.2. Hipóteses de isenção tributária no terceiro setor 41
  - 1.3. Propostas de alterações legais em curso 41
2. ANÁLISE CRÍTICA 42
  - 2.1. Insegurança jurídica: a tônica da dimensão tributária 43
  - 2.2. Imunidades e isenções como instrumentos de fomento 44
  - 2.3. O alcance restrito da imunidade tributária 45
  - 2.4. Limitações à imunidade: universalidade, gratuidade e exclusividade 46
  - 2.5. Limitações à isenção: a proibição de remuneração de dirigentes 46
  - 2.6. Incertezas na tributação de atividades econômicas 47
  - 2.7. A necessidade de ampliar a transparência 48
3. PROPOSTAS DE APERFEIÇOAMENTO 48

### **Capítulo IV** INCENTIVOS FISCAIS PARA INICIATIVAS DE INTERESSE PÚBLICO 53

1. PANORAMA REGULATÓRIO ATUAL 53
  - 1.1. Incentivos fiscais para doações a organizações da sociedade civil 54
  - 1.2. Incentivos fiscais para doações a fundos públicos 54
    - 1.2.1. Doações aos fundos dos direitos da criança e do adolescente 55
    - 1.2.2. Doações ao Fundo Nacional de Cultura 55
  - 1.3. Incentivos fiscais para projetos de interesse público 55
    - 1.3.1. Incentivos fiscais na área da cultura 55
    - 1.3.2. Incentivos fiscais na área do desporto 56
  - 1.4. Incentivos fiscais estaduais e municipais 57
  - 1.5. Propostas de alterações legais em curso 57
2. ANÁLISE CRÍTICA 58
  - 2.1. As funções dos incentivos fiscais 59
  - 2.2. A questão da contrapartida do contribuinte 59
  - 2.3. Dedução da base de cálculo ou abatimento sobre o imposto devido? 59
  - 2.4. O universo restrito de potenciais utilizadores dos incentivos 61
  - 2.5. O tempo das doações ou patrocínios 61
  - 2.6. A insuficiência de incentivos para organizações da sociedade civil 61
  - 2.7. A disputa por incentivos fiscais no interior do terceiro setor 62
  - 2.8. Centralizar ou descentralizar o funcionamento dos incentivos? 63
  - 2.9. Polêmicas sobre a “doação vinculada” e a “instituição vinculada” 63
  - 2.10. O déficit de transparência 64
3. PROPOSTAS DE APERFEIÇOAMENTO 64

### **Considerações finais** 69

### **Visão GIFE do marco legal do terceiro setor – Carta de Curitiba** 70



A existência de um ambiente regulatório moderno, claro e estável é fator fundamental para promover a expansão e qualificação do investimento social privado em qualquer país. Com base nessa premissa, o GIFE (Grupo de Institutos, Fundações e Empresas) desenvolve, desde o início de 2003, uma iniciativa destinada a contribuir para o aperfeiçoamento da legislação brasileira relativa ao terceiro setor: o Programa Marco Legal e Políticas Públicas.

Em maio de 2006, o foco de atuação do Programa foi refinado com a aprovação da *Carta de Curitiba – Visão GIFE do Marco Legal do Terceiro Setor* (anexo – p.70), um documento que estabelece os cinco temas que a rede GIFE identifica como prioritários no processo de aperfeiçoamento do marco legal do terceiro setor: (1) liberdade de organização e funcionamento para as organizações da sociedade civil; (2) transparência e controle social (*accountability*); (3) imunidades e isenções tributárias; (4) incentivos fiscais para iniciativas de interesse público; e (5) segurança jurídica, na qualidade de tema transversal<sup>1</sup>.

Na sequência, a fim de fazer um levantamento preliminar das principais questões relacionadas a esses temas, o GIFE promoveu, no segundo semestre de 2006, duas rodadas de discussão que contaram com a participação de representantes de associados do GIFE, organizações parceiras e especialistas<sup>2</sup>.

A partir dessas discussões, o GIFE elaborou esta nova versão da publicação original. Trata-se de um documento mais aprofundado que, em relação a cada um dos temas indicados na *Carta de Curitiba*, contém (1) uma descrição concisa de como a legislação brasileira aborda a matéria; (2) a identificação e análise dos principais entraves e oportunidades; e (3) um conjunto de propostas concretas de aperfeiçoamento do respectivo ambiente regulatório, incluindo medidas legislativas, administrativas e/ou de autorregulação.

Os capítulos que se seguem, portanto, acompanham essa ordem de exposição. O primeiro, sobre transparência e controle social, foi elaborado pela consultora Elisa Rodrigues Alves Larroudé. O se-

gundo, referente à liberdade de organização e funcionamento para as organizações da sociedade civil, ficou a cargo da advogada Flávia Regina de Souza Oliveira. Os dois últimos capítulos, que abordam os temas das imunidades e isenções tributárias e incentivos fiscais para iniciativas de interesse público, foram estruturados pela equipe do Programa Marco Legal e Políticas Públicas do GIFE, composta na época pelo advogado Eduardo Pannunzio e pela estagiária Aline Gonçalves de Souza.

É importante ainda destacar que uma versão preliminar deste documento foi debatida numa reunião especial do Grupo de Afinidade em Marco Legal do GIFE, realizada em 27 de junho de 2007, que contou com a participação de alguns dos maiores especialistas em direito do terceiro setor no Brasil<sup>2</sup>. As críticas e sugestões recebidas na ocasião serviram para enriquecer consideravelmente o conteúdo desta publicação<sup>3</sup>.

O presente documento foi, ainda, submetido à consulta dos associados do GIFE entre os dias 17 e 30 de setembro de 2007. Essa etapa serviu não apenas para receber novas contribuições em relação ao texto, mas também para legitimar o seu conteúdo dentro dessa que é a principal rede de investidores sociais privados do país.

Ironicamente, a insegurança jurídica, aqui abordada, afetou também o processo de elaboração desta publicação. As constantes expectativas de alteração do ambiente regulatório do terceiro setor dificultaram o fechamento deste documento, que passou por diversas revisões para se adaptar às mudanças implementadas. Embora conscientes do risco de esta publicação tornar-se defasada pouco tempo após a sua conclusão, optou-se pela sua publicação mesmo na iminência de novas reformas. O GIFE acredita que as questões aqui apresentadas são estruturais e permanecem válidas, visando uma revisão profunda do atual ambiente regulatório do terceiro setor.

Espera-se que este documento não apenas oriente a atuação de *advocacy* do GIFE ao longo dos próximos anos em relação à melhoria do marco legal do terceiro setor, mas também que sirva de referência e contribua para a definição de uma agenda comum capaz de aglutinar os esforços de todos aqueles que já estejam engajados ou queiram participar desse processo – parlamentares e outros agentes públicos, organizações da sociedade civil, acadêmicos, empresas, meios de comunicação e a sociedade em geral.

## Notas do capítulo

- 1 Cf. GIFE. *Carta de Curitiba – Visão GIFE do Marco Legal do Terceiro Setor* (online). Disponível em <<http://www.gife.org.br>>.
- 2 Participaram do encontro: Ana Carolina Bittencourt (Instituto Pro Bono), Daniela de Aquino Coelho (Fundação Abrinq pelos Direitos da Criança e do Adolescente), Eduardo Szazi (Soffiatti, Szazi, Bechara Advogados), Elisa Rodrigues Alves Larroudé (FGV/SP), Ester Gammardella Rizzi (Fundação Abrinq pelos Direitos da Criança e do Adolescente), Felipe Barboza Rocha (Pinheiro Neto Advogados), Fernando Ayres (Pinheiro Neto Advogados), Flávia Regina de Souza Oliveira (Mattos Filho, Veiga Filho, Marrei Jr., Quiroga Advogados), Gerson Pacheco (Fundo Cristão para as Crianças), Helga Lutzoff Bevilacqua (advogada), Iradj Eghrari (Ágere Cooperação em Advocacy), Judi Cavalcanti (Fundação Tide Setúbal), Laís Vanessa Figueiredo Lopes (Figueiredo Lopes & Golfieri Advogados Associados), Marcos Fuchs (Instituto Pro Bono), Maria Lúcia Guardia (Natura), Maria Nazaré Lins Barbosa (FGV/SP, OAB/SP), Maurício Chapinoti (Pinheiro Neto Advogados), Maurício Jayme e Silva (Rubens Naves, Santos Jr., Hesketh – Escritórios Associados de Advocacia), Paula Racanello Storto (Figueiredo Lopes & Golfieri Advogados Associados) e Valéria Trezza (advogada), além de parte da própria equipe do GIFE (Aline Gonçalves de Souza, Cinthia Sento Sé, Eduardo Pannunzio e Fernando Rossetti). A todos eles, os sinceros agradecimentos do GIFE.
- 3 Entre as contribuições, vale destacar as conclusões extraídas da oficina “Regulating for CSO Accountability: Transnational Issues”, conduzida em parceria por GIFE, FGV, International Center for Not-for-Profit Law (ICNL) e Charity Commission do governo britânico, na Assembleia Geral da CIVICUS em Glasgow, em maio de 2007.



## Transparência e controle social (*accountability*)

As organizações da sociedade civil estão cada vez mais presentes no Brasil, atuando na provisão de bens e serviços públicos, e no controle da ação do Estado e de empresas. O interesse público de sua atuação decorre não só das finalidades a que se propõem e do impacto de suas ações, mas também da crescente influência que exercem e dos recursos públicos que acessam. Tal conjunto de poderes exige um equilíbrio em relação aos deveres das organizações, permitindo que se reconheçam suas responsabilidades e avancem suas contribuições na construção de uma sociedade mais justa e sustentável.

É a partir da junção de poder e dever que se chega a um conceito amplo – e ao mesmo tempo prático – de *accountability* (ou responsabilização): pode-se considerar a *accountability* como uma relação em que uma parte tem o dever de prestar contas de seus atos e decisões à outra, que, por sua vez, tem o poder de controlar a primeira e aplicar-lhe consequências se houver impropriedades ou inadequações em relação aos atos e às decisões da primeira ou na sua prestação de contas.

A prática de *accountability* pelas organizações da sociedade civil, apesar de ser um esforço complexo, acarreta uma série de vantagens: aprimora o desempenho e a aprendizagem das organizações, e aumenta a confiança do público e a capacidade das organizações de mobilizar recursos para sustentar o cumprimento de sua missão.

É fundamental, portanto, que a legislação aborde esses poderes e deveres de maneira adequada, de modo a ir além da noção de controle para efetivamente fomentar os avanços que decorrem da prática de *accountability*. O presente capítulo se dedica a examinar o tratamento dado ao tema na regulação das organizações da sociedade civil, no intuito de fornecer subsídios para a proposição e discussão de medidas que possam aperfeiçoar o respectivo marco regulatório.

### 1. PANORAMA REGULATÓRIO ATUAL

A legislação brasileira estabelece diversas regras aplicáveis às organizações da sociedade civil. Algumas tratam da constituição e do funcionamento das diferentes formas jurídicas das organizações

sem fins lucrativos; outras regulam especificamente a obtenção e manutenção de títulos e certificados acessíveis a elas. Além disso, há um sem-número de normas a respeito dos benefícios fiscais que podem ser gozados por essas organizações. Este capítulo examina o panorama relativo aos dois primeiros grupos, visto que os temas de imunidades e isenções tributárias e de incentivos fiscais serão abordados nos capítulos III e IV desta publicação. Na presente seção, procura-se descrever sucintamente como a legislação brasileira aborda o tema da *accountability* das organizações da sociedade civil, apontando quais são seus deveres em relação a seus respectivos públicos e aos correspondentes poderes dos mesmos.

### 1.1. Pessoas jurídicas sem fins lucrativos

Todas as pessoas jurídicas, para que adquiram existência legal, são obrigadas a registrar seus atos constitutivos, prevendo o modo de administração da organização e o destino de seu patrimônio caso seja dissolvida<sup>1</sup>. São obrigatórias também, para regularidade fiscal, a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ)<sup>2</sup> e a matrícula no Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)<sup>3</sup>.

Além disso, as pessoas jurídicas devem regularmente fornecer informações a diferentes órgãos públicos: à Secretaria da Receita Federal (SRF), são obrigadas a apresentar anualmente a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)<sup>4</sup>; quando possuem empregados, a apresentar anualmente a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) ao Ministério do Trabalho e Emprego (MTE)<sup>5</sup>, além de, mensalmente, a Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) ao INSS<sup>6</sup>. Vale apontar que as pessoas jurídicas estão sujeitas, a qualquer tempo, à fiscalização pela SRF<sup>7</sup>.

#### 1.1.1. Associações

As associações são obrigadas a determinar estatutariamente as responsabilidades de seus dirigentes e membros ao preverem o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos, a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas, os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados e quais são seus direitos e deveres. Devem, adicionalmente, preservar a competência privativa da assembleia geral de destituir os administradores e alterar o estatuto<sup>8</sup>. Além disso, como pessoas jurídicas sem fins lucrativos, as associações estão proibidas de distribuir lucros.

Se dissolvidas<sup>9</sup>, as associações devem destinar o remanescente do patrimônio líquido à entidade de fins não econômicos designada no estatuto ou, na sua omissão, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes<sup>10</sup>.

#### 1.1.2. Fundações privadas

As fundações privadas são obrigadas a registrar seus atos constitutivos também na Curadoria de Fundações do Ministério Público de sua comarca, que velará por elas<sup>11</sup>. Desse modo, cada estado pode determinar as normas de fiscalização e prestação de contas aplicáveis às fundações no âmbito

de sua jurisdição<sup>12</sup>. É uniforme, em todo caso, a proibição de distribuição de lucros, tal como ocorre com as associações.

A alteração de seu estatuto social exige deliberação de dois terços dos membros competentes para geri-la e representá-la (conforme estabelecido em seu estatuto), e não poderá contrariar ou desvirtuar os fins da organização. Se a votação não for unânime, é necessário requerimento ao Ministério Público para que se dê ciência à minoria vencida, a fim de que esta possa impugná-la (se desejar) no prazo de dez dias. Em caso de dissolução, que pode ser requerida por qualquer interessado e/ou pelo Ministério Público, seu patrimônio deverá ser incorporado a outra fundação que se proponha a fim igual ou semelhante, designada pelo juiz, desde que não haja disposição em contrário no estatuto social<sup>13</sup>.

## 1.2. Títulos e certificações

A seguir, são destacadas exigências vinculadas a cinco das principais certificações previstas na legislação brasileira.

### 1.2.1. Declaração de Utilidade Pública Federal (UPF)

A declaração de uma organização como de Utilidade Pública Federal (UPF)<sup>14</sup> – certificação vinculada ao exercício predominante de atividades de educação, pesquisa científica, culturais ou filantrópicas – obriga-a ao seguinte:

- a) não remunerar os cargos de sua diretoria ou conselho;
- b) não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;
- c) ao pleitear a certificação, apresentar relatórios quantitativos e qualitativos das atividades desenvolvidas e das receitas e despesas dos últimos três anos;
- d) anualmente, apresentar um relatório circunstanciado dos serviços que houverem prestado à coletividade, assim designada, ao Ministério da Justiça (MJ);
- e) em caso de subvenção por parte da União, publicar a demonstração da Receita e despesas realizadas no período anterior; e
- f) em caso de uso de incentivos fiscais para doadores, fornecer a estes declaração de que aplica integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, não distribuindo lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto<sup>15</sup>.

As organizações podem ter suas declarações cassadas por meio de processo instaurado para esse fim, baseado em representação documentada do órgão do Ministério Público ou de qualquer interessado da sede da organização, ou pelo Ministério da Justiça, por sua iniciativa<sup>16</sup>.

O processo de cassação poderá ser instaurado no caso de as organizações não cumprirem os itens “a”, “b” ou “d” anteriores se ficar provado que não atendem mais aos requisitos (de ter personalidade jurídica, estar em efetivo funcionamento, servir desinteressadamente à coletividade e não remunerar a diretoria ou conselheiros) ou no caso de se negarem a prestar serviço compreendido em seus fins estatutários.

### 1.2.2. Registro no Conselho Nacional da Assistência Social (CNAS)

O registro no Conselho Nacional da Assistência Social (CNAS)<sup>17</sup> obriga uma organização ao seguinte:

- a) possuir declaração de UPF;
- b) atuar em assistência social, educação, saúde, cultura<sup>18</sup> ou defesa de direitos dos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social (Loas);
- c) não remunerar os cargos deliberativos, consultivos ou fiscais;
- d) prever estatutariamente que:
  - i. não distribui resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela do seu patrimônio, sob nenhuma forma;
  - ii. aplica seus recursos e eventual resultado operacional integralmente em território nacional, e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
  - iii. seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes não recebem vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas; e
  - iv. destinará o eventual patrimônio remanescente a entidade congênere registrada no CNAS ou a entidade pública em caso de dissolução ou extinção;
- e) ao pleitear a certificação, apresentar relatórios quantitativos e qualitativos das atividades desenvolvidas; e
- f) a qualquer tempo, apresentar informações e documentos solicitados pelo CNAS.

Tais organizações poderão ter seu registro cancelado se infringirem qualquer disposição da Resolução que regulamenta o registro, se seu funcionamento tiver sofrido solução de continuidade ou se, por meio de processo administrativo, ficar comprovada irregularidade na gestão administrativa.

### 1.2.3. Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas)

Uma organização que possui o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas)<sup>19</sup> está obrigada ao seguinte:

- a) possuir declaração de UPF;
- b) possuir registro no CNAS;
- c) estar inscrita no Conselho de Assistência Social do município, estado ou Distrito Federal da sede;
- d) comprovar atuação em assistência social, educação, saúde ou defesa de direitos dos beneficiários da Loas;
- e) comprovar a não remuneração dos cargos deliberativos, consultivos ou fiscais;
- f) prever estatutariamente que:
  - i. aplica seus recursos e eventual resultado operacional integralmente em território nacional, e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
  - ii. seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes não recebem vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas; e
  - iii. destinará o eventual patrimônio remanescente a entidade congênere registrada no CNAS ou a entidade pública em caso de dissolução ou extinção.

- g) ao pleitear a certificação, apresentar relatórios de atividades, balanços patrimoniais, demonstrativos do resultado e de mutação (movimentação) do patrimônio dos três últimos exercícios, devidamente auditados, se aplicável;
- h) a cada três anos, renovar a certificação;
- i) afixar placa indicativa, em local visível, em que conste: “Esta entidade tem Certificado de Fins Filantrópicos concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social para prestar atendimento a pessoas carentes”; e
- j) aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas.

Tais organizações poderão ter seu certificado cancelado pelo CNAS a qualquer momento se verificado o descumprimento dos requisitos estabelecidos no decreto que dispõe sobre a concessão do certificado ou no disposto na resolução que estabelece regras para a concessão do mesmo<sup>20</sup>.

#### 1.2.4. Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip)

Uma organização qualificada como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip)<sup>21</sup> está obrigada ao seguinte:

- a) atuar num dos objetivos previstos<sup>22</sup> no artigo 3º da lei que instituiu o título;
- b) não distribuir, entre seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, que devem ser integralmente aplicados na consecução do respectivo objeto social;
- c) prever estatutariamente que:
  - i. observa os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência;
  - ii. adota práticas de gestão administrativa para coibir a obtenção de benefícios e vantagens pessoais em decorrência da participação em processos decisórios;
  - iii. possui conselho fiscal ou órgão equivalente, competente para opinar sobre relatórios de desempenho financeiro e contábil e operações patrimoniais realizadas, o qual deverá emitir pareceres para os organismos superiores da organização;
  - iv. remunera ou não os dirigentes que atuam efetivamente na gestão executiva da organização;
  - v. adota normas de prestação de contas que incluem princípios fundamentais de contabilidade, Normas Brasileiras de Contabilidade, a publicidade de relatórios de atividades e demonstrações financeiras e a realização de auditoria em caso de realização de termo de parceria;
  - vi. seu patrimônio líquido será transferido a outra Oscip em caso de dissolução; e
  - vii. em caso de perda da certificação, o respectivo acervo patrimonial disponível, adquirido com recursos públicos durante o período em que perdurou a qualificação, será transferido a outra Oscip;
- d) ao pleitear o registro, apresentar balanço patrimonial e demonstração do resultado do último exercício;
- e) no encerramento de cada exercício fiscal, dar publicidade, por qualquer meio eficaz, ao relatório de atividades, às demonstrações financeiras, às certidões negativas de débitos com o INSS e com

o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), colocando os documentos à disposição para exame de qualquer cidadão, mediante requerimento;

- f) anualmente, realizar prestação de contas instruída com:
  - i. relatório de execução de atividades;
  - ii. demonstração de resultados do exercício; e
  - iii. certidões negativas de débito com o INSS e com o FGTS.
- g) em caso de uso de incentivos fiscais para doadores, fornecer-lhes declaração de que aplica integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, não distribuindo lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto<sup>23</sup>; e
- h) em caso de celebração de termo de parceria:
  - i. apresentar ao Poder Público, ao término de cada exercício, relatório sobre a execução do objeto do termo de parceria, comparando as metas propostas com os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados; e
  - ii. realizar auditoria independente caso o montante isolado ou agregado de recursos seja igual ou superior a R\$ 600.000,00.

Adicionalmente, em caso de celebração de termo de parceria, é obrigatória a consulta prévia aos conselhos de políticas públicas correspondentes à área de atuação do objeto do termo de parceria (se houver), os quais acompanharão e fiscalizarão a execução do termo de parceria, em conjunto com o respectivo órgão do Poder Público com o qual o mesmo tiver sido celebrado. O termo de parceria deve prever os critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado, e os resultados devem ser analisados por uma comissão de avaliação composta por dois membros do respectivo Poder Executivo, um da Oscip e um indicado pelo correspondente Conselho de Política Pública, quando existente. Os responsáveis pela fiscalização devem cientificar o correspondente Tribunal de Contas e o Ministério Público a respeito de qualquer irregularidade ou ilegalidade no uso de recursos públicos, sob pena de responsabilidade solidária.

A qualificação poderá ser cancelada se a organização deixar de preencher os requisitos legais, após decisão proferida em processo administrativo, instaurado de ofício ou a pedido de qualquer cidadão (desde que amparado por evidências de erro ou fraude), na Secretaria Nacional de Justiça do Ministério da Justiça, ou em processo judicial de iniciativa popular ou do Ministério Público.

### 1.2.5. Organização Social (OS)

Uma organização qualificada como Organização Social (OS)<sup>24</sup> está obrigada ao seguinte:

- a) atuar em ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura ou saúde;
- b) dispor estatutariamente sobre:
  - i. a natureza social de seus objetivos inerentes à respectiva área de atuação;
  - ii. a finalidade não lucrativa, com obrigatoriedade de investimento de excedentes financeiros no desenvolvimento das próprias atividades;

- iii. a proibição de distribuição de bens ou de parcela do patrimônio líquido em qualquer hipótese;
  - iv. a constituição de um conselho de administração como órgão de deliberação superior e de uma diretoria como órgão de direção, estipulando-se a composição e as atribuições de ambos e a participação, no primeiro, de representantes do Poder Público e de membros da comunidade de notória capacidade profissional e idoneidade moral;
  - v. a obrigatoriedade de publicação anual, no Diário Oficial da União, dos relatórios financeiros e do relatório de execução do contrato de gestão;
  - vi. o direito de o dirigente máximo participar das reuniões do conselho de administração, ainda que sem direito a voto;
  - vii. a forma de aceitação de novos associados, no caso de associação; e
  - viii. a incorporação integral do patrimônio, dos legados ou das doações que lhe foram destinados, bem como dos excedentes financeiros decorrentes de suas atividades, ao patrimônio de outra OS ou ao patrimônio da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, na proporção dos recursos e bens por estes alocados, em caso de extinção ou desqualificação;
- c) não remunerar os membros de seu conselho de administração por tal atribuição;
- d) em caso de celebração de contrato de gestão, apresentar ao Poder Público, ao término do exercício ou a qualquer momento, relatório pertinente à execução, comparando as metas propostas com os resultados alcançados, acompanhado da prestação de contas correspondente ao exercício financeiro.

A elaboração do contrato de gestão deve observar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência. O contrato deve prever expressamente os critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de qualidade e produtividade, e seus resultados devem ser analisados periodicamente por comissão de avaliação indicada pela autoridade supervisora, composta por especialistas de notória capacidade e adequada qualificação. O responsável pela fiscalização do contrato de gestão é o órgão supervisor da área de atuação.

As organizações poderão ser desqualificadas pelo Poder Executivo quando se constatar o descumprimento das disposições contidas no contrato de gestão, o que importará reversão dos bens destinados a elas sob o regime de permissão de uso e dos valores entregues para uso da Organização Social. A desqualificação será precedida de processo administrativo, respondendo os dirigentes da Organização Social, individual e solidariamente, pelos danos ou prejuízos decorrentes de sua ação ou omissão.

## 2. ANÁLISE CRÍTICA

Com base na exposição feita na seção anterior, é possível identificar alguns dos aspectos mais complexos da regulação brasileira para a *accountability* das organizações da sociedade civil, especialmente no que se refere, entre outros aspectos, a governança, transparência, participação de diferentes públicos, avaliação de desempenho, prestação de contas e acesso a recursos públicos.

## 2.1. Desequilíbrio entre Estado e demais públicos

A partir do exame anterior, nota-se facilmente que há um desequilíbrio entre os poderes nas mãos do Estado e os poderes dos demais públicos interessados para demandar *accountability* das organizações. Há diversas normas que preveem os deveres das organizações para com o Estado, mas poucas abordam sua *accountability* em relação a outros públicos. No entanto, se interesse público é aquele que concerne à sociedade, então as relações de *accountability* também devem operar nesse âmbito. Ocorre que as relações de *accountability* das organizações da sociedade civil com outros públicos que não o Estado (tais como beneficiários, doadores, equipe, conselheiros ou colaboradores) têm, salvo raras exceções, previsões meramente genéricas, refletidas nos poderes disponíveis à sociedade como um todo.

Entre tais poderes, as obrigações de transparência nas informações são o principal mecanismo para exigir *accountability* das organizações. Cabe lembrar, porém, que há uma grande diferença entre o direito de adquirir, mediante pagamento de uma taxa, a cópia de um documento num cartório (presumindo-se que já se saiba em qual) ou, ainda, de acompanhar regularmente o Diário Oficial, e o de examinar um documento colocado à disposição pela própria organização.

Nesse sentido, cabe explorar também a ampliação do acesso dos cidadãos a informações já detidas pelo Poder Público ou seus parceiros privados a respeito de organizações da sociedade civil e/ou repasse de recursos públicos, em cumprimento ao princípio da publicidade determinado pela Constituição Federal<sup>25</sup>.

Além disso, há grande discrepância entre os poderes do Estado e os dos demais atores no que se refere à legitimidade para requerer medidas punitivas: apenas órgãos da Administração Pública podem requerer a desqualificação de organizações registradas no CNAS, que possuem o Cebas ou que são qualificadas como OS. Felizmente, no caso das organizações de UPF e das Oscips, há previsão de que qualquer cidadão pode tomar a iniciativa de reportar irregularidades e pleitear a perda da certificação. O mesmo ocorre com a possibilidade de requerer a dissolução de fundações. No tocante à possibilidade de punição de dirigentes por malversação de recursos públicos, porém, os procedimentos só podem ser iniciados por órgãos da Administração Pública.

Neste ponto, vale refletir sobre a possibilidade de interpretação extensiva das normas referentes aos atos de improbidade administrativa. As sanções previstas em relação a atos de improbidade administrativa aplicam-se também aos atos praticados por agente público contra o patrimônio de organização que receba subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público. Além disso, equipara-se a agente público aquele que induza ou concorra para a prática do ato de improbidade ou dele se beneficie sob qualquer forma, direta ou indireta<sup>26</sup>.

Cabe lembrar que constituem atos de improbidade administrativa não só os que causem enriquecimento ilícito ou gerem prejuízo ao erário, mas também os que atentem contra os princípios da Administração Pública, inclusive negar publicidade a atos oficiais ou deixar de prestar contas quando obrigado a fazê-lo. Vale salientar que qualquer pessoa pode iniciar o correspondente procedimento administrativo para que seja instaurada investigação destinada a apurar a prática de ato de improbidade.

Assim, se interpretados de maneira extensiva, os dispositivos referentes à improbidade administrativa poderiam aplicar-se a toda organização beneficiada com qualquer tipo de isenção fiscal, inclusive sobre a renda, e qualquer cidadão poderia dar início ao procedimento para investigação da improbidade. Ainda que a efetiva aplicação de tal interpretação possa se revelar bastante difícil, essa reflexão serve como inspiração para o modelo de responsabilização que se pretende vir a construir coletivamente.

## 2.2. A inconstância das obrigações

De maneira geral, os deveres das organizações da sociedade civil, especialmente daquelas que possuem alguma certificação, referem-se à realização e comprovação de alguns aspectos de sua atuação e funcionamento, agrupados em três categorias: (i) probidade administrativa e financeira no que se refere a governança, patrimônio e uso de recursos; (ii) atividades executadas; e (iii) resultados alcançados. Nas três categorias, há deveres de transparência, prestação de contas e sujeição à fiscalização e à aplicação de sanções; já com relação aos aspectos de avaliação de desempenho e participação de diferentes públicos, são consideravelmente mais raras as disposições.

As obrigações de registro permitem verificar, ao menos teoricamente, a probidade administrativa, mas, com exceção do caso das Oscips, tal verificação geralmente exige apuração prévia de dados cadastrais e pagamento de taxas notariais. Todas as certificações apontadas preveem alguma prestação de contas, especialmente em caso de uso de recursos públicos, tornando possível, ao menos parcialmente, a verificação da probidade financeira e das atividades executadas. Há, porém, considerável escassez na publicização dessas prestações de contas – novamente, com exceção das Oscips. Ambos os casos correspondem a situações em que o aspecto de transparência das organizações se mostra insuficiente e, portanto, inadequado para conduzir à efetiva participação de diferentes públicos e à avaliação de desempenho.

A participação de diferentes públicos só tem previsão em dois casos: na composição do órgão máximo das OSs e na avaliação do termo de parceria. A obrigação de avaliar os resultados alcançados, por sua vez, também só foi identificada na celebração do termo de parceria ou do contrato de gestão; em ambos os casos, felizmente, ocorre comparação dos resultados com as metas propostas e a posterior publicização do relatório.

Neste ponto, cabe lembrar outros dois instrumentos contratuais entre o Estado e organizações da sociedade civil:

- a) os *convênios*, regulados em âmbito federal pelo Ministério da Fazenda<sup>27</sup>, celebrados por órgãos do Poder Público entre si ou por estes e organizações particulares, e que estabelecem execução descentralizada de atividades e transferência de recursos – pressupondo, desse modo, um único interesse compartilhado pelas partes; e
- b) os *contratos* com a Administração Pública, regidos pela lei de licitações<sup>28</sup>, celebrados entre órgãos do Poder Público e particulares, e que visam adicionalmente assegurar o princípio da isonomia e obter a melhor proposta para a Administração – pressupondo, assim, a existência de interesses distintos, ainda que complementares.

Em virtude de seu escopo, os contratos apresentam maior complexidade de procedimentos do que os convênios; frequentemente ocorre, porém, o uso inadequado do convênio para contratar relações em que o Estado e a organização da sociedade civil têm interesses distintos e não comuns – presumivelmente para evitar tal complexidade, mas potencialmente ferindo, por consequência, o princípio da isonomia.

Além disso, há casos em que as regras de governança das organizações não são suficientes para assegurar a prevalência do interesse público. Dois exemplos bastante evidentes tratam da destinação do patrimônio em caso de dissolução da organização: (i) nas associações, é permitido restituir aos associados contribuições que tenham feito ao patrimônio, desde que o estatuto assim disponha ou os associados deliberem-no – assim, os associados e respectivos sucessores podem reaver quotas ou frações ideais do patrimônio social para o qual hajam aportado; (ii) situação semelhante ocorre com as fundações, cujo estatuto pode dispor que o patrimônio não será incorporado ao de outra fundação, podendo ser restituído aos instituidores<sup>29</sup>. Tal risco praticamente não ocorre em relação às organizações certificadas: com exceção da declaração de UPF, as demais certificações exigem que o patrimônio remanescente, em caso de dissolução, seja transferido a uma organização similar.

Por fim, a inconstância das obrigações também pôde ser observada em recente vaivém na legislação brasileira: a Medida Provisória n. 446, promulgada em 7 de novembro de 2008 e em vigor até 10 de fevereiro de 2009, gerou alterações nos processos de concessão e renovação do Cebas e no benefício fiscal das contribuições para a Seguridade Social<sup>30</sup>.

Alguns de seus dispositivos tinham o condão de dar maior eficiência aos procedimentos administrativos: a medida tornava automático o exercício da isenção – leia-se imunidade – a partir da concessão do Cebas (sem depender de pedido adicional da organização), permitindo que a Secretaria da Receita Federal autuassem organizações que descumprissem os requisitos de concessão, com poderes de suspender o benefício a partir da data da infração apurada (sem depender de cassação mediante representação perante o CNAS). Em outros aspectos, porém, a norma se mostrava contraproducente e inconstitucional: previa requisitos adicionais para a concessão do Cebas e exigia a cisão de organizações com mais de uma área de atuação e receita superior a R\$ 2.400.000,00.

Adicionalmente, a medida deferiu todos os recursos pendentes – mais de 7 mil – de renovação do certificado, de modo que o poder público deixou de verificar se tais organizações ainda cumpriam ou não os requisitos de sua concessão. Consequentemente, há razoável dúvida com relação a quais organizações atualmente de fato fazem jus ou não aos benefícios decorrentes de sua certificação – incerteza esta que poderá ser apenas parcialmente remediada quando chegar o próximo momento de renovação dos correspondentes certificados, pois até o momento não se prevê solução para o período em que organizações permanecerem indevidamente certificadas.

### **2.3. A difícil composição de atuação e *accountability***

É importante lembrar que a prática saudável e sólida da *accountability* implica o investimento de uma quantidade considerável de tempo e outros recursos para seu aprimoramento, e que os resultados são alcançados a longo prazo. Além disso, as organizações frequentemente têm diversas

relações de *accountability*, às vezes até concorrentes (por exemplo, se envolvem desempenhos ou práticas incompatíveis entre si), correndo assim o risco de priorizar um conjunto de públicos em detrimento dos demais.

Desse modo, um dos desafios enfrentados na regulação para a *accountability* é a preservação da autonomia das organizações. Apesar de compartilharem com o Estado a finalidade pública de suas ações, tais organizações se distinguem do Estado precisamente por serem de natureza privada, operando, portanto, de maneira bastante distinta (e possivelmente mais ágil). Esse atributo deve ser valorizado – e não prejudicado – pela regulação. Por outro lado, é justamente a liberdade conferida pelo caráter privado das organizações que causa temor: se não há controle sobre uma atuação de interesse público, como pode haver responsabilização?

Cumpra, assim, equilibrar a preservação da autonomia das organizações com as necessidades de responsabilização decorrentes do caráter público de sua atuação. Para tanto, é preciso conciliar a prática da *accountability* com a atuação da organização, por meio dos valores que promove, de modo que o investimento efetivo de cada organização seja proporcional às suas condições (isto é, “dar o passo do tamanho da perna”) e evolua juntamente com a própria organização. Cabe inclusive contemplar a possibilidade de oferecer capacitação em gestão e *accountability* para organizações em condições mais precárias.

#### **2.4. Como valorizar a diversidade?**

Uma das características mais conhecidas das organizações da sociedade civil é o fato de formarem um conjunto extremamente heterogêneo. Se, por um lado, isso representa uma enorme vantagem, pois permite a manifestação de diferentes abordagens e grupos de atores, por outro, corresponde a um significativo desafio: como construir um marco regulatório coerente que dê conta de tamanha abrangência?

Nesse aspecto, cabe rever as orientações sugeridas por Bresser Pereira e Cunill Grau<sup>31</sup> para o aprimoramento do aparato regulatório, entre as quais vale destacar as seguintes: (a) adotar critérios procedimentais para a aplicação de recursos públicos; e (b) estabelecer critérios públicos para avaliação de desempenho, contemplando não só eficácia e eficiência, mas também a satisfação de valores públicos. Essas orientações ajudam a construir um marco regulatório que zele pelo interesse público sem comprometer a diversidade do universo de organizações da sociedade civil, pois enfatizam os processos e os resultados sem discriminar os atores envolvidos.

### **3. PROPOSTAS DE APERFEIÇOAMENTO**

Algumas possibilidades de aprimoramento da regulação das organizações da sociedade civil no tocante à sua *accountability* podem ser traçadas nas propostas a seguir. Estas propostas são elaboradas como orientações gerais a serem observadas e acompanhadas de potenciais medidas para concretizá-las:

- a) de maneira geral, deve-se *ampliar as oportunidades dos cidadãos de demandar accountability* das organizações:
- i. esta proposta pode se traduzir, de modo mais específico, na extensão dos artigos 4º, VII, “b”, e 17 da Lei n. 9.790/99 a todas as fundações, organizações certificadas e aquelas que acessam recursos públicos – em outras palavras, trata-se de ampliar a aplicação do princípio da publicidade de modo que as fundações, organizações certificadas e aquelas que acessam recursos públicos (e não apenas as Oscips) coloquem à disposição seus *documentos oficiais para exame por qualquer cidadão* e que o acesso a todas as informações pertinentes a tais organizações torne-se efetivamente público;
  - ii. da mesma maneira, esta proposta pode se traduzir na extensão dos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.790/99, do artigo 4º, *caput* e parágrafo único, do Decreto n. 3.100/99 e do artigo 4º, *caput* e §§ 1º e 2º, da Portaria MJ n. 361/99 a todas as organizações certificadas – na prática, isso corresponde a assegurar que *qualquer cidadão seja parte legítima para requerer a perda da certificação* de organizações certificadas (não apenas de fundações, UPFs e Oscips), desde que amparado por evidências de erro ou fraude;
  - iii. uma terceira forma de realizar esta proposta consiste em exigir a *publicidade dos dados detidos pelo Poder Público e seus parceiros privados a respeito das organizações da sociedade civil, inclusive com relação ao repasse de recursos públicos a elas*, ou seja, trata-se de demandar o cumprimento, desde a atuação do Estado, do princípio da publicidade estabelecido no artigo 37 da Constituição; e
  - iv. além disso, a concretização desta proposta pode ocorrer pela interpretação das normas referentes a atos de *improbidade administrativa de maneira extensiva a todas as organizações que direta ou indiretamente acessam recursos públicos* – do que já decorre o direito de qualquer cidadão requerer uma investigação de improbidade.
- b) de modo geral, deve-se ampliar a obrigação das fundações e organizações certificadas de comprovadamente *assegurarem a prevalência do interesse público* em sua atuação:
- i. esta proposta pode corresponder, em termos concretos, à extensão das normas aplicáveis às Oscips no que se refere à “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” (Lei n. 9.790/99, art. 4º, II);
  - ii. outra maneira de realizar tal proposta anterior consiste em assegurar a participação de diferentes públicos na tomada de decisões e na avaliação da organização – uma inspiração possível encontra-se na composição das comissões de avaliação dos termos de parceria, compostas por dois membros do Poder Executivo, um da Oscip e um indicado pelo correspondente Conselho de Política Pública, quando existente (Lei n. 9.790/99, art. 10, § 2º, III); outra inspiração encontra-se na Lei n. 9.637/98, artigos 2º, I, “d”, e 3º, I, “a” a “e”, e III, que estabelecem a participação, no órgão colegiado de deliberação superior, de membros natos representantes do Poder Público e de entidades da sociedade civil definidos no estatuto (os quais devem, em conjunto, compor mais de 50% dos membros do Conselho), bem como de pessoas de notória capacidade profissional e idoneidade moral, entre outros;

- iii. uma terceira maneira de concretizar tal proposta pode se traduzir na ampliação da observância aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência, prevendo essa obrigação para as fundações e organizações certificadas, tal como já ocorre para a qualificação como Oscip e para a elaboração do contrato de gestão das OSs – note-se que tal medida também pode evitar o risco apontado na seção anterior a respeito da destinação do patrimônio das associações e fundações; e
  - iv. a realização desta proposta também pode corresponder a exigir que as relações contratuais entre o Estado e as organizações da sociedade civil preservem o princípio da isonomia, de modo a prevenir o uso impróprio e abusivo dos convênios em lugar dos contratos ou dos termos de parceria.
- c) de modo geral, deve-se ampliar a prática da avaliação do desempenho das organizações;
- i. esta proposta pode corresponder à aplicação, nas demais modalidades de acesso a recursos públicos, do disposto no artigo 10, § 2º, III, da Lei n. 9.790/99 (que estabelece que o termo de parceria preverá expressamente os “critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado”) ou do disposto no artigo 10, § 7º, I, da Lei n. 9.637/98 (segundo o qual o contrato de gestão preverá expressamente “critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de qualidade e produtividade”).
- d) como princípio, deve-se adequar a legislação de maneira a equilibrar a autonomia das organizações da sociedade civil com as necessidades de responsabilização pela sua atuação pública, e valorizar a diversidade do universo de organizações da sociedade civil, sem prejudicar sua responsabilização:
- i. uma das possibilidades para alcançar este objetivo consiste em explorar o desenho de normas que foquem processos e resultados, sem discriminar os atores envolvidos;
  - ii. outro caminho sugerido consiste em contemplar a possibilidade de aprimoramento da prática de *accountability* pelas organizações conforme a evolução de suas condições; e
  - iii. esta proposta também pode corresponder, em termos concretos, à oferta de oportunidades de capacitação em gestão e *accountability* para organizações de menor porte e experiência.
- e) finalmente, os deveres das organizações e os poderes dos diferentes públicos devem constar de normas claras e específicas, para que sua aplicação não fique sujeita a interpretações que variam conforme a conveniência do agente.

As presentes propostas devem ser objeto de mobilização e articulação de organizações da sociedade civil com membros do Poder Legislativo e outros públicos, de modo a assegurar que a legislação resultante seja fruto de interlocução e diálogo, abrangendo diferentes perspectivas e tendo aplicação factível.

Esse processo naturalmente exige que o aprimoramento da regulação seja gradual, passando por negociações e reflexões conjuntas entre diferentes atores, de modo que caberá priorizar as propostas ao longo do tempo. Nesse sentido, os princípios gerais propostos correspondem a metas de longo prazo, mas sua efetivação pode ocorrer por partes, em horizontes mais curtos, por meio das medidas concretas sugeridas. Além disso, algumas medidas podem antes ser objeto de autorregulação do setor, preparando o caminho para uma alteração legislativa mais madura. O quadro adiante sugere o horizonte de tempo em que tais propostas de aperfeiçoamento podem ser alcançadas:

PROPOSTA	PRAZO		
	CURTO	MÉDIO	LONGO
a) ampliar os poderes dos cidadãos:	autorregulação	reforma legal	
i. disponibilidade de documentos para exame por qualquer cidadão	autorregulação	reforma legal	
ii. legitimidade de qualquer cidadão para requerer a perda da certificação		reforma legal	
iii. publicidade dos dados públicos	reforma legal		
iv. improbidade administrativa extensiva			reforma legal
b) assegurar a prevalência do interesse público:	autorregulação	reforma legal	
i. práticas de gestão para coibir vantagens pessoais	autorregulação	reforma legal	
ii. participação de diferentes públicos na tomada de decisões e na avaliação	autorregulação	reforma legal	
iii. observação dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência	autorregulação	reforma legal	
iv. preservação da isonomia nas relações contratuais		reforma legal	
c) ampliar a prática da avaliação do desempenho:	autorregulação	reforma legal	
i. uso de indicadores de resultado / indicadores de qualidade e produtividade	autorregulação	reforma legal	
d) preservar a autonomia e valorizar a diversidade:		autorregulação	reforma legal
i. normas focadas em processos e resultados		reforma legal	
ii. evolução da prática de <i>accountability</i> conforme as condições das organizações		autorregulação	reforma legal
iii. capacitação em gestão e <i>accountability</i> para organizações de menor porte e experiência			reforma legal
e) adotar normas claras e específicas	autorregulação	reforma legal	

## Notas do capítulo

- \* Capítulo elaborado pela consultora Elisa Rodrigues Alves Larroudé, advogada, docente da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da FGV/SP e da Escola Superior de Propaganda e Marketing (ESPM), e doutoranda em Ciência Política da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas (USP).
- 1 Cf. Código Civil, Lei n. 10.406/02, arts. 45 e 46.
  - 2 Cf. Instrução Normativa RFB n. 748/07, art. 10, *caput*.
  - 3 Cf. Lei n. 8.212/91, art. 49.
  - 4 Cf. Instrução Normativa SRF n. 127/98, art. 2º.
  - 5 Cf. Portaria MTE n. 205/06, art. 2º, I e II, Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e Decreto-Lei n. 5.452/43, art. 2º, *caput* e § 1º.
  - 6 Cf. Decreto n. 3.048/99, art. 225, IV.
  - 7 Cf. Lei n. 8.212/91, arts. 32, III, e 33, *caput* e § 1º.
  - 8 Cf. Código Civil, Lei n. 10.406/02, arts. 54, II, III, V e VII, e 59, I e II.
  - 9 Note-se que a dissolução compulsória só poderá ocorrer mediante decisão judicial transitada em julgado, cf. Constituição Federal, art. 5º, XVII, XVIII e XIX.
  - 10 Cf. Código Civil, Lei n. 10.406/02, art. 61, *caput* e § 1º.
  - 11 Cf. Código Civil, Lei n. 10.406/02, art. 66.
  - 12 Note-se que os ministérios públicos estaduais do Acre, Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Minas Gerais, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Roraima, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins adotaram, mediante convênio com a Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe), o Sistema de Cadastro e Prestação de Contas (Sicap). Trata-se de um instrumento de coleta de dados e informações com procedimentos uniformes para a prestação de contas.
  - 13 Cf. Código Civil, Lei n. 10.406/02, arts. 67, I, 68 e 69.
  - 14 Cf. Lei n. 91/35, regulamentada pelo Decreto n. 50.517/61.
  - 15 Cf. Lei n. 9.249/95, art. 13, § 2º, III, *caput* e alíneas “a” a “c”, e Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n. 3.000/99, art. 365, II, “b”.
  - 16 Cf. Lei n. 91/35, art. 5º, e n. 50.517/61, art. 7º.
  - 17 Cf. Lei n. 8.742/93 [Lei Orgânica da Assistência Social – Loas] e Resoluções CNAS n. 31/99, n. 191/05 e n. 36/09.
  - 18 Vale notar que “cultura” é a única categoria de atuação que não consta do rol de atuações reconhecidas para a certificação seguinte (Ceas), que exige prévio cadastro no CNAS.
  - 19 Cf. Lei n. 8.742/93 [Loas], Decretos n. 2.536/98, n. 3.504/00, n. 4.327/02 e n. 4.381/02 e Resoluções CNAS n. 177/00, n. 2/02 e n. 107/02.
  - 20 Cf. Decreto n. 2.536/98, art. 7º, *caput*, e Resolução CNAS n. 177/00, art. 6º.
  - 21 Cf. Lei n. 9.790/99, regulamentada pelo Decreto n. 3.100/99 e pela Portaria MJ n. 361/99.
  - 22 Lei n. 9.790/99, art. 3º: “[...] I – promoção da assistência social; II – promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; III – promoção gratuita da educação, [...]; IV – promoção gratuita da saúde, [...]; V – promoção da segurança alimentar e nutricional; VI – defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; VII – promoção do voluntariado; VIII – promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; IX – experimentação, não lucrativa, de novos modelos socioprodutivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; X – promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar; XI – promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais; XII – estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo”.
  - 23 Cf. Lei n. 9.249/95, art. 13, § 2º, III, *caput* e alíneas “a” e “b”, e Medida Provisória n. 2.158-35/01, art. 59.
  - 24 Cf. Lei n. 9.637/98.
  - 25 Cf. Constituição Federal, art. 37, *caput*.
  - 26 Cf. Lei n. 8.429/92, art. 1º, § único, e art. 3º.
  - 27 Cf. Instrução Normativa STN n. 01/97.
  - 28 Cf. Lei n. 8.666/93.
  - 29 Cf. Código Civil, Lei n. 10.406/02, arts. 61, *caput* e § 1º, e 69.
  - 30 Considerações adicionais sobre tal situação encontram-se nos capítulos seguintes desta publicação.
  - 31 BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; CUNILL GRAU, Nuria [Orgs.]. *O público não estatal na reforma do Estado*. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1999.



## Liberdade de organização e funcionamento\*

O presente capítulo tem como escopo apresentar o panorama legal do Brasil no tocante às organizações da sociedade civil, especificamente no que diz respeito à liberdade de organização dessas entidades e seu funcionamento.

### 1. PANORAMA REGULATÓRIO ATUAL

A Constituição Federal de 1988, que estabeleceu no Brasil um efetivo Estado Democrático de Direito, prevê, em seu artigo 5º, os direitos individuais e coletivos de todo cidadão brasileiro. Estabelece, especificamente no inciso XVII, a plena liberdade de associação para fins lícitos<sup>1</sup>. Ainda na defesa da ampla liberdade individual, o texto constitucional, nos incisos XVIII a XXI<sup>2</sup>, estipula a liberdade de gestão das associações, o poder de representar seus associados e a liberdade de associar-se e de permanecer ou não associado a uma determinada organização.

A Constituição Federal brasileira, que tem por pressuposto a democracia, garante a todos a plena liberdade de associar-se, ou seja, garante a todo cidadão o direito de escolher seus associados para o cumprimento de uma determinada finalidade, sem interferência do Estado. Desse modo, dentro do tema proposto, qual seja, a liberdade de organização e funcionamento das organizações da sociedade civil, essa garantia consagrada constitucionalmente no artigo 5º da nossa Carta Magna representa um verdadeiro porto seguro, que pode ser defendido por todos no seu sentido mais amplo.

É importante, para a defesa desse direito individual garantido a todos, estabelecer a sua amplitude. Conforme ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho<sup>3</sup>, a liberdade de associação compreende não apenas o direito do homem de associar-se, como também o de aderir a uma organização já existente. Mas, sobretudo, o direito à liberdade de associação representa o direito de existência da associação, que, nos dizeres do ilustre jurista, significa verdadeiramente um *direito à vida da associação*.

Assim, tendo como premissa o direito inviolável à liberdade de associação, o Código Civil brasileiro estabelece duas formas associativas para as organizações da sociedade civil: as *associações* e as *fundações*<sup>4</sup>. As associações têm como pressuposto de validade as pessoas, ou melhor, os associados, que se organizam para fins não econômicos<sup>5</sup>. Já as fundações têm como pressuposto o patrimônio, que corresponde a uma universalidade de bens com personalidade jurídica.

É o nosso Código Civil que estipula as condições mínimas para a constituição de associações e fundações, e prevê, associado à Lei de Registros Públicos, os requisitos necessários ao registro dessas pessoas jurídicas no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas<sup>6</sup>.

Nesse sentido, o Código Civil estabelece, entre outros aspectos relevantes, a assembleia geral dos associados como órgão soberano das associações e a limitação das finalidades sociais, no caso das fundações, a fins religiosos, culturais, morais ou de assistência<sup>7</sup>.

Além da legislação civil, de extrema importância para a questão da liberdade de organização e funcionamento, é imprescindível discorrer sobre a legislação que dispõe sobre os títulos e qualificações das organizações da sociedade civil.

Conforme já delineado no capítulo precedente deste trabalho, no Brasil, as organizações da sociedade civil podem ser reconhecidas pelo Poder Público sob diversas formas. A primeira e mais antiga titulação conferida a essas organizações é a declaração de Utilidade Pública Federal (UPF) instituída pela Lei n. 91/35, cujo propósito inicial era apenas uma qualificação honorífica às sociedades civis, associações e fundações constituídas no país com o fim exclusivo de servir desinteressadamente à coletividade<sup>8</sup>. Atualmente, o pressuposto dessa titulação mudou drasticamente, sendo pré-requisito para benefícios fiscais das organizações da sociedade civil – o que, em princípio, dificulta sobremaneira a atuação das entidades, como se observará na segunda seção deste capítulo.

Além da declaração de Utilidade Pública, que hoje também pode ser obtida no âmbito estadual e municipal, as organizações da sociedade civil podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip) nos termos da Lei n. 9.790/99. Por meio dessa qualificação, o Poder Público reconhece como de interesse público as associações e fundações que realizam as atividades previstas no artigo 3º da Lei<sup>9</sup>. A Lei das Oscips inovou o marco legal do terceiro setor no Brasil, uma vez que reconhece as organizações qualificadas como verdadeiras parceiras do Estado, além de trazer para o terceiro setor conceitos de governança corporativa e transparência.

Por fim, é importante mencionar o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas), conferido pelo Conselho Nacional de Assistência Social às organizações que atuam na área de assistência social *stricto sensu*, saúde e educação. Esse título, regulado pelo Decreto n. 2536/98, permite às organizações serem reconhecidas pelo Estado como prestadoras de serviços assistenciais que visam suprir os mínimos sociais garantidos aos cidadãos brasileiros. Assim, as entidades portadoras do Cebas são isentas, tal como entendido pelo Poder Público, das contribuições à seguridade social – o que também gera uma série de dificuldades no funcionamento das organizações, como será demonstrado.

É justamente o Cebas o pivô das grandes discussões jurídicas enfrentadas recentemente pelas organizações da sociedade civil. Com o advento da Medida Provisória (MP) n. 446/08, a insegurança

jurídica para essas entidades eleva-se a um patamar nunca visto. A aludida MP, editada em 7 de novembro de 2008, revogou expressamente o artigo 55 da Lei n. 8.212/91 e tacitamente o Decreto n. 2.536/98, além de criar uma nova forma de certificação para as entidades beneficentes de assistência social e regular os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social. Dentre seus artigos mais polêmicos, a MP expressamente permitiu a concessão e renovação de todos os certificados cujos processos encontravam-se em trâmite perante o Conselho Nacional de Assistência Social e o Ministério da Previdência Social.

A MP perdeu sua validade por falta de recepção pelo Congresso Nacional em 10 de fevereiro do corrente ano. Desde então, as entidades da sociedade civil que atuam na área da assistência social, saúde e educação voltaram a ser reguladas pelo Decreto n. 2.536/98. No entanto, encontram-se em trâmite no Congresso Nacional dois projetos de lei substitutivos à MP que visam um novo modelo de certificação para as entidades beneficentes de assistência social.

E, graças a essa situação, que será mais bem explicitada a seguir, as organizações portadoras do Cebas não sabem como agir, o Ministério Público federal enrijeceu sua atuação e o Executivo aguarda a definição do Legislativo.

## 2. ANÁLISE CRÍTICA

No atual panorama legal do Brasil, há uma série de entraves à organização e ao bom funcionamento das organizações da sociedade civil. No entanto, o principal obstáculo enfrentado pelas organizações, sem dúvida, está na falta de clareza e na omissão da legislação em vigor. Em que pese a quantidade de normas vigentes no país que regulam as atividades das organizações da sociedade civil, dada a complexidade e sobreposição de normas, ainda há muitas dúvidas em relação ao que é aplicável às organizações, sem risco de eventuais questionamentos, quer seja pelas autoridades fiscais tributárias, quer seja pelo Ministério Público estadual ou mesmo pelos órgãos que fiscalizam a concessão e renovação dos títulos e qualificações que podem ser obtidos pelas organizações.

Desse modo, o papel do presente capítulo é identificar esses entraves visando melhorar o entendimento do marco legal das organizações da sociedade civil.

O primeiro entrave pode ser notado no próprio Código Civil, que restringe a constituição de fundações aos fins religiosos, culturais, morais e de assistência. Ainda que se defenda que tais finalidades são amplas e abrangem qualquer atividade pretendida pelo instituidor de uma fundação, essa premissa, aparentemente inconstitucional, dificulta a criação de novas fundações que podem sofrer com uma eventual interpretação restritiva do Ministério Público estadual no tocante ao artigo 62 do Código Civil.

De outro lado, não constitui obstáculo por si só a necessidade de formalizar a constituição legal de uma organização por meio do registro de seu estatuto social em cartório. Essa obrigação é uma formalidade necessária para a aquisição do direito à vida das organizações, bem como para o seu reconhecimento como ente responsável, sujeito, portanto, de direitos e deveres tal como qualquer cidadão que, para ser assim reconhecido, necessita ser registrado em seguida ao seu nascimento. O

que surge como entrave, muitas vezes, é o alto custo do registro dos atos societários para algumas entidades, principalmente aquelas organizações localizadas fora dos grandes centros ou voltadas à militância ou à defesa dos direitos humanos.

Ainda sob o aspecto civil, apresenta-se como entrave ao funcionamento das organizações o avanço do velamento do Ministério Público estadual, em alguns Estados da federação, às associações. Sob o argumento de que determinadas associações apresentam objetivos de natureza social ou assistencial<sup>10</sup>, tais como saúde, educação e cultura, defende o Ministério Público o acompanhamento e a fiscalização dessas organizações, fundamentando sua interferência nos artigos 127, *caput*, e 129, III<sup>11</sup>, ambos da Constituição Federal. A fiscalização de associações já é uma realidade, por exemplo, no Distrito Federal, onde não é possível constituir uma associação sem a prévia aprovação do representante do Ministério Público estadual, tal como ocorre na criação de fundações. A ingerência do Ministério Público nas associações deveria ser combatida por toda a sociedade, visto que fere a garantia constitucional da liberdade de associação.

Analisando a questão sob a ótica dos títulos e qualificações, as organizações da sociedade civil sofrem restrição ao seu funcionamento apenas na medida em que, para serem portadoras das mais diversas qualificações, devem apresentar uma série de documentos aos mais diferentes órgãos da Administração Pública, muitas vezes com exigências burocráticas (como a apresentação do relatório de atividades original, com todas as páginas rubricadas, e assinado pelo representante legal da instituição no fim). Além da dificuldade presente na burocracia exigida pelo Poder Público, há também a dificuldade em relação ao prazo para a concessão desses títulos.

Um exemplo claro dessa dificuldade se verifica na proibição de remuneração dos dirigentes responsáveis pela administração das entidades. Para o título de Utilidade Pública Federal, quando instituído, até poderia fazer sentido, visto seu caráter honorífico e sua visão assistencialista do terceiro setor do início do século XX. No entanto, a proibição expressa na Lei n. 91/35 foi adotada pela legislação tributária, que, à exceção das entidades qualificadas como Oscips, apenas reconhece a imunidade e isenção das organizações que não remuneram seus dirigentes estatutários. O mesmo ocorre com o Cebas, que é concedido apenas às organizações declaradas como de Utilidade Pública Federal e, conseqüentemente, que não remuneram seus dirigentes.

Além da burocracia, o descumprimento dos prazos previstos na legislação para concessão e renovação dos títulos e qualificações é mais um componente para desestabilizar o funcionamento das organizações, ferindo certamente o princípio constitucional da segurança jurídica.

Um exemplo, observado até o início de 2009<sup>12</sup>, eram os pedidos de renovação do Cebas no Conselho Nacional de Assistência Social. Havia processos em trâmite há mais de cinco anos, cujos documentos comprobatórios foram elaborados e enviados às autoridades considerando a interpretação das normas adotadas à época. No entanto, tais pedidos, muitas vezes, são decididos anos mais tarde, sofrendo indeferimentos que se fundamentam em novos entendimentos e na mudança de interpretação das normas vigentes. Esse tipo de desídia do Poder Público gera, no mínimo, insegurança jurídica e o descrédito dos órgãos públicos.

Como se não bastasse, as autoridades fiscais brasileiras muitas vezes extrapolam o limite de sua competência, instaurando um verdadeiro “regime de terror” nas organizações ao analisar não apenas

os documentos necessários à verificação de irregularidades tributárias, mas também relatórios gerenciais ou documentos dos dirigentes estatutários das entidades, sob o argumento de que essas organizações são financiadas pelo Poder Público por meio da renúncia fiscal.

Ainda em relação aos entraves, é importante citar também as dificuldades que as organizações enfrentam no seu dia a dia, principalmente no tocante à sua autossustentação. A sustentabilidade de uma organização ocorre basicamente de duas formas: com recursos próprios ou por meio de doações.

A entidade que se financia com recursos próprios, regra geral, presta serviços à população e cobra por esses serviços. No entanto, atualmente, é frequente a abertura de inquéritos civis para apuração de desvio de finalidade, fiscalizações para apuração do montante de tributos que deixou de ser recolhido aos cofres públicos pelo exercício de atividade-meio e até abertura de inquéritos policiais para apuração de crime contra a ordem tributária. Tal conduta fere o princípio da segurança jurídica, constitucionalmente previsto.

A pressão do Poder Público se dá por diversos motivos. O primeiro e objeto deste capítulo é a sobreposição de normas existentes. A legislação tributária trata as organizações da sociedade civil de maneira distinta da legislação civil, impondo restrições à fruição de benefícios tributários que extrapolam a competência do ente tributante, como ocorre, por exemplo, na definição de atividades próprias das organizações da sociedade civil, base para a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). As autoridades fiscais entendem como atividades próprias apenas aquelas que não têm caráter contraprestacional, ou seja, receitas de doações ou de contribuições de associados; todas as demais receitas são sujeitas à tributação pela Cofins. Ora, atividades próprias de uma organização são todas aquelas previstas no seu estatuto social.

As organizações também podem se autossustentar com a criação de fundos patrimoniais. No Brasil, ao contrário de países como os Estados Unidos, a legislação é totalmente omissa em relação a esses fundos. E mais: a existência de fundos patrimoniais muitas vezes é interpretada como não aplicação dos recursos da organização na sua finalidade, o que caracteriza a perda de benefícios fiscais.

Além disso, é importante mencionar também a relação do Poder Público com as organizações, principalmente no tocante à transferência de recursos entre o Poder Público e as entidades. Essas transferências podem ocorrer por meio de convênios, termos de parceria ou contratos de gestão.

Sob o fundamento de impedir desvios, muitas vezes a relação entre o Poder Público e as organizações da sociedade civil é pautada por critérios e exigências que são próprios das entidades públicas, o que leva à ingerência do Estado, inclusive, nas questões internas das entidades. Por outro lado, no caso específico dos convênios, o que se vê é a falta de controle, gerando, em alguns casos, a utilização dessa forma de parceria para fins que não são relacionados à área social.

Hoje, o que se vê é um descrédito na parceria entre o Poder Público e a sociedade civil. Foi instaurada a Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) das ONGs exatamente para apurar supostos desvios ocorridos nas transferências de recursos entre o Poder Público e organizações da sociedade civil. Atualmente, a CPI das ONGs, que teve seu prazo final prorrogado para dezembro de 2009, ainda está em fase de coleta de informações, por meio da solicitação de informações à Secretaria Nacional de Justiça, coleta de depoimentos e, sobretudo, quebra de sigilo bancário, telefônico e fiscal de diversas entidades investigadas.

Além disso, em 2007 foi publicado o Decreto n. 6.671, que dispõe sobre normas relativas ao repasse de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, buscando nitidamente enrijecer o controle dessas transferências financeiras.

Ainda, cumpre mencionar a questão do cadastro de ONGs, que, desde o início de 2007, é uma realidade. Por meio da Portaria SNJ n. 23, de 28/12/2006, publicada no Diário Oficial da União, edição de 2/1/2007, criou-se o sistema eletrônico de prestação de contas. Por esse sistema, todas as entidades declaradas como de Utilidade Pública Federal ou qualificadas como Oscip devem cadastrar-se no Cadastro Nacional de Entidades Qualificadas no Ministério da Justiça (CNE) para que possam, anualmente, prestar suas contas a esse órgão.

O cadastro não deve ser visto como um impeditivo ao exercício do direito constitucional à livre associação, mas tão-somente uma dificuldade burocrática ao funcionamento das organizações. Ao contrário, ele pode ser utilizado como uma ferramenta importante para a evolução do terceiro setor no Brasil, contribuindo para uma sistematização de informações potencialmente úteis a diversas finalidades, inclusive estatísticas. Apenas, deve-se alertar que as exigências do CNE precisam respeitar a Constituição Federal e demais normas em vigor para que não se crie uma sobreposição ou um novo conflito de normas que traga, aí sim, prejuízos às organizações.

O cadastro está em vigor há dois anos e ainda não atingiu sua plena eficiência devido a falhas constantes no sistema que impedem as organizações de finalizar suas prestações de contas no prazo estipulado pelo Poder Público, o que gera insegurança por parte das organizações portadoras do título de Utilidade Pública Federal e da qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. Apenas a título de exemplo, o CNE/MJ mantém registradas 11.028 entidades portadoras do título de Utilidade Pública Federal. No entanto, até o último dia 20 de abril apenas 1.294 organizações haviam finalizado sua prestação de contas.

Contudo, é necessário ressaltar que o mesmo entendimento não se aplica ao Projeto de Lei (PL) n. 3.877/04 (proposição originária do PL n. 7/03 e tendo apensos os PLs n. 2.312/03, 3.841/04 e 3.892/04, entre outros), que, de maneira geral, prevê a obrigatoriedade de inscrição de todas e quaisquer ONGs<sup>13</sup> no Cadastro Nacional de Organizações Não Governamentais (CNO). Referido PL, apesar de inicialmente tramitar em regime de prioridade, encontra-se parado na Câmara dos Deputados desde agosto de 2007, com seu encaminhamento para análise da Comissão de Seguridade Social e Família – CSSF e designação de relator. Sua última movimentação se deu em dezembro de 2008, com a mera determinação procedimental de apensamento do PL n. 4.507/08. O referido PL decorre de uma corrente normativa que procura enrijecer o controle sobre as ditas organizações da sociedade civil e suas atividades e, sobretudo, sobre a relação dessas últimas com o Estado.

Segundo a proposta desse PL, o CNO seria administrado pelo Ministério da Justiça, a exemplo do que ocorre atualmente com o já mencionado CNE. Pelo PL, todas as ONGs deveriam apresentar anualmente, ao Ministério da Justiça, uma prestação de contas dos recursos recebidos, advindos de convênios ou subvenções de origem pública ou privada, e de doações, além de prestar diversos tipos de informações, tais como fontes de recursos, finalidades, linhas de atuação, formas de utilização dos recursos, política de contratação de pessoal, qualificação dos dirigentes e quaisquer outras informações que o Ministério da Justiça considerar relevantes para sua análise e avaliação dos objetivos da entidade.

Ora, tal PL fere, sim, o direito à liberdade de associação e, principalmente, o bom funcionamento das organizações da sociedade civil, pois gera, por exemplo, incertezas diante da prerrogativa dada ao Poder Público de poder exigir “quaisquer outras informações que considerar relevantes”. Essa abertura traz um alto grau de subjetividade do administrador público e, novamente, fere o princípio da segurança jurídica.

Cabe ainda discorrer sobre a maior dificuldade enfrentada pelas organizações da sociedade civil atualmente. Trata-se da total falta de segurança e certeza presente nas normas que regulam o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas).

Como já mencionado, tal insegurança jurídica decorre da MP n. 446, publicada no dia 7 de novembro de 2008. Tal MP criou um novo modelo de certificação para as entidades beneficentes de assistência social, revogando expressamente o artigo 55 da Lei n. 8.212/91, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui seu plano de custeio e tacitamente o Decreto n. 2.536/98, norma que regulamenta a concessão do Cebas. Além disso, a referida MP disciplinou o pedido de isenção de contribuições perante a Receita Federal do Brasil. Por fim, a MP, nos seus artigos 37 a 39, renovou e/ou concedeu certificados para todas as entidades que possuíam processos em trâmite perante o Conselho Nacional de Assistência Social e Ministérios da Previdência, Saúde, Educação, Desenvolvimento Social e Combate à Fome.

A “anistia”, como amplamente noticiada, gerou tamanho desconforto que a MP chegou a ser devolvida ao Executivo pelo Senado Federal, o que gerou, ato contínuo, um Projeto de Lei (PL) substitutivo à MP, de autoria do Senador Romero Jucá.

Transcorrido o prazo de validade da MP, esta não foi convalidada em lei pelo Congresso Nacional, e os atos praticados no decorrer de sua validade, dentre eles a renovação de mais de 7 mil Cebas pelo CNAS, também não foram regulamentados por Decreto Legislativo, conforme prevê nossa Constituição Federal.

Assim, atualmente, tem-se a seguinte situação jurídica: desde o dia 10 de fevereiro, voltou a vigorar o Decreto n. 2.536/98, que havia sido tacitamente revogado 120 dias antes. No entanto, tendo em vista que tramitam no Congresso Nacional dois projetos de lei muito semelhantes à MP n. 446/08 – quais sejam, o PL n. 3.021/08, de autoria do próprio Poder Executivo, e o PL n. 462/08, de autoria do Senador Romero Jucá –, os órgãos de concessão e fiscalização do CEAS decidiram não deliberar acerca dos processos que estão em curso. Todavia, o CNAS, após um período inicial de inércia, tem aceitado o protocolo de novos pedidos de renovação de Cebas.

Ou seja, mais de 8.000 organizações da sociedade civil estão vivendo um momento de total incerteza jurídica!

Para tornar esse cenário ainda mais complexo e inseguro, em 3 de abril de 2008 foi deferida uma medida liminar em Ação Civil Pública proposta pelo Ministério Público Federal, determinando à Receita Federal do Brasil a constituição do crédito tributário de todas as entidades que possuíam processos em trâmite perante o CNAS e Ministérios (da Saúde, Educação, Desenvolvimento Social e Combate à Fome, e Previdência Social) no momento da promulgação da MP n. 446/08.

Sequer foi mencionado que os PLs em trâmite estão eivados de inconstitucionalidades que ferem o artigo 5º e a garantia constitucional da livre associação. Sem adentrar na discussão da constitucio-

nalidade ou não dos PLs por serem projetos de lei ordinária a regular limitações constitucionais ao poder de tributar, pois estabelecem normas para o reconhecimento da isenção – leia-se imunidade – das contribuições à seguridade social das entidades beneficentes de assistência social (artigo 195, § 7º da CF). Apenas para citar um exemplo de patente inconstitucionalidade, o PL n. 3021/08 prevê, em seu artigo 32, a obrigação de criação da entidade beneficente que atuar na área da assistência social e da saúde e/ou da educação concomitantemente, com a consequente criação de CNPJs distintos para as diversas áreas de atuação da entidade.

Enfim, o maior entrave de nossa legislação atual é justamente a falta de legislação. Faltam normas coerentes que garantam às organizações o mínimo de segurança e certeza para sua atuação social, tão relevante e necessária à nossa sociedade.

Por fim, vale mencionar que a legislação brasileira também criou oportunidades significativas para as organizações da sociedade civil nos últimos anos. Um bom exemplo disso foi a promulgação da Lei das Oscips (que em 2009 completa dez anos de existência), que qualifica como de interesse público determinadas ações realizadas pelas organizações da sociedade civil. Sem violar o artigo 5º da Constituição Federal, a lei introduziu princípios de governança corporativa que deveriam ser seguidos por todas as entidades, como princípios de transparência e a adoção de práticas de gestão administrativa, necessários para coibir a obtenção de vantagens pessoais, individuais ou coletivas, em decorrência da participação no processo decisório da entidade.

Cabe também mencionar as Organizações Sociais (OSs), titulação introduzida pela Lei Federal n. 9.637/98. A qualificação como Organização Social decorre do Programa Nacional de Publicização, que criou um novo conceito de descentralização administrativa. Por esse novo modelo de gestão pública, cabe ao Estado transferir para organizações sociais, por meio de contratos de gestão, atividades públicas executadas por entes estatais. Recentemente, as organizações sociais ganharam uma nova dimensão, principalmente no Estado e Município de São Paulo, em que essas organizações tornaram-se verdadeiras parceiras do Poder Público, principalmente na área da saúde e da cultura. No entanto, mais uma vez cabe ressaltar a resistência do Ministério Público na implementação dos contratos de gestão por meio de questionamentos judiciais – o que muitas vezes dificulta essa parceria.

### 3. PROPOSTAS DE APERFEIÇOAMENTO

Para finalizar este capítulo, e considerando aquilo já exposto, é necessário apresentar algumas propostas concretas para a melhoria do panorama legal brasileiro. As sugestões estão divididas em grupos de propostas de curto, médio e longo prazos, conforme exposto a seguir.

a) propostas de curto prazo:

- i. criar um mecanismo legal para coibir os excessos praticados pelas autoridades fiscais, gerando meios de defesa para as organizações e evitando, conseqüentemente, sua desestabilização. Caso isso não seja possível, devem ser criados, ao menos, meios de interlocução com o Poder Público que visem coibir tais excessos;

- ii. acompanhar a tramitação do PL n. 3.877/04 e de seus apensos com vistas ao arquivamento da proposição (tendo em vista que o Ministério da Justiça já criou o CNE) ou, pelo menos, a apresentação de um projeto substitutivo que respeite os princípios constitucionais da liberdade de associação e da segurança jurídica;
  - iii. acompanhar a CPI das ONGs, com o intuito de evidenciar que os fatos que a ensejaram são exceção e não regra, ou seja, que a atitude isolada de algumas entidades do terceiro setor não pode, de maneira alguma, prejudicar a relação do Estado com a sociedade civil;
  - iv. propor um debate reflexivo visando discutir a relação entre Poder Público e organizações da sociedade civil a fim de reforçar a ideia de que a sociedade civil é parceira do Estado, transferindo o foco da falta de controle e da fiscalização mais acentuada das organizações da sociedade civil para uma visão construtiva da parceria entre Estado e sociedade;
  - v. limitar a atuação do Ministério Público federal pela via da Ação Civil Pública, mecanismo processual que visa defender e garantir os direitos difusos pertencentes a toda a sociedade, nos exatos termos da Lei n. 7.347/85, sendo expressamente vedada sua utilização para pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias e afins<sup>14</sup>;
  - vi. acompanhar projetos de lei que tramitam no Congresso Nacional visando a modificação e/ou supressão dos artigos que ferem direitos constitucionais das organizações da sociedade civil.
- b) propostas de médio prazo:
- i. visando facilitar o registro público de associações e fundações de uma maneira geral, criar mecanismos para reduzir o valor do registro dos atos societários dessas entidades. O governo já havia adotado prática semelhante ao estabelecer a emissão gratuita de Certidão de Nascimento. Valendo-se da premissa de relevância da atividade a ser exercida pelas organizações da sociedade civil, pretende-se a redução do valor cobrado pelos Cartórios de Registro Civil das Pessoas Jurídicas para o registro de associações e fundações;
  - ii. com fundamento no artigo 5º, XVII e XVIII, da Constituição Federal, que assegura a liberdade de associar-se sem interferência do Estado, é preciso criar mecanismos jurídicos para impedir a atuação do Ministério Público em relação às associações. Ao contrário do defendido pela instituição, os artigos 127 e 129, também da Carta Magna, em momento algum autorizam tal interferência. Somente é possível a interferência do Ministério Público nas associações se caracterizado o desvio de finalidade dessa organização, passando a realizar atividade considerada ilícita;
  - iii. conforme defendido na seção 2 deste capítulo, a Lei das Oscips foi uma grande evolução para o terceiro setor brasileiro, uma vez que trouxe para as organizações a consciência de atuar de maneira transparente e eficiente. Além disso, trouxe para a realidade do setor princípios de governança corporativa e de prestação de contas. Assim, cumpre alterar a legislação civil de modo a constar, como ocorre na Lei das Sociedades Anônimas, princípios de governança corporativa para associações e fundações. É importante esclarecer que o cumprimento desses princípios pelas organizações da sociedade civil não pode ferir o princípio constitucional da liberdade de associação; e

iv. rever as normas legais dos convênios, principalmente no tocante à criação de mecanismos que tornem mais transparente e universal o processo de seleção e que evitem desvios. Em outras palavras, concentrar esforços de alteração legislativa para aperfeiçoar o mecanismo de seleção das organizações que se qualifiquem para ter acesso aos convênios, bem como aperfeiçoar as normas de prestação de contas.

c) propostas de longo prazo:

i. um dos principais entraves presentes na legislação do terceiro setor no Brasil é a falta de unidade existente na legislação em vigor. Assim, propõe-se uma revisão de toda a legislação atualmente em vigor, visando à adequação dos conceitos existentes para evitar questionamentos fiscais, erros de registro, interpretação equivocada e subjetiva por parte dos órgãos de certificação que levam ao indeferimento de pedidos de títulos e qualificações, como ocorre em órgãos como o Ministério da Justiça, conselhos municipais de assistência social e o Conselho Nacional de Assistência Social;

ii. a presente proposta visa facilitar os mecanismos de sustentabilidade econômica das organizações da sociedade civil: é necessário estabelecer regras para a criação e manutenção de fundos patrimoniais para as associações, tendo em vista que o Código Civil já prevê a possibilidade do fundo patrimonial para as fundações, dada a sua natureza jurídica. Essas regras devem ser acompanhadas de um regime tributário adequado, visto que as autoridades fiscais continuamente interpretam que o *superávit* não reaplicado nas finalidades das associações caracteriza-se como desvio de finalidade. Além disso, para incentivar a criação dos fundos patrimoniais, a legislação do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) precisa ser alterada, criando-se um incentivo fiscal à transmissão de bens *Causa Mortis* a entidades sem fins lucrativos; e

iii. no mesmo sentido, devem-se criar regras claras sobre a desoneração dos serviços prestados pelas organizações da sociedade civil. Três regimes distintos poderiam ser instituídos: desoneração total, parcial e tributação integral. Os regimes devem estar diretamente relacionados à finalidade da organização, ou seja, se o serviço prestado é aquele previsto como atividade-fim no estatuto social da organização (por exemplo, entidade educacional que mantém curso de ensino médio), a atividade deve ser totalmente desonerada, como já prevê o regime tributário em vigor; se o serviço prestado é meio para a realização da atividade-fim e está diretamente relacionado a esta, o serviço deve ser desonerado (por exemplo, a escola profissionalizante que mantém um ateliê de costura ou uma padaria); e se o serviço prestado para a geração de renda é dissociado da finalidade social da entidade deve ser tributado, com alguns benefícios como redução de base de cálculo ou alíquota, dada a relevância da atividade-fim realizada pela organização (como exemplo, pode-se citar a entidade que descobriu em sua propriedade uma mina de água mineral e começou a comercializá-la).

## Notas do capítulo

- \* Capítulo elaborado pela consultora Flávia Regina de Souza Oliveira, coordenadora do Curso de Direito para o Terceiro Setor da FGV/SP e advogada do escritório Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. e Quiroga Advogados.
- 1 “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XVII – é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar; [...]”
  - 2 “Art. 5º [...] XVIII – a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independe de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento; XIX – as associações só poderão ser compulsoriamente dissolvidas ou ter suas atividades suspensas por decisão judicial, exigindo-se, no primeiro caso, o trânsito em julgado; XX – ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado; XXI – as entidades associativas, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente; [...]”
  - 3 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. 2. ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 1997, 42-43.
  - 4 “Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado: I – as associações; II – as sociedades; III – as fundações; IV – as organizações religiosas [incluído pela Lei n. 10.825, de 22/12/2003]; V – os partidos políticos [incluído pela Lei n. 10.825, de 22/12/2003]. § 1º São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao Poder Público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento [incluído pela Lei n. 10.825, de 22/12/2003]. § 2º As disposições concernentes às associações aplicam-se subsidiariamente às sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código [incluído pela Lei n. 10.825, de 22/12/2003]. § 3º Os partidos políticos serão organizados e funcionarão conforme o disposto em lei específica [incluído pela Lei n. 10.825, de 22/12/2003].”
  - 5 “Art. 53. Constituem-se as *associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos*. Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.” [destaques acrescidos.]
  - 6 “Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo. [...] Art. 46. O registro declarará: I – a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver; II – o nome e a individualização dos fundadores ou instituidores, e dos diretores; III – o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente; IV – se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo; V – se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais; VI – as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.”
  - 7 “Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la. Parágrafo único. *A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.*” [destaques acrescidos.]
  - 8 “Art. 1º – As sociedades civis, as associações e as fundações constituídas no país com o fim exclusivo de servir desinteressadamente à coletividade podem ser declaradas de utilidade pública provados os seguintes requisitos: a) que adquiriram personalidade jurídica; b) que estão em efetivo funcionamento e servem desinteressadamente à coletividade; c) que os cargos de sua diretoria não são remunerados; d) que os cargos de sua diretoria, conselhos fiscais, deliberativos ou consultivos não são remunerados [redação dada pela Lei n. 6.639, de 8/5/1979].”
  - 9 “Art. 3º – A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades: I – promoção da assistência social; II – promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; III – promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei; IV – promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei; V – promoção da segurança alimentar e nutricional; VI – defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; VII – promoção do voluntariado; VIII – promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; IX – experimentação, não lucrativa, de novos modelos socioprodutivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; X – promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar; XI – promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais; XII – estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo. Parágrafo único. 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.”
  - 10 PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 6. ed. rev., atual. e ampl. Brasília: Brasília Jurídica, 2006, 65-66.
  - 11 “Art. 127. O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis. [...] Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: I – promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei; II – zelar pelo efetivo respeito dos Poderes Públicos e dos serviços de relevância pública aos direitos assegurados nesta Constituição, promovendo as medidas necessárias a sua garantia;

III – *promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos; [...]*” (destaques acrescidos.)

12 Referidos processos foram, em sua grande maioria, deferidos, nos termos do artigo 37 da MP n. 446/08.

13 Conceito não jurídico e também não definido expressamente no corpo do PL.

14 “Art. 1º – Regem-se pelas disposições desta Lei, sem prejuízo da ação popular, as ações de responsabilidade por danos morais e patrimoniais causados.” (Redação dada pela Lei n. 8.884, de 11.6.1994.)

[...]

Parágrafo único. Não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados. (Incluído pela Medida Provisória n. 2.180-35, de 2001).”

## Imunidades e isenções tributárias\*

A partir da redemocratização do país, na década de 1980, a sociedade civil brasileira registrou um notável desenvolvimento. Pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), em parceria com o GIFE e com a Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG), aponta que, entre 1996 e 2002, o número de organizações sem fins lucrativos saltou de 107 mil para 276 mil no Brasil, registrando um aumento de 157%<sup>1</sup>. Em 2005, tal contingente já havia saltado para 338 mil organizações<sup>2</sup>.

Esse fenômeno foi acompanhado não apenas por um crescente protagonismo do terceiro setor na vida política do país, mas também por um aumento de sua importância econômica. Dados de 2000, por exemplo, indicam que as organizações sem fins lucrativos respondiam, na época, por 1,4% da composição do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro<sup>3</sup>.

Nesse contexto, em que o terceiro setor vai incorporando uma dimensão econômica cada vez mais significativa, não faltam aqueles que pretendem sujeitá-lo cada vez mais à atuação arrecadatória do Estado. Daí a relevância e atualidade do tema relativo ao regime jurídico-tributário do setor.

### 1. PANORAMA REGULATÓRIO ATUAL

Como se sabe, o direito brasileiro distingue, entre as organizações da sociedade civil, aquelas que desfrutam de imunidade tributária das que gozam de simples isenção tributária. No primeiro caso, trata-se de prerrogativa constitucional que impede qualquer tentativa de impor-lhes, mesmo que pela edição de lei pelo Congresso Nacional, algum imposto. Já no segundo caso, está-se diante de organizações que, a princípio, deveriam recolher o tributo, mas que, por autorização legal (e não da Constituição), estão dispensadas dessa imposição.

É evidente, assim, que a imunidade tributária é uma garantia mais forte, estável e abrangente do que a isenção. Cumpre verificar, pois, quais são as organizações que se beneficiam de uma ou de outra.

### 1.1. Hipóteses de imunidade tributária no terceiro setor

A Constituição Federal de 1988 reconhece como imunes as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Em relação a elas, é vedada a instituição de quaisquer impostos<sup>4</sup> sobre patrimônio, renda ou serviços<sup>5</sup>, desde que relacionados às suas “finalidades essenciais”<sup>6</sup>. Ademais, estabelece que, especificamente no caso das entidades “benéficas” de assistência social<sup>7</sup>, estão elas igualmente imunes às contribuições para a seguridade social<sup>8</sup>.

Observe-se que, tanto num quanto noutro caso, a Constituição remeteu à “lei” estabelecer os requisitos para o gozo da imunidade em questão. Tratando-se de limitação ao poder estatal de tributar, é certo que, à luz do artigo 146, II, do texto constitucional<sup>9</sup>, tal regulamentação há de ser feita por meio de lei complementar, e não lei ordinária. É no Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar pela Constituição de 1988, que hão de se buscar os critérios para o desfrute das prerrogativas constitucionais da imunidade tributária. Nesse sentido, dispõe o artigo 14 do Código que as instituições deverão cumprir cumulativamente as seguintes exigências:

“I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

“II – aplicarem integralmente no País seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais;

“III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão.”

Ocorre que, em aparente desrespeito à norma do artigo 146, II, da Constituição Federal, foram acrescentados por meio de lei ordinária requisitos adicionais tanto para o gozo da imunidade de impostos prevista no artigo 150, VI, “c”, quanto da imunidade referente às contribuições para a seguridade social, assegurada no artigo 195, § 7º, do texto constitucional.

No primeiro caso, esses requisitos vêm fixados no artigo 12 da Lei n. 9.532/97, que considera imune<sup>10</sup> a instituição “que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos”. Dentre eles, destaca-se a proibição de remunerar os dirigentes pelos serviços prestados<sup>11</sup>, a não ser que a entidade seja qualificada como *Oscip* ou *OS*<sup>12</sup>.

No caso da imunidade em relação às contribuições para a seguridade social, a legislação vem ampliando de forma ainda mais intensa as exigências para o desfrute da garantia constitucional.

Veja-se, por exemplo, o caso de uma dessas contribuições, a chamada “cota patronal” imposta pelo artigo 22 da Lei n. 8.212/91. Para fazer jus à imunidade, a instituição beneficente de assistência social tem de ser portadora do título de Utilidade Pública Federal e estadual ou municipal; possuir o certificado de entidade de fins filantrópicos (atual Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas), regulamentado pelo Decreto n. 2.536/98); e não remunerar seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, entre outros requisitos<sup>13</sup>.

Ademais, note-se que, na medida em que o gozo da imunidade perante a contribuição social – cota patronal foi condicionado à posse de um certificado (Cebas) cujas exigências para obtenção são fixadas em ato do Poder Executivo (um decreto), o governo brasileiro aproveitou-se dessa situação para restringir ainda mais o exercício da prerrogativa em questão. O atual decreto que regulamenta a obtenção do Cebas exige, por exemplo, que a instituição já esteja em funcionamento há pelo menos três

anos e aplique em gratuidade pelo menos 20% da sua receita bruta, em montante nunca inferior à “isenção de contribuições sociais usufruída”<sup>14</sup>.

Fenômeno semelhante vem ocorrendo em relação a outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social e que, a princípio, deveriam estar englobadas pela norma do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, como é o caso da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou da extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF)<sup>15</sup>.

## 1.2. Hipóteses de isenção tributária no terceiro setor

Todas as demais organizações da sociedade civil que não se caracterizam como instituições sem fins lucrativos de educação ou de assistência social (em sentido lato, abrangendo tanto as atividades de assistência social propriamente ditas quanto as de educação e saúde) não estão abrangidas pelas normas do artigo 150, VI, “c”, ou do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

A princípio, portanto, essas organizações estão sujeitas aos diversos tributos federais, estaduais e municipais, a não ser que a legislação correspondente expressamente isente-as do recolhimento. Aqui, portanto, não se podem fazer afirmações genéricas, sendo necessário analisar as normas aplicáveis a cada tributo em espécie para avaliar o tratamento dispensado ao terceiro setor.

Na esfera federal, o mais conhecido e importante caso de isenção refere-se ao Imposto de Renda (IR) e à CSLL. A Lei n. 9.532/97 considera “isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos”<sup>16</sup>. Em que pese a amplitude da disposição – que abarca, como se vê, um amplo leque de organizações da sociedade civil –, a legislação condicionou o gozo da isenção à não remuneração dos dirigentes da organização<sup>17</sup>, excetuando-se dessa regra tão-somente aquelas entidades qualificadas como Osrips ou OSs<sup>18</sup>.

Outra isenção federal digna de nota é a referente à Cofins. A Medida Provisória n. 2.158/01, ainda em vigor por força do artigo 2º da Emenda Constitucional n. 32/01, determinou que as receitas relativas às atividades próprias das organizações que são isentas do IR e da CSLL, nos termos do artigo 15 da Lei n. 9.532/97<sup>19</sup>, assim como às das fundações de direito privado<sup>20</sup>, são isentas para efeitos de apuração da Cofins.

Na esfera estadual e municipal, leis locais também têm instituído isenções para organizações da sociedade civil. É o que acontece, por exemplo, no Estado de São Paulo em relação à isenção conferida sobre o ITCMD para entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos<sup>21</sup>.

## 1.3. Propostas de alterações legais em curso

Recentemente, intensificou-se no país o debate em torno da necessidade de aperfeiçoamento da sistemática legal para o exercício da imunidade tributária a que têm direito as instituições de assistência social, educação e saúde.

Passo importante, nesse sentido, foi dado com a apresentação, pelo Governo Federal, do Projeto de Lei n. 3.021, em 2008. A proposta traz ajustes importantes, como a desconcentração dos processos de obtenção e renovação do Cebas, que passariam a ser distribuídos entre os ministérios relacionados às áreas de atuação das instituições (Ministério do Desenvolvimento Social, Ministério da Educação e Ministério da Saúde)<sup>22</sup>, em vez de estarem todos reunidos num único órgão (CNAS); o fim da exigência do título de Utilidade Pública Federal como pré-requisito para a concessão do Cebas, contribuindo para diminuir a burocracia; e uma maior clareza quanto aos requisitos – que seriam alçados ao nível legal – para a certificação em cada uma das áreas contempladas<sup>23</sup>. Por outro lado, tal projeto de lei contém diversos dispositivos polêmicos, como a determinação para que instituições que atuem em mais de uma área e que possuam receita anual superior a R\$ 2,4 milhões sejam cindidas, criando-se uma pessoa jurídica para cada uma das áreas de atuação<sup>24</sup>; a exigência de que as instituições de assistência social inscrevam suas atividades nos conselhos de Assistência Social de todos os municípios em que atuam<sup>25</sup>; ou o silêncio em relação à participação social nos processos de certificação a serem conduzidos pelos ministérios, entre outros. A proposta tramita apensada ao Projeto de Lei n. 7.494/06 e, quando da conclusão deste trabalho, havia servido como “eixo” para o substitutivo apresentado pelo relator na Comissão de Educação e Cultura da Câmara dos Deputados, deputado Gastão Vieira.

Não obstante, durante o processo de discussão do Projeto de Lei n. 3.021/08 na Câmara dos Deputados, o próprio Governo Federal editou uma Medida Provisória [n. 446, de 7/11/2008] baixando, desde logo, nova regulamentação para a matéria. O texto da MP era praticamente o mesmo do projeto de lei; a principal diferença correspondia a três novos dispositivos (arts. 37, 38 e 39) que punham fim à maior parte dos processos de concessão e renovação do Cebas pendentes de análise pelo CNAS, deferindo automaticamente a certificação em todos eles. Tal fato foi interpretado por parcelas da opinião pública, dos meios de comunicação e da classe política como uma “anistia” às instituições filantrópicas, mesmo àquelas sobre as quais existiam suspeitas de irregularidade. Gerou-se assim um clima de animosidade em relação à Medida Provisória, que, após ser inicialmente “devolvida” ao Executivo pelo Presidente do Senado Federal, acabou sendo rejeitada por decisão da Câmara dos Deputados, em 10/2/2009.

Com isso, era de se esperar que o debate voltasse seu foco, novamente, para o substitutivo ao Projeto de Lei n. 3.021/08. Ocorre que, antes da rejeição da MP n. 446, o Líder do Governo no Senado Federal, senador Romero Jucá, apresentou uma terceira proposta legislativa, também baseada no Projeto de Lei n. 3.021/08 (mas já contendo alguns aperfeiçoamentos em relação a ele), que passou a tramitar paralelamente no Senado sob o n. 462/08.

Dessa forma, à época da finalização desta publicação, em abril de 2009, existiam duas principais propostas de alteração legislativa em curso, ambas elaboradas à luz do Projeto de Lei n. 3.021/08: uma na Câmara dos Deputados, tramitando na forma de substitutivo ao Projeto de Lei n. 7.494/06; e outra no Senado Federal, registrada como Projeto de Lei n. 462/08<sup>26</sup>.

## 2. ANÁLISE CRÍTICA

O sistema tributário brasileiro é alvo de críticas pelos diversos segmentos da sociedade brasileira. Alguns se voltam contra o peso da carga tributária, outros contra a sua “regressividade”, por onerar

desproporcionalmente grupos sociais mais desfavorecidos. Um ponto, porém, parece ser unânime: a sua elevada complexidade, falta de clareza e instabilidade.

No âmbito do terceiro setor não poderia ser diferente. Vejamos, pois, algumas das principais questões que permeiam esse debate.

## **2.1. Insegurança jurídica: a tônica da dimensão tributária**

Em que pese a relevância das imunidades e incentivos para o terceiro setor e para o próprio desenvolvimento sustentável do país, impressiona constatar o ambiente – cada vez mais crítico e dramático – de dúvidas e incertezas jurídicas em que eles ainda operam.

As imunidades tributárias, como visto, deveriam ser dotadas de mais segurança, na medida em que constituem inequívocas prerrogativas constitucionais. A insegurança ocorre, em grande parte, devido ao fato de que os requisitos para o desfrute dessas imunidades acabam sendo definidos, ainda hoje, por simples decretos ou outras normas que podem ser e são alteradas unilateralmente pelo Poder Executivo, geralmente sem consulta pública prévia, de acordo com os ventos políticos que sopram no momento<sup>27</sup>. Conforme assinalam dois estudiosos do tema: “[...] atos normativos infralegais regulam as imunidades tributárias. E regulam-nas não apenas para explicitar os requisitos legais, mas para estipular novos requisitos, arvorados em previsões legais ilegítimas”<sup>28</sup>.

Por outro lado, o Judiciário, quando instado a corrigir essas distorções de modo definitivo e abrangente, costuma ser excessivamente lento. Emblemático a esse respeito é o fato de aguardarem julgamento final pelo Supremo Tribunal Federal, há quase uma década, duas ações diretas de inconstitucionalidade que questionam os adicionais requisitos impostos pelo artigo 55 da Lei n. 8.212/91 para o gozo, por parte das instituições beneficentes de assistência social, da imunidade referente à contribuição para a seguridade social – cota patronal<sup>29</sup>. Enquanto isso, o estado de insegurança jurídica vai se tornando cada vez mais agudo, sujeitando as instituições em funcionamento a eventuais arbitrariedades e desmotivando o surgimento de novas iniciativas.

Mesmo propostas de alterações legislativas – que, presume-se, deveriam abrir um horizonte mais favorável ao funcionamento das organizações da sociedade civil – acabam contribuindo para tornar o ambiente legal ainda mais confuso, principalmente devido à forma como são encaminhadas.

Paradigmática, nesse sentido, têm sido a conduta do Governo Federal na formulação de uma nova disciplina para a imunidade tributária das instituições de assistência social, educação e saúde. Como visto<sup>30</sup>, enquanto se discutia na Câmara dos Deputados uma iniciativa do próprio Governo (o Projeto de Lei n. 3.021/08), optou-se por interditar o debate e decretar, da noite para o dia, via edição de uma Medida Provisória (MP n. 446/08), um conjunto de regras que alteravam substancialmente a matéria, surpreendendo a maior parte dos atores envolvidos. Mais ainda: durante a discussão da MP, a liderança do Governo no Senado apresentou uma terceira proposta legislativa, consubstanciada no Projeto de Lei n. 462/08.

Essa aparente falta de sensibilidade política, aliada à inclusão de dispositivos polêmicos que foram interpretados como uma “anistia” às entidades filantrópicas, redundou na rejeição da MP. No entanto, como não foram editados decretos legislativos disciplinando as relações jurídicas dela decor-

rentes, tais relações continuaram regidas pela MP<sup>31</sup> – inclusive, é possível argumentar, para o fim de manter o deferimento dos pedidos de concessão e renovação do Cebas promovido pela medida.

Como se vê, a polêmica permaneceu mesmo diante da rejeição da MP, abrindo margem para que o Ministério Público ajuizasse inúmeras ações civis públicas em face da União e das próprias instituições de assistência social, educação e saúde, sob o argumento de inconstitucionalidade de tal medida provisória. Assim, milhares de organizações foram colocadas na posição de réus, assumindo o ônus político e jurídico de se defenderem, mesmo que contra elas não pesasse qualquer evidência negativa. Numa dessas investidas judiciais, o Juízo responsável pelo caso chegou a conceder medida liminar não para que os processos de concessão ou renovação do Cebas fossem revistos, mas sim para determinar o “lançamento de todos os créditos de contribuições devidas à seguridade social, em face das entidades que tinham pedidos de concessão e renovação de [Cebas] e Representações Administrativas, que estavam pendentes de julgamento no [CNAS], quando da edição da Medida Provisória 446/208 [sic], bem como das que aguardavam decisões em Recursos/Pedidos de Reconsideração dirigidos ao Ministro da Previdência Social”, tornando, assim, letra morta a imunidade constitucional dessas instituições ao presumir que todas elas não preencheriam os requisitos para o benefício tributário.

Não são desnecessárias maiores delongas para demonstrar que hoje, no Brasil, a instabilidade do ambiente legal em que operam as instituições de assistência social, educação e saúde atingiu níveis alarmantes.

Além disso, o terceiro setor, por suas próprias características, é mais intensamente penalizado pelas dificuldades criadas por uma legislação tributária complexa, confusa e permanentemente objeto de alterações. Afinal, diferentemente do que ocorre com o setor lucrativo, as organizações da sociedade civil possuem pouco conhecimento e recursos ainda mais escassos para empregar na contratação de consultorias que as auxiliem a trafegar pelo emaranhado de códigos, leis, decretos, instruções normativas, portarias etc. de caráter tributário. Não obstante, enquanto as microempresas e empresas de pequeno porte já contam com um sistema mais simplificado para o pagamento de impostos e contribuições (o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – Simples), o mesmo ainda não ocorre com o terceiro setor.

Segurança jurídica, assim como ocorre em outros campos da vida social, é imprescindível para a qualificação e expansão dos investimentos para o terceiro setor. Ou se consegue assegurar a plena vigência do Estado de Direito também na arena social, permitindo que todos os seus atores saibam as condutas que lhes são exigidas pelo ordenamento jurídico, sem serem surpreendidos por mudanças legais ou interpretativas abruptas, ou qualquer tentativa de aperfeiçoamento estará fadada ao fracasso.

## **2.2. Imunidades e isenções como instrumentos de fomento**

É passado o tempo em que se imaginava que apenas um setor – o estatal – bastaria para alcançar o desenvolvimento sustentável. Hoje, sabe-se que para atingirmos esse objetivo é fundamental que os três setores (Estado, livre iniciativa e sociedade civil) estejam fortes e articulados entre si.

Num ambiente em que o lucro não está no horizonte, como ocorre no terceiro setor, imagina-se que poucos se lançariam ao desafio de constituir e manter uma associação ou fundação caso soubes-

sem que essa iniciativa seria sobreonerada com imposições tributárias – quando menos, isso constituiria um verdadeiro desestímulo à canalização da energia, criatividade e recursos do mundo privado para iniciativas em prol da coletividade. Daí a legitimidade das imunidades e isenções, que funcionam como uma verdadeira barreira a eventuais tentativas do governo de fazer caixa à custa de atravancar o dinamismo da sociedade civil.

Mas não é só. Do ponto de vista jurídico, a instituição de mecanismos de fomento estatal ao terceiro setor, mais do que meramente recomendável, é uma nítida imposição constitucional<sup>33</sup>.

Como é sabido, determinadas atividades que a Constituição Federal de 1988 considerou de fundamental importância para a coletividade foram alçadas à qualidade de serviços públicos. Isso não significou, contudo, que apenas e tão-somente ao Estado incumbisse (diretamente, ou por meio de concessão ou permissão) a prestação da totalidade dessas atividades. Embora em relação a alguns poucos serviços (telecomunicações, energia elétrica ou portos, por exemplo) essa exclusividade tenha sido imposta, no que se refere aos demais (assistência social, cultura, educação, meio ambiente, saúde etc.) o próprio texto constitucional cuidou de estimular os particulares – e, em especial, as organizações sem fins lucrativos – a neles se envolverem<sup>34</sup>.

Tratam-se dos chamados “serviços públicos não exclusivos do Estado”, âmbito por excelência de atuação do terceiro setor, nos quais a participação de entes privados é não apenas permitida, como incentivada pela Constituição. Aqui, portanto, a obrigação do Estado é dúplice: de um lado, prestar diretamente tais serviços; de outro, fomentar a participação de organizações sem fins lucrativos na realização dessas atividades.

Um dos instrumentos – não o único, evidentemente<sup>35</sup> – de que o Estado se vale para desincumbir-se dessa sua obrigação é justamente o estabelecimento de imunidades e isenções para organizações do terceiro setor.

Tanto quanto legítimas, imunidades e isenções tributárias são, por conseguinte, perfeitamente constitucionais.

### **2.3. O alcance restrito da imunidade tributária**

Como visto anteriormente, hoje em dia apenas as instituições de educação e de assistência social desfrutam de ampla imunidade em relação a impostos sobre sua renda, patrimônio e serviços. No caso da imunidade relativa às contribuições para a seguridade social, essa prerrogativa é ainda mais limitada, sendo outorgada tão-somente às instituições beneficentes de assistência social. Todas as demais ficam na dependência de eventuais isenções conferidas pela legislação infraconstitucional aplicável a cada tributo<sup>36</sup>.

No entender do GIFE, essa diferenciação deveria se dar não pelas áreas de atuação das organizações, mas sim por força do interesse que elas promovem. Assim, as imunidades previstas no artigo 150, VI, “c”, e no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal deveriam ser estendidas a todas as entidades de interesse público, ou seja, àquelas que não defendem meramente os interesses individuais de seus membros, mas que se prestam a atuar em prol das necessidades da coletividade. De outro lado, isenções tributárias poderiam ser conferidas às entidades de benefício mútuo (como associações de

classe, clubes sociais, clubes esportivos etc.) e, com isso, incentivar o estabelecimento de uma cultura de associativismo no Brasil<sup>37</sup>.

A fim de operacionalizar essa proposta, um caminho seria assegurar a imunidade tributária a todas as organizações qualificadas como Oscip, qualificação esta que tem a vantagem de ter seus requisitos fixados em lei [Lei n. 9.790/99], não estando sujeita às conveniências do Poder Executivo, e que é acessível a entidades de interesse público que atuam nas mais diversas áreas [assistência social, cultura, direitos humanos, educação ou meio ambiente, para citar algumas].

#### **2.4. Limitações à imunidade: universalidade, gratuidade e exclusividade**

Na regulamentação das imunidades tributárias vigentes, tem-se assistido comumente a tentativas de condicionar o exercício dessa garantia constitucional a obrigações de (a) universalidade, para a instituição que prestar atendimento, indistinta e compulsoriamente, a todos que dela necessitarem<sup>38</sup>; (b) gratuidade, determinando que esse atendimento seja sempre prestado sem ônus ao usuário, sendo vedada qualquer modalidade de cobrança, ainda que em padrões inferiores aos de mercado ou apenas em relação a determinados públicos<sup>39</sup>; ou, ainda, (c) exclusividade, impondo o ônus à instituição de dedicar-se unicamente às atividades que deram ensejo à imunidade<sup>40</sup>.

Como se vê, essas medidas têm por escopo estender aspectos próprios do regime de direito público, normalmente aplicável aos serviços públicos prestados pelo Estado, também às atividades das instituições imunes. O equívoco em fazer essa equiparação reside no fato de que organizações sem fins lucrativos, mesmo quando atuam no campo dos serviços públicos, atuam em serviços classificados como não exclusivos do Estado<sup>41</sup>, sob regime de direito privado (ainda que sujeitas a um poder de polícia estatal mais acentuado).

Embora no campo dos serviços públicos exclusivos a eventual participação de particulares, sempre mediante concessão ou permissão, mantenha intacto o regime jurídico de direito público típico – no caso de serviços não exclusivos, executados inclusive pelas entidades do terceiro setor –, essa transposição do regime público às entidades não ocorre. Afinal, os particulares já estavam constitucionalmente autorizados a operar, por conta própria, nesse domínio dentro do regime privado e o fato de receberem algum tipo de estímulo por parte do Poder Público não é suficiente para transferi-los para o regime de direito público<sup>42</sup>.

#### **2.5. Limitações à isenção: a proibição de remuneração de dirigentes**

É notório que uma das maiores dificuldades trazidas pela legislação tributária aplicável ao terceiro setor corresponde à proibição de remuneração de dirigentes como requisito para o gozo de imunidades ou isenções<sup>43</sup>. Essa ideia é herdada de um paradigma já ultrapassado da filantropia, em que as ações sociais de indivíduos – basicamente de cunho assistencialista – eram eventuais e movidas por mero espírito de caridade ou compaixão, sendo impensável que alguém pudesse se dedicar profissionalmente e de maneira organizada a essa atividade.

Com a expansão e o fortalecimento da sociedade civil, principalmente após o fim do regime militar de exceção, esse contexto foi radicalmente transformado, implantando-se um novo paradigma em

que a ação social privada, principalmente (mas não exclusivamente) no âmbito das instituições que compõem o terceiro setor, é vista como uma questão de cidadania e como um elemento fundamental para o desenvolvimento sustentável do país.

Havendo, portanto, pessoas que se dispõem a trabalhar em bases permanentes nesse campo, nada mais natural e desejável do que lhes assegurar a possibilidade de serem remuneradas por sua dedicação, sem que isso implique qualquer prejuízo para a instituição correspondente.

O Brasil deu um primeiro passo nesse sentido ao estabelecer que as organizações qualificadas como Oscip ou OS poderiam remunerar dirigentes, em decorrência de vínculo empregatício, sem perder a eventual imunidade tributária de que desfrutam em razão do artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal ou, conforme o caso, a isenção de IR e de CSLL fixada na Lei n. 9.532/97<sup>44</sup>.

No entanto, além do fato dessa medida não abranger as demais organizações que não contam com as qualificações de Oscip e OS, ela deixa em aberto outras problemáticas. A principal delas é a de que, na área de assistência social, a proibição de remunerar dirigentes continuou a vigorar como requisito para a obtenção do Cebas e para o gozo da imunidade perante as contribuições para a seguridade social. Isso, na prática, impede que instituições de assistência social remunerem seus dirigentes – ainda que sejam qualificadas como Oscip –, sob pena de verem frustrada sua imunidade em relação a essas contribuições.

A superação desse contraditório contexto legal impõe a completa eliminação da vedação da remuneração de dirigentes como exigência para o exercício de imunidades e isenções tributárias.

## **2.6. Incertezas na tributação de atividades econômicas**

O fato de uma entidade ser sem fins lucrativos não significa que ela esteja impedida de comercializar produtos ou serviços, contanto que a renda assim obtida seja integralmente revertida na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Entretanto, a circunstância de uma entidade sem fins lucrativos dedicar-se habitualmente à prática de atividades comerciais terá implicações do ponto de vista tributário. Isso porque, em geral, os benefícios fiscais de que gozam essas entidades abrangem apenas aquilo que estiver diretamente relacionado às suas “finalidades essenciais” – e, a princípio, como se sabe, a comercialização de produtos ou serviços não se enquadra nessa categoria.

Ocorre que, em determinadas situações, é possível que a venda de produtos ou serviços esteja tão fortemente ligada aos objetivos institucionais de uma entidade que se torna problemática uma interpretação tão rígida dessa regra. O exemplo que se costuma utilizar, nesse sentido, é o de uma instituição cultural que mantém um museu e, no âmbito deste, instala uma loja para a venda de trabalhos artísticos: ao comercializar tais produtos, a instituição está produzindo renda para aplicar nas demais atividades que desempenha e, a um só tempo, dando cumprimento à sua finalidade, na medida em que essa atividade contribui para a promoção e difusão de objetos de valor artístico.

Hipótese completamente diversa ocorre quando a organização passa a comercializar produtos ou serviços que não guardam qualquer afinidade com os seus objetivos sociais. É o que ocorreria, a título de ilustração, caso a mesma instituição cultural anteriormente mencionada optasse por criar uma

padaria a fim de angariar recursos para as outras atividades que exerce. Nesse caso, permitir que essa ação comercial seja implementada com a cobertura dos benefícios de imunidades ou isenções tributárias implicaria conferir uma vantagem para a instituição *vis-à-vis* as empresas que atuam no setor e que, como tais, estão sujeitas à tributação comum – prática tal que, evidentemente, poderia ser questionada pelas empresas sob o argumento de afrontar, por exemplo, o princípio constitucional da livre concorrência<sup>45</sup>.

A fim de dissipar dúvidas quanto a isso, uma possível medida consistiria em tornar expressa, na legislação tributária, uma diretiva segundo a qual as imunidades e isenções asseguradas às organizações sem fins lucrativos compreendessem, inclusive, todas as atividades relativas à comercialização de produtos e serviços, desde que essa comercialização estivesse diretamente relacionada às finalidades essenciais da organização<sup>46</sup>.

A exemplo da proposta constante no capítulo II, poderiam ser instituídos três regimes tributários distintos: desoneração total e parcial da atividade econômica e tributação total. Se a comercialização de produtos ou serviços estiver prevista no estatuto como atividade-fim da organização, seria totalmente desonerada. Se for meio para a realização da atividade-fim e encontrar relação direta com esta, seria também desonerada. Em se verificando dissociação entre a atividade econômica e a finalidade social da organização, haveria a tributação, com a concessão de alguns benefícios como a redução da base de cálculo ou alíquota, dada a relevância da finalidade social da organização<sup>47</sup>.

## 2.7. A necessidade de ampliar a transparência

Finalmente, não há como deixar de assinalar a importância de se reforçarem os mecanismos de promoção da transparência no que se refere ao gozo de imunidades e isenções tributárias para que esses instrumentos não sejam utilizados de forma inadequada.

Do ponto de vista das organizações, uma medida nesse sentido consistiria em estender a regra, atualmente aplicável apenas às organizações qualificadas como Oscip, da obrigatoriedade de se dar “publicidade, por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão”<sup>48</sup>.

No que toca ao próprio Estado, uma providência básica, mas importante, seria submeter à prévia consulta pública todo e qualquer ato normativo que implique alterações na sistemática de funcionamento das imunidades e isenções tributárias. Além de fortalecer a transparência, tal medida muito contribuiria para diminuir a insegurança jurídica estimulada por um meio em que alterações no ambiente regulatório podem e costumam ser feitas de forma súbita e sem um maior debate com a sociedade.

## 3. PROPOSTAS DE APERFEIÇOAMENTO

Inúmeras são as medidas que podem e devem ser adotadas para a melhoria do ambiente fiscal em que atuam as organizações da sociedade civil. Nos limites do presente trabalho, cumpre apontar algumas das quais o GIFE entende ser de maior relevância:

- a) propostas de curto prazo:
- i. avaliar a possibilidade de o GIFE e/ou outras organizações representativas do terceiro setor ingressarem como *amici curiae* nas ações diretas de inconstitucionalidade movidas, no Supremo Tribunal Federal, contra as leis ordinárias que estipularam adicionais requisitos para o gozo da imunidade relativa às contribuições para a seguridade social (ADI n. 2.028/DF e 2.228/DF); e
  - ii. estabelecer um diálogo com o Governo Federal a fim de sensibilizá-lo para a importância de submeter à prévia consulta pública todo e qualquer ato normativo que implique alterações na sistemática de funcionamento das imunidades e isenções tributárias para o terceiro setor.
- b) propostas de médio prazo:
- i. rever a legislação aplicável às imunidades e isenções, com vistas a revogar todos os dispositivos que condicionam esses benefícios tributários a não remuneração de dirigentes;
  - ii. zelar para que sejam afastadas eventuais exigências relativas à universalidade, gratuidade ou exclusividade para o desfrute de imunidades ou isenções tributárias; e
  - iii. condicionar o gozo de imunidades e isenções tributárias à obrigatoriedade de publicação, por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, do relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débito com o INSS e o FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão.
- c) propostas de longo prazo:
- i. estimular o desenvolvimento de proposta para a criação de um sistema tributário simplificado para o terceiro setor, a exemplo do que ocorre com o Simples para as microempresas e empresas de pequeno porte;
  - ii. incluir na legislação tributária regras segundo as quais as imunidades e isenções asseguradas às organizações da sociedade civil compreendam, inclusive, as atividades relativas à comercialização de produtos e serviços. A exemplo da proposta constante no capítulo II, seriam instituídos três regimes tributários distintos: desoneração total e parcial da atividade econômica e tributação total<sup>49</sup>; e
  - iii. articular e apoiar Proposta de Emenda à Constituição (PEC) para assegurar imunidade tributária em relação a impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, bem como a contribuições para a seguridade social, a todas as organizações de interesse público qualificadas como Oscip.

## Notas do capítulo

- \* Capítulo elaborado pela equipe do Programa Marco Legal do Terceiro Setor e Políticas Públicas do GIFE.
- 1 Cf. IBGE. *As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil*. Série Estudos & Pesquisas – Informação Econômica, n. 4, 2. ed., Brasília: IBGE, 2002. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/default.shtm>>, último acesso em 24/6/2007.
  - 2 Cf. IBGE. *As Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil 2005*. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/2005/>>, último acesso em 13/4/2009.
  - 3 Idem. *IBGE divulga nova série do Sistema de Contas Nacionais [online]*. Disponível em <[http://www1.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia\\_visualiza.php?id\\_noticia=843&id\\_pagina=1](http://www1.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=843&id_pagina=1)>, último acesso em 24/6/2007.
  - 4 A imunidade não se estende, portanto, para outras espécies tributárias, como taxas e contribuições.
  - 5 Cf. Constituição Federal, art. 150, VI, “c”.
  - 6 Idem, art. 150, § 4º.
  - 7 É importante notar que o Supremo Tribunal Federal “[...] entendeu que entidade beneficente, para efeito da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF, abrange não só as de assistência social que tenham por objetivo qualquer daqueles enumerados no art. 203 da CF, como também as entidades beneficentes de saúde e educação, tendo em vista que entidade de assistência social é toda aquela destinada a assegurar os meios de vida aos carentes” (cf. STF, *Informativo STF [online]*, n. 170, 8 a 12/11/1999, disponível em <<http://www.stf.gov.br/noticias/informativos/anteriores/info170.asp>>, último acesso em 24/6/2007, destaques acrescidos).
  - 8 Idem, art. 195, § 7º. Muito embora o dispositivo utilize o vocábulo “isentas”, há um aparente consenso doutrinário e jurisprudencial de se tratar de imunidade.
  - 9 Constituição Federal, art. 146: “Cabe à lei complementar: [...] II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; [...]”.
  - 10 Atente-se ao fato de que a Lei n. 9.532/97 contém dispositivo de questionável constitucionalidade, segundo o qual a imunidade não abrange “[...] os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável” (art. 12, § 1º).
  - 11 Lei n. 9.532/97, art. 12, § 2º: “Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender os seguintes requisitos: a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; d) conservar em boa ordem, pelo prazo de 5 (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.”
  - 12 Cf. Lei n. 10.637/02, art. 34. Registra o parágrafo único do dispositivo que a exceção “[...] aplica-se somente à remuneração não superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal”.
  - 13 Lei n. 8.212/91, art. 55: “Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: I – seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; II – seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; III – promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes; IV – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; V – aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.” Vale notar que o inciso III havia sido alterado pela Lei n. 9.732/98; no entanto, o Supremo Tribunal Federal determinou a suspensão da eficácia dessa alteração, até o final julgamento da ação direta de inconstitucionalidade n. 2.028/DF.
  - 14 Decreto n. 2.536/98, art. 3º: “Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente: I – estar legalmente constituída no País e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores à solicitação do certificado; II – estar previamente inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede se houver, ou no Conselho Estadual de Assistência Social, ou Conselho de Assistência Social do Distrito Federal; III – estar previamente registrada no CNAS; IV – aplicar suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais; V – aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas; VI – aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída; VII – não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto; VIII – não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalente 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; IX – destinar, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS ou a entidade pública; X – não constituir patrimônio de indivíduo ou sociedade sem caráter beneficente de assistência social; XI – seja declarada de utilidade pública federal”.
- 15 Para mais informações a respeito, vide SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 244 e ss.; e SZAZI, Eduardo. *Terceiro setor: regulamentação no Brasil*. 4. ed. São Paulo: Peirópolis, 2006, 45 e ss.
  - 16 Cf. Lei n. 9.532/97, art. 15, *caput*. A exemplo de que a Lei já havia feito em relação à imunidade constitucional, esclareceu que a isenção não compreende “[...] os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável” (art. 15, § 2º).
  - 17 *Idem*, art. 15, § 3º, c/c art. 12, § 2º, “a”.
  - 18 Cf. Lei n. 10.637/02, art. 34.
  - 19 Cf. Medida Provisória n. 2.158/01, art. 14, X, c/c art. 13, IV.
  - 20 *Idem*, art. 14, X, c/c art. 13, VIII.
  - 21 Cf. Lei Estadual n. 10.992/01, art. 6º, § 2º.
  - 22 Vide Projeto de Lei n. 3.021/08, art. 22.
  - 23 *Idem*, arts. 4º e seguintes.
  - 24 *Idem*, art. 32.
  - 25 *Idem*, art. 20, § 1º.
  - 26 Para uma análise mais detalhada dessas propostas, vide *Posicionamento da Rede Gife diante da Medida Provisória n. 446 de 2008, do Projeto de Lei do Senado Federal n. 462 de 2008 e do substitutivo ao Projeto de Lei n. 7494 de 2006*.
  - 27 Vide supra, seção 1.1.
  - 28 GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; VELLOSO, Andrei Pitteno. “Imunidades das instituições de assistência social: amplitude, vícios de regulamentação e requisitos”, In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. *Imunidade tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 127-155.
  - 29 Trata-se das ADI 2.028/DF e 2.228/DF.
  - 30 Vide supra, seção 1.3.
  - 31 Vide Constituição Federal, art. 62, § 11.
  - 32 Vide Decisão n. 070, de 3/4/2009, proferida pelo Juízo da 13ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, nos autos do processo n. 2008.34.00.038314-4.
  - 33 Texto baseado em manifestação apresentada pela Sociedade Brasileira para o Progresso da Ciência (SBPC) e pela Academia Brasileira de Ciências (ABC), na qualidade de *amicus curiae*, no curso da ação direta de inconstitucionalidade n. 1.923, proposta contra a Lei das Organizações Sociais (Lei n. 9.637/98).
  - 34 Vide, por exemplo, em relação à assistência social, o artigo 204, I; em relação à educação, os artigos 205 e 213, I; e em relação à saúde, o artigo 199, § 1º.
  - 35 Outros exemplos são o estabelecimento de incentivos fiscais ou o financiamento direto de organizações sem fins lucrativos, mediante a celebração de convênios, termos de parceria ou contratos de gestão.
  - 36 Vide supra, seção 1.
  - 37 É nesse sentido a recomendação expressa no *Statement of the Sixteenth Annual John Hopkins International Fellows in Philanthropy Conference* (2005): “All types of civil society organizations should be eligible for tax relief, though the form and extent of such relief may vary by type of organization. To avoid arbitrary exclusions, however, any such variations in tax relief should apply to broad classes of organizations (e.g., more generous tax concessions to organizations serving a broad public interest rather than those serving mutual interests of particular members)” [documento disponível em <[http://www.icnl.org/knowledge/ijnl/vol8iss1/special\\_1.htm](http://www.icnl.org/knowledge/ijnl/vol8iss1/special_1.htm)>, último acesso em 24/6/2007, seção III.1].
  - 38 Vide, por exemplo, Decreto n. 2.536/98, art. 3º, § 1º.
  - 39 Vide, como ilustração, a tentativa de alteração do inciso III do artigo 55 da Lei n. 8.212/91 empreendida pelo artigo 1º da Lei n. 9.732/98, o qual se encontra com a eficácia suspensa por força de decisão liminar proferida pelo Supremo Tribunal Federal no curso da ADI n. 2.028/DF.
  - 40 *Idem*.
  - 41 Vide supra, seção 2.2.
  - 42 Vide supra, nota 22.
  - 43 Vide supra, seção 1. O substitutivo apresentado pelo relator do Projeto de Lei n. 7494/06 na Comissão de Educação e Cultura da Câmara dos Deputados vai no mesmo sentido ao prever, em seu artigo 2º, que as entidades postulantes do Cebas deverão “obedecer ao princípio da universalidade do atendimento”. Nesse aspecto, o Projeto de Lei n. 462/08, em tramitação no Senado Federal na forma de substitutivo do senador Flavio Arns, contém dispositivo mais adequado, que tão-somente veda a certificação a entidades de benefício mútuo: “Não será concedida certificação a entidades que destinem suas atividades exclusivamente à categoria profissional, ou ainda, visando ao benefício exclusivo de seus associados” (art. 2º).

44 Cf. Lei n. 10.637/02, art. 34.

45 Cf. Constituição Federal, art. 170, IV.

46 É nessa linha a recomendação do *Statement of the Sixteenth Annual John Hopkins International Fellows in Philanthropy Conference* (2005): “[...] *In the event commercial income becomes significant, [...], countries may choose to exempt from taxation only that portion derived from activities closely related to the exempt purpose of the organization. Income earned from 'unrelated businesses' would then be subject to taxes at rates equivalent to those paid by regular business enterprises*” [documento disponível em <[http://www.icnl.org/knowledge/ijnl/vol8iss1/special\\_1.htm](http://www.icnl.org/knowledge/ijnl/vol8iss1/special_1.htm)>, último acesso em 24/6/2007, seção III.2].

47 Cf. supra, capítulo II, seção 3.

48 Cf. Lei n. 9.790/99, art. 4º, VII, “b”.

49 Cf. supra, capítulo II, seção 3.

## Incentivos fiscais para iniciativas de interesse público\*

Os incentivos fiscais existentes no Brasil, embora de naturezas diversas, tendem a ser tratados de maneira uniforme, ainda que haja grande diferença substancial entre eles. Antes de mais nada, portanto, é importante afastar essa falsa uniformização conceitual e, assim, melhor definir o objeto do presente capítulo.

Incentivos fiscais foram tradicionalmente forjados como mecanismos destinados a encorajar uma determinada conduta que beneficia de forma mais direta o próprio contribuinte, e apenas indiretamente a coletividade. É o que ocorre, por exemplo, com os incentivos fiscais à instalação de indústrias em certas localidades ou com a faculdade de dedução, no cálculo do IR, dos gastos com educação ou saúde realizados pelo contribuinte consigo próprio e/ou com seus dependentes. Nesses casos, o montante do tributo que o Estado deixa de arrecadar é apropriado pelo contribuinte, em seu proveito imediato.

Ao lado desse tipo de incentivos “de primeira geração”, assiste-se mais recentemente ao desenvolvimento de uma nova modalidade de incentivos “de segunda geração”<sup>1</sup>, na qual o valor que o contribuinte deixa de pagar como tributo é diretamente canalizado a uma finalidade de interesse público, e não particular. Dessa forma, o montante deduzido do imposto não é mais apropriado pelo contribuinte, mas por um terceiro – uma organização da sociedade civil ou um fundo público para o desenvolvimento de ações e projetos em prol da coletividade.

É essa última modalidade de incentivos fiscais, com as características e questões que lhe são próprias, que o presente capítulo busca examinar.

### 1. PANORAMA REGULATÓRIO ATUAL

A legislação brasileira estabelece, no âmbito federal, incentivos fiscais para [1] doações efetuadas a organizações da sociedade civil detentoras do título de Utilidade Pública Federal ou qualificadas como

Oscip; (2) doações efetuadas a fundos públicos nas áreas da infância e adolescência e da cultura; e (3) doações e patrocínios efetuados a projetos de interesse público nas áreas cultural e desportiva.

Todos esses incentivos são relacionados ao IR e/ou à CSLL e consistem basicamente na possibilidade de o valor dado como doação ou patrocínio ser deduzido da base de cálculo do tributo e/ou abatido do imposto a pagar, conforme será mais bem detalhado adiante.

Destaque-se desde logo, porém, que não é qualquer doador ou patrocinador que pode ter acesso a esses incentivos. Isso porque a legislação do IR restringe a sua utilização, no que se refere às pessoas físicas, àquelas que apresentam a sua declaração de ajuste anual pelo modelo completo<sup>2</sup>; e, em relação às pessoas jurídicas, às que são tributadas com base no lucro real<sup>3</sup>.

Paralelamente aos incentivos da órbita federal, é importante também notar que diversos Estados e municípios vêm instituindo incentivos fiscais para iniciativas de interesse público em relação aos tributos de competência local.

### **1.1. Incentivos fiscais para doações a organizações da sociedade civil**

Atualmente, há uma única hipótese em que as organizações da sociedade civil podem captar doações incentivadas de caráter institucional – ou seja, doações que não estão necessariamente vinculadas a projetos específicos. Trata-se do estímulo previsto no artigo 13, § 2º, III, da Lei n. 9.249/95, que autoriza pessoas jurídicas a deduzir, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores destinados como doação para “entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem”.

Do lado do doador, observe-se que o incentivo fiscal em questão é limitado às pessoas jurídicas (e desde que tributadas pelo regime de lucro real, como visto anteriormente), não se estendendo às pessoas físicas. Além disso, a dedução é expressamente limitada a 2% do lucro operacional do doador.

Em relação às potenciais organizações donatárias, a lei restringia-as tão-somente àquelas detentoras do título de Utilidade Pública Federal<sup>4</sup>. A Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, ainda em vigor por força do artigo 2º da Emenda Constitucional n. 32/01, estendeu essa possibilidade também às qualificadas como Oscip. Tendo em vista que tanto o título de Utilidade Pública quanto a qualificação de Oscip são passíveis de serem obtidos, a princípio, por organizações que atuem nas mais diversas áreas (assistência social, cultura, direitos humanos, educação, meio ambiente etc.), vê-se que o incentivo fiscal em tela pode ser utilizado por um grande espectro de entidades que compõem o terceiro setor.

### **1.2. Incentivos fiscais para doações a fundos públicos**

A legislação brasileira estabelece incentivos fiscais para doações aos fundos dos direitos da criança e do adolescente (FDCAs) – nacional, estaduais ou municipais – e ao Fundo Nacional de Cultura (FNC), administrado pelo Ministério da Cultura. Entre outros fatores, esses mecanismos são importantes

para o terceiro setor na medida em que estão autorizados a financiar projetos apresentados por organizações da sociedade civil.

### 1.2.1. Doações aos fundos dos direitos da criança e do adolescente

Quando da aprovação do Estatuto da Criança e do Adolescente (Lei n. 8.069/90), previu-se que as doações feitas aos FDCAs poderiam ser integralmente deduzidas da renda da pessoa física ou jurídica, até o limite de 10% da renda bruta da pessoa física ou de 5% da renda bruta da pessoa jurídica<sup>5</sup>.

Essa regra foi alterada em outubro de 1991, com o advento da Lei n. 8.242/91. Desde então, o incentivo corresponde à possibilidade de abatimento do valor total da doação sobre o montante do imposto devido (e não mais sobre a sua base de cálculo), “obedecidos os limites estabelecidos em Decreto do Presidente da República”<sup>6</sup>. No caso de pessoas físicas, esse limite corresponde a 6% do IR devido<sup>7</sup>, e na hipótese de pessoas jurídicas ele é de apenas 1%<sup>8</sup>.

Destaque-se que a Lei n. 8.069/90 conferiu aos conselhos de direitos das crianças e dos adolescentes a atribuição de fixar os critérios de utilização das doações feitas, com utilização do incentivo fiscal, aos FDCAs. No exercício dessa competência, diversos conselhos têm regulado a possibilidade de o doador especificar, dentre os projetos previamente aprovados pelo órgão, aquele para o qual pretende que seja destinado o valor doado. Trata-se da chamada “doação vinculada”, que será analisada em tópico específico deste documento<sup>9</sup>.

### 1.2.2. Doações ao Fundo Nacional de Cultura

A Lei n. 8.313/91 (“Lei Rouanet”) transformou o antigo Fundo de Promoção Cultural, criado pela Lei n. 7.505/86, no Fundo Nacional de Cultura (FNC), com o objetivo de captar e destinar recursos para projetos culturais compatíveis com as finalidades do Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC)<sup>10</sup>.

O artigo 18 da Lei Rouanet possibilita, nesse sentido, que a totalidade (100%) do valor das doações feitas ao FNC, tanto por pessoas físicas quanto jurídicas, poderá ser abatida do IR a pagar. Observe-se, contudo, que esses abatimentos não poderão superar 6% do IR devido, no caso de pessoas físicas<sup>11</sup>, e de 4% do IR devido, para as pessoas jurídicas<sup>12</sup>.

## 1.3. Incentivos fiscais para projetos de interesse público

Uma terceira modalidade de incentivos fiscais para iniciativas de interesse público refere-se aos incentivos para doações e patrocínios realizados a projetos de organizações da sociedade civil, desde que previamente aprovados pelo Poder Público. No Brasil, essa alternativa atualmente existe nas áreas da cultura e do desporto.

### 1.3.1. Incentivos fiscais na área da cultura

Na esfera cultural, há dois principais mecanismos de estímulo: um instituído pela Lei Rouanet e outro pela Lei do Audiovisual (Lei n. 8.685/93).

A Lei Rouanet faz uma distinção importante em relação ao segmento beneficiado pelo projeto submetido à análise do Poder Público:

- a) em se tratando de um daqueles segmentos listados no parágrafo 3º do artigo 18 (artes cênicas; livros de valor artístico, literário ou humanístico; música erudita ou instrumental; circulação de exposições de artes plásticas; e doações de acervos para bibliotecas públicas e para museus), o valor destinado como doação ou patrocínio, tanto por pessoas físicas como jurídicas, poderá ser integralmente abatido do IR devido<sup>13</sup>;
- b) já para os demais segmentos culturais, o montante passível de abatimento irá variar conforme a natureza jurídica (i) do investidor e (ii) do título sob o qual o valor é destinado: na hipótese de pessoa física, poderão ser abatidos 80% do valor das doações e 60% dos patrocínios; na hipótese de pessoa jurídica, 40% do valor das doações e 30% dos patrocínios<sup>14</sup>.

Muito embora neste segundo caso os limites sejam inferiores, é importante notar que, paralelamente ao abatimento, as pessoas jurídicas poderão inscrever o valor total das doações ou patrocínios como “despesa operacional”<sup>15</sup>, o que resultará na diminuição do lucro real apurado e, por conseguinte, na redução do IR e da CSLL a pagar.

Tanto num quanto noutro caso, pessoas físicas não poderão abater mais do que 6% do IR a pagar<sup>16</sup>, sendo esse limite de 4% para pessoas jurídicas<sup>17</sup>.

Somente poderão ser beneficiados pelos incentivos em questão os projetos aprovados pela Comissão Nacional de Incentivo à Cultura (CNIC), criada pela Lei Rouanet como órgão colegiado vinculado ao Ministério da Cultura<sup>18</sup>.

De outra borda, a Lei do Audiovisual incorpora diversos mecanismos de fomento à atividade audiovisual. O principal deles corresponde à possibilidade de pessoas físicas e jurídicas abaterem do IR a pagar a totalidade de quantias referentes a investimentos ou patrocínios feitos na produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente<sup>19</sup>. Exclusivamente na hipótese de investimentos, o valor investido poderá ser também integralmente registrado como “despesa operacional”<sup>20</sup> – o que torna o incentivo ainda mais atraente –, ao mesmo tempo em que o abatimento não poderá superar 3% do IR devido por pessoas físicas ou jurídicas<sup>21</sup>; na hipótese de patrocínios, esses percentuais são de 6% e 4%, respectivamente<sup>22</sup>.

Compete à Agência Nacional do Cinema (Ancine) a aprovação dos projetos que poderão se beneficiar dos incentivos previstos na Lei do Audiovisual<sup>23</sup>.

### 1.3.2. Incentivos fiscais na área do esporte

Ainda em nível federal, cabe mencionar um incentivo fiscal recentemente instituído no Brasil pela Lei n. 11.438/06, destinado a fomentar “projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte”<sup>24</sup>.

Estabelece a lei que doações ou patrocínios feitos a projetos de esporte educacional, de participação ou de rendimento<sup>25</sup>, poderão ser abatidos do IR a pagar, sem explicitar se esse abatimento se dará de forma integral ou parcial em relação ao montante doado ou patrocinado. Com relação ao limite de abatimento, dispõe a lei que ele é de 6% do IR devido<sup>26</sup>, no caso de pessoas físicas, e de 1% no caso de pessoas jurídicas<sup>27</sup>.

Interessa, ainda, notar que a lei expressamente proibiu que projetos de pessoa física ou jurídica vinculada ao doador ou patrocinador sejam beneficiados pelo incentivo em tela<sup>28</sup>, sem excepcionar – como fez a Lei Rouanet<sup>29</sup> – as organizações que, embora ligadas ao doador ou patrocinador, sejam sem fins lucrativos.

A seleção dos projetos que poderão se valer do incentivo cabe a uma Comissão Técnica vinculada ao Ministério do Esporte<sup>30</sup>.

#### **1.4. Incentivos fiscais estaduais e municipais**

É importante ainda mencionar que, a exemplo do que ocorre na esfera federal, diversos Estados e municípios têm igualmente instituído incentivos fiscais para iniciativas de interesse público, principalmente na área cultural, com base nos tributos de sua competência.

Registre-se, por exemplo, o caso do Estado do Rio Grande do Sul, que autorizou empresas que financiam projetos culturais a compensar até 75% do valor aplicado com o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) a recolher<sup>31</sup>; e o município de São Paulo, que permite ao doador, patrocinador ou investidor abater, sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e sobre o Imposto sobre Serviço (ISS) a pagar, 70% do valor destinado a projetos culturais até o limite de 20% do tributo devido<sup>32</sup>.

#### **1.5. Propostas de alterações legais em curso**

Por fim, é importante mencionar que, já há algum tempo, o Governo Federal vinha revelando a disposição de promover uma alteração no funcionamento dos incentivos fiscais para a área da cultura instituídos pela Lei Rouanet, muito embora não explicitasse o teor de sua proposta. Isso veio a ocorrer apenas no mês de março de 2009, quando se colocou em consulta pública um anteprojeto de lei que institui o “Programa Nacional de Fomento e Incentivo à Cultura – Profic” e revoga expressamente a Lei n. 8.313/91.

O anteprojeto prevê que o Profic observará as diretrizes da CNIC, órgão de composição paritária entre governo e sociedade civil<sup>33</sup>, e funcionará por meio de quatro principais mecanismos<sup>34</sup>: o Fundo Nacional de Cultura (FNC), composto por cinco “fundos setoriais” (artes; cidadania, identidade e diversidade cultural; memória e patrimônio cultural brasileiro; livro e leitura; e audiovisual) e um “Fundo Global de Equalização”<sup>35</sup>; os incentivos a projetos culturais via renúncia fiscal; o “Vale-Cultura”, a ser criado por lei específica; e os fundos de Investimento Cultural e Artístico – Ficarts, a serem administrados por instituições financeiras.

A intenção do Governo Federal é a de tornar o FNC o principal mecanismo de financiamento do setor, aumentando a sua importância relativamente aos incentivos fiscais a projetos culturais. Segundo relatado pela Agência Senado, “a proposta do ministro [da Cultura] é inverter o atual modelo, garantindo aproximadamente 70% dos recursos ao fundo nacional, no momento de definir os próximos orçamentos.”<sup>36</sup> A se confirmar esse desígnio, a proposta tende a fortalecer o poder do Governo Federal – administrador do FNC – no direcionamento dos recursos para a cultura, diminuindo a impor-

tância que o modelo mais descentralizado dos incentivos fiscais possui atualmente. Essa é uma diretriz que merece atenção, a fim de não sacrificar o relevante papel de mobilização social que os incentivos, como será notado adiante, possuem.

De acordo com a proposta do Governo, além do financiamento de projetos culturais, o FNC poderá conceder empréstimos para empresas de natureza cultural e pessoas físicas, e se associar a empresas e projetos culturais, participando dos resultados eventualmente auferidos<sup>37</sup>. Recursos poderão ser ainda transferidos a fundos públicos estaduais e municipais<sup>38</sup>.

No que se refere especificamente aos incentivos fiscais, pelo anteprojeto continuarão a ser incentivadas as doações para o FNC<sup>39</sup>, permitindo-se a dedução, sobre o IR devido, de 80% dos valores doados no caso de pessoas físicas e de 40% em se tratando de pessoas jurídicas<sup>40</sup>. Os apoios financeiros a projetos culturais aprovados pelo Ministério da Cultura passam a ser denominados “copatrocinios”, assegurando-se a dedução em percentuais que variam de 30% a 100%, de acordo não mais com parâmetros fixos, mas por meio de um sistema de avaliação “que contemplará a acessibilidade do público, aspectos técnicos e orçamentários, baseado em critérios transparentes e que nortearão o processo seletivo”. Completa essa sistemática a possibilidade de dedução de até 30% dos valores destinados à aquisição de cotas dos Ficarts<sup>41</sup>.

O anteprojeto veda a realização de copatrocinios incentivados a entidades “vinculadas” ao copatrocinador<sup>42</sup>. Não se incluem nessa proibição as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos criadas pelo copatrocinador<sup>43</sup>, a exemplo do que já estabelecia a Lei Rouanet em seu artigo 27, § 2º. No entanto, a proposta passa a exigir que essas entidades tenham o seu plano anual de atividades aprovado pelo Ministério da Cultura – o que pode caracterizar indevida interferência estatal em seu funcionamento –, além de o copatrocinador ter de destinar ao FNC ou a “projetos desvinculados da atuação de sua instituição” pelo menos 20% dos recursos nela aplicados<sup>44</sup>.

À época da finalização deste trabalho, o anteprojeto ainda se encontrava em período de consulta pública – uma atitude louvável do Governo Federal. Espera-se que essa iniciativa, além de fortalecer a legitimidade da proposta, contribua para aperfeiçoá-la e sintonizá-la ainda mais necessidades da área cultural numa sociedade democrática. De modo a contribuir para esse processo, o GIFE e a Confederação Nacional da Indústria – CNI / Serviço Social da Indústria – SESI entregaram ao Ministro da Cultura uma série de contribuições consolidadas no 1º Fórum de Investidores Privados em Cultura, realizado em 1/12/2008<sup>45</sup>.

## 2. ANÁLISE CRÍTICA

Infelizmente, há mais polêmica do que dados e estudos disponíveis sobre o funcionamento dos incentivos fiscais no Brasil. Muitas das críticas contra eles desferidas são fruto do desconhecimento, assim como, não raramente, esses mesmos mecanismos são louvados sem uma preocupação maior em apontar suas eventuais fragilidades.

Nos limites do presente documento, contudo, cumpre aprofundar algumas das questões centrais com as que o GIFE tem se deparado em sua atuação cotidiana em prol do fortalecimento do marco legal do terceiro setor.

## 2.1. As funções dos incentivos fiscais

Incentivos fiscais para iniciativas de interesse público são, sem dúvida alguma, importantes instrumentos para alavancar recursos para um determinado setor ou área. Não obstante, ao lado desse aspecto financeiro, cumprem eles uma outra importante função: a de mobilização social, na medida em que funcionam como um estímulo para que indivíduos e empresas se envolvam em determinadas causas. Veja-se, por exemplo, o que ocorre com aqueles que optam por fazer doações incentivadas aos FDCAs: mais do que meros doadores de recursos, tendem a se tornar agentes interessados pelas questões da infância e adolescência, a acompanhar e participar do trabalho dos conselhos de direitos da criança e do adolescente, e a monitorar e zelar pela correta aplicação dos recursos dos fundos.

Em realidade, do ponto de vista da política pública correspondente, é provável que tal função mobilizadora seja inclusive a mais importante. Portanto, o mero fato de um incentivo, atual ou proposto, não ter a aptidão de atrair grande volume de investimentos do setor privado a uma determinada causa não é suficiente, por si só, para se desprezar a sua importância<sup>46</sup>.

O ideal, contudo, é que um incentivo fiscal logre alcançar o maior equilíbrio possível entre essas duas funções: mobilização e atração de investimentos.

## 2.2. A questão da contrapartida do contribuinte

A função financeira de um incentivo fiscal para iniciativas de interesse público permite, como visto, canalizar recursos para um determinado setor ou área. Analisando-se o campo social em seu conjunto, porém, isso não necessariamente significa que o incentivo está ampliando o volume de recursos a fazer frente às demandas da sociedade. Afinal, nos casos em que a legislação assegura ao contribuinte a possibilidade de abater 100% dos valores investidos sobre o imposto a pagar, até um determinado limite<sup>47</sup> (como o limite de 4% do IR devido, no caso de pessoas jurídicas), na prática ela está simplesmente promovendo uma vinculação indireta dos recursos tributários existentes para a área ou o setor beneficiado.

Incentivos assim concebidos podem ter uma função de mobilização social importante. No entanto, deixam de aproveitar o potencial de estimular o aporte de novos e adicionais recursos de origem privada para o campo social, pouco contribuindo para a expansão do investimento social privado no país.

Dessa forma, é fundamental prever, sempre que possível, a obrigatoriedade de uma contrapartida, ainda que mínima, do contribuinte, por meio de incentivos que preveem a dedução do investimento sobre a base de cálculo do tributo (e não sobre o imposto devido) ou pela criação de critérios que estabeleçam percentuais de abatimentos em relação ao valor total investido.

## 2.3. Dedução da base de cálculo ou abatimento sobre o imposto devido?

A legislação brasileira trabalha, como restou evidente até aqui, com dois principais modelos de incentivos fiscais: um que possibilita que o valor investido pelo contribuinte seja deduzido da base de cálculo do tributo (renda ou lucro, no caso do IR e da CSLL, respectivamente); outro em que esse abati-

mento se faz num momento posterior, quando já calculado o imposto a pagar, descontando-se o valor do investimento sobre o montante devido ao Fisco. Alguns incentivos, como o previsto no artigo 26 da Lei Rouanet, correspondem a uma combinação desses dois modelos.

A opção entre um e outro, contudo, não é livre de implicações. Uma delas, consoante frisado na seção precedente, diz respeito à contrapartida do contribuinte: no modelo da dedução sobre a base de cálculo, ela sempre ocorrerá; no modelo de abatimento sobre o imposto devido, terá lugar apenas nos casos em que a legislação não permitir o desconto integral do valor investido.

Mas não é só. O fato de que no segundo modelo já se tenha consumado a incidência do tributo permite concluir, no entendimento de alguns, que o montante que o Fisco deixa de arrecadar diretamente, para permitir que o contribuinte indique a destinação que lhe parecer mais conveniente, caracteriza igualmente recurso público ou gasto governamental – e não incentivo fiscal propriamente dito. Desse ponto de vista, a liberdade do contribuinte na disposição desses valores estaria sobremaneira reduzida, sendo inviável cogitar-se, por exemplo, a possibilidade de, nas doações aos FDCAs, o doador indicar o projeto que pretende beneficiar.

O GIFE não concorda com essa interpretação, especialmente porque, no momento da doação, nem sequer se sabe se o doador ou patrocinador, ainda que autorizado a tanto, irá pleitear o abatimento fiscal no ano subsequente. Lembre-se que, de acordo com a legislação em vigor, apenas uma parcela reduzida das pessoas físicas (aquelas que utilizam o modelo completo de declaração de ajuste anual) e das pessoas jurídicas (as tributadas no regime de lucro real) têm acesso a incentivos. Equiparar a doação ou o patrocínio feito por particulares a uma destinação de recursos públicos não apenas carece de suporte fático ou jurídico, como também ignora que a ampla maioria dos indivíduos ou empresas não desfruta de qualquer estímulo fiscal para contribuir com iniciativas de interesse público.

Há, ainda, um terceiro aspecto no modelo de incentivos que prevê o abatimento sobre o imposto devido que merece maior atenção. Refere-se ele ao fato de que, ao fim e ao cabo, constituem tais modelos uma vinculação indireta de recursos tributários para determinados setores ou áreas, como já apontado. Ocorre que a Constituição Federal proíbe “a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa”<sup>48</sup> e o Supremo Tribunal Federal, em mais de uma oportunidade, valeu-se dessa regra para declarar inconstitucionais leis que criavam incentivos fiscais que permitiam ao contribuinte descontar o valor investido sobre o montante devido ao Fisco<sup>49</sup>. Isso expõe todos os atuais incentivos fiscais estruturados de acordo com esse segundo modelo a uma situação de insegurança jurídica permanente.

Em suma: seja por assegurar uma contrapartida do contribuinte, seja por evitar qualquer polêmica acerca do caráter público dos valores investidos ou, ainda, por se situarem num ambiente de maior segurança jurídica, há um grande espaço no Brasil para os incentivos estruturados no modelo de dedução sobre a base de cálculo. Quanto ao modelo de abatimento sobre o imposto devido, que conta com o importante papel de estimular a cidadania ao possibilitar ao contribuinte indicar onde pretende ver aplicada uma pequena parcela do imposto que paga, impõe-se o desafio de não apenas assegurar a contrapartida do contribuinte, como também de postular alterações no marco legal para excepcioná-lo da regra do artigo 167, IV, da Constituição.

## 2.4. O universo restrito de potenciais utilizadores dos incentivos

Uma quarta questão preocupante no conjunto de incentivos fiscais federais é o fato de, atualmente, eles serem acessíveis apenas aos indivíduos e empresas de maior poder econômico: indivíduos que utilizam o modelo completo da declaração de ajuste anual e empresas que são tributadas pelo regime de lucro real<sup>50</sup>. Segundo dados do Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal (Unafisco), isso significa que, do total de pessoas físicas declarantes (18,1 milhões), quase 70% delas (12,3 milhões) estão excluídas do sistema de incentivos; no caso de pessoas jurídicas, esse índice chega a quase 80%, posto que do total de 862.243 empresas declarantes, apenas 178.723 são tributadas pelo lucro real<sup>51</sup>.

Urge, pois, acabar com essa limitação, democratizando o acesso aos incentivos fiscais para iniciativas de interesse público. Embora isso possa vir a ter um impacto financeiro relativamente pequeno (posto que, ao menos no caso das pessoas jurídicas, a maior parcela da arrecadação do IR advém do tributo pago por empresas tributadas no regime de lucro real<sup>52</sup>), traria certamente um enorme e altamente positivo impacto em termos de mobilização social. Essa medida pode se revelar problemática em relação aos incentivos que se aplicam sobre a base de cálculo do tributo, uma vez que poderiam conflitar com a busca de simplificação que orienta a utilização do modelo simplificado pela pessoa física, assim como a opção pelo regime de lucro presumido pela pessoa jurídica, mas preocupações análogas parecem não se apresentar quando o incentivo se dá na forma de abatimento do imposto devido.

Ademais, uma outra iniciativa importante com vistas a ampliar o universo de indivíduos e empresas que têm acesso a estímulos de natureza fiscal consiste em criar incentivos baseados em outros tributos federais para além do IR ou da CSLL – que, por serem dependentes da aferição de renda ou lucro, são sempre problemáticos num país com a desigualdade social do Brasil.

## 2.5. O tempo das doações ou patrocínios

Outra regra que limita o funcionamento dos incentivos fiscais no país é aquela segundo a qual a dedução ou abatimento é autorizada somente em relação aos valores investidos no ano-calendário imediatamente anterior<sup>53</sup>. Isso porque os indivíduos e empresas apenas vão saber exatamente o quanto têm de imposto a pagar e, portanto, avaliar a margem para a utilização de incentivos fiscais, no momento de elaborar as suas respectivas declarações à Secretaria da Receita Federal. A essa altura, contudo, já não podem mais efetuar doações ou patrocínios incentivados.

A mesma regra tem a adicional desvantagem de desestimular pessoas físicas e jurídicas a efetuar doações ou patrocínios em montantes superiores ao limite de dedução ou abatimento. Isso poderia ser evitado caso se ampliasse o horizonte temporal no qual o contribuinte pode pleitear essa compensação. No Canadá, por exemplo, o excedente das doações com relação ao limite pode ser lançado nas declarações de até cinco exercícios fiscais subsequentes<sup>54</sup>.

## 2.6. A insuficiência de incentivos para organizações da sociedade civil

Embora haja atualmente um conjunto significativo de incentivos fiscais para iniciativas de interesse público, apenas um deles é voltado a estimular doações de caráter institucional a organizações

da sociedade civil – e, mesmo assim, de forma extremamente limitada, posto que restrito a doações de pessoas jurídicas, com um teto de dedução correspondente a 2% do lucro operacional da empresa<sup>55</sup>.

Esse tipo de incentivo deveria ser expandido no Brasil, não apenas porque seu funcionamento é mais fácil (uma vez que dispensa a intermediação de fundos públicos ou o processo de aprovação de projetos), mas também porque beneficia o terceiro setor como um todo e não apenas aquelas organizações que atuam em determinadas áreas.

## 2.7. A disputa por incentivos fiscais no interior do terceiro setor

No que diz respeito aos incentivos fiscais para áreas específicas, o atual panorama regulatório nacional prevê estímulos apenas para as áreas da infância e adolescência, cultura e esporte<sup>56</sup>. Outras áreas de grande relevância para a sociedade, como direitos humanos, educação e meio ambiente, não contam com mecanismos semelhantes.

Isso tem feito com que representantes dessas e de outras áreas aparentemente excluídas mobilizem-se a fim de conquistarem seus próprios incentivos fiscais. Como a capacidade de renúncia fiscal do orçamento federal é evidentemente limitada, até mesmo em decorrência da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/00)<sup>57</sup>, os novos incentivos propostos tendem a concorrer na mesma faixa de renúncia dos incentivos já existentes – o que, a princípio, poderia reduzir o volume de recursos dirigido para as áreas atualmente contempladas. Esse processo praticamente dá início a uma guerra fratricida no interior do terceiro setor, entre as áreas que já contam com incentivo lutando para evitar que novos incentivos venham a competir nas suas próprias faixas de renúncia fiscal. Trata-se de um fenômeno que ficou explícito na disputa ocorrida, no final de 2006, entre as áreas da cultura e do esporte em razão do projeto de lei que, ao prever a instituição de um incentivo fiscal ao esporte, submetia-o conjuntamente aos limites já existentes para a Lei Rouanet<sup>58</sup>.

Para superar essa realidade, uma possível saída seria estabelecer uma política de incentivos fiscais para a área social, criando-se um único (e mais elevado, naturalmente) limite de dedução e/ou abatimento para doações e patrocínios feitos a projetos de interesse público. O mecanismo seria destinado a financiar projetos em todas aquelas áreas que atualmente já são consideradas de interesse público e que vêm indicadas no artigo 3º da Lei n. 9.790/99. A aprovação dos projetos ficaria a cargo de órgãos colegiados e participativos instituídos no âmbito dos ministérios pertinentes, criando-se uma “Comissão de Incentivos Fiscais para Iniciativas de Interesse Público” ou congêneres, como instância interministerial, igualmente participativa, para definir periodicamente (a cada dois anos, por exemplo) os sublimites individuais de dedução e/ou abatimento para cada uma das áreas.

É certo que isso não eliminaria, por completo, uma competição entre as diversas áreas do terceiro setor. No entanto, (i) essa disputa passaria a ocorrer de forma mais pública e transparente, (ii) não excluiria de antemão nenhuma das áreas consideradas de interesse público, e (iii) instituiria um mecanismo mais adequado e ágil, no âmbito administrativo (e não mais legislativo), para a composição desses conflitos e identificação das áreas prioritárias em cada momento histórico.

## 2.8. Centralizar ou descentralizar o funcionamento dos incentivos?

Uma outra questão importante diz respeito ao grau de centralização do funcionamento dos incentivos fiscais. Encontram-se no Brasil dois grandes paradigmas a esse respeito. De um lado, o da Lei Rouanet, em que todo o processo de aprovação dos projetos e fiscalização da aplicação dos recursos está centralizado no Governo Federal, em Brasília, e no qual inexistente a intermediação de um fundo público. De outro, o do Estatuto da Criança e do Adolescente, que funciona por intermédio de uma constelação de FDCAs administrados localmente pelos mesmos órgãos que, a princípio, detêm a competência para deliberar a política pública da área (os conselhos dos direitos da criança e do adolescente).

Dependendo dos resultados que se buscam alcançar, um paradigma pode ser mais adequado do que o outro. Não obstante, parece de todo recomendável (ao menos no estudo de novos mecanismos de estímulo fiscal) analisar-se com mais profundidade as vantagens do segundo paradigma, que aparentemente permite uma melhor coordenação do incentivo com a política pública da área, a definição de metas mais ajustadas às realidades locais e, ainda, maiores possibilidades de supervisão da correta aplicação dos recursos incentivados, tanto por parte do Estado quanto da sociedade.

## 2.9. Polêmicas sobre a “doação vinculada” e a “instituição vinculada”

O GIFE já teve a oportunidade de manifestar-se favoravelmente ao estabelecimento do mecanismo chamado “doação vinculada”, em que o indivíduo ou a empresa que faz uma doação incentivada a um fundo público – notadamente os FDCAs – elege o projeto para o qual deseja que sejam canalizados, integral ou parcialmente, os valores doados. No entender da instituição, trata-se de uma prática não apenas legítima e legal, como também relevante para promover o aumento da arrecadação dos fundos e, ao mesmo tempo, aprimorar a sua fiscalização<sup>59</sup>.

Em realidade, a aparente polêmica em torno desse mecanismo tem origem no equívoco de supor que o doador estaria se arvorando – na competência do conselho de direitos – a decidir sobre a utilização dos recursos. O que os partidários dessa tese esquecem (ou intencionalmente deixam de mencionar) é que a doação vinculada somente ocorre em relação a projetos que foram previamente aprovados pelo próprio conselho de direitos – que continua, evidentemente, sendo o órgão que delibera as iniciativas que poderão, ou não, receber recursos dos FDCAs por meio de doações, vinculadas ou não.

Tema completamente diverso diz respeito às críticas comumente feitas à possibilidade de uma empresa efetuar doações ou patrocínios incentivados a uma instituição a ela vinculada. O GIFE defende a adoção de medidas tendentes a prevenir conflitos de interesse, mas entende não ser razoável qualquer tentativa de estender uma vedação absoluta naquelas hipóteses em que a chamada “instituição vinculada” for uma organização sem fins lucrativos. Afinal, medidas como estas tendem a penalizar empresas que, justamente por terem uma política sólida de investimento social privado, optaram por criar e manter um instituto ou fundação como seu braço social. Ademais, tendo em vista que a legislação admite tanto doações quanto patrocínios incentivados – o que pressupõe, por certo, um

interesse no retorno publicitário ao patrocinador –, tais proibições criam um paradoxo insustentável no ambiente regulatório dos incentivos fiscais.

## 2.10. O déficit de transparência

Finalmente, uma última questão demanda ênfase: a ainda insuficiente transparência no funcionamento dos incentivos fiscais existentes.

Isso se dá, por um lado, pela constante falta ou inadequação de informações relativas ao funcionamento dos incentivos e aos critérios para a aprovação de projetos, sobre os projetos aprovados e sobre a avaliação dos projetos executados, com a indicação dos beneficiários, do volume de recursos captados e dos resultados esperados e obtidos. Por outro, pela falta de definição ou de publicidade no que se refere aos dados do incentivo como política pública: na maior parte das vezes, desconhecem-se quais são as metas de médio, curto e longo prazos que se pretendem alcançar com os incentivos; quais são os indicadores que permitirão aferir esses objetivos, e, ainda, quem, como e com que periodicidade esses indicadores serão avaliados e as metas serão revistas.

Ressalte-se que essa deficiência é constatada não apenas em vários dos órgãos responsáveis pela administração dos incentivos, como também no âmbito do próprio Fisco. Surpreende notar, nesse sentido, que nem sequer dados básicos que seriam fundamentais para bem estruturar incentivos fiscais (como números referentes à distribuição dos contribuintes do tipo pessoa física do IR entre aqueles que apresentam declaração de ajuste anual pelo modelo completo e aqueles que apresentam pelo modelo simplificado, com as respectivas arrecadações) encontram-se disponíveis no portal da Secretaria da Receita Federal.

## 3. PROPOSTAS DE APERFEIÇOAMENTO

Diante das reflexões feitas na seção precedente, é possível apontar algumas linhas de ação com o objetivo de aperfeiçoar o marco legal do terceiro setor no que se refere à temática dos incentivos fiscais:

a) propostas de curto prazo:

- i. defender a adoção, pelo Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente, de resolução ressaltando a autonomia dos conselhos estaduais e municipais para, no exercício da competência que lhes é conferida pelo artigo 260, § 4º, do Estatuto da Criança e do Adolescente, regulamentar a possibilidade de o doador de recursos aos FDCAs indicar os projetos para os quais os recursos deverão ser destinados, ainda que parcialmente; e
- ii. assegurar que cada um dos órgãos responsáveis pela administração de incentivos fiscais, bem como a Secretaria da Receita Federal, elabore e torne público e amplamente acessível um documento consubstanciando a política de transparência do órgão, principalmente no que se refere a informações operacionais e a dados do incentivo como política pública.

b) propostas de médio prazo:

- i. revogar as regras constantes do artigo 10º, § 1º, da Lei n. 9.250/95 e do artigo 10º da Lei n. 9.532/97, a fim de permitir que indivíduos que apresentam declaração de ajuste anual pelo modelo simplificado, assim como empresas que são tributadas pelo regime de lucro presumido, tenham acesso a incentivos fiscais baseados no IR ou na CSLL;
  - ii. rever as normas aplicáveis aos atuais incentivos fiscais que operam no modelo de abatimento sobre o imposto devido, bem como monitorar as propostas de novos incentivos, a fim de assegurar a exigência de contrapartida pelo contribuinte, estabelecendo-se percentuais de abatimento em relação ao valor investido;
  - iii. alterar o artigo 13, § 2º, III, da Lei n. 9.249/95, para ampliar o limite de dedução das doações feitas por pessoas jurídicas a organizações da sociedade civil detentoras do título de Utilidade Pública Federal ou qualificadas como Oscip;
  - iv. incluir nova hipótese de dedução no artigo 8º, II, da Lei n. 9.250/95, de modo a autorizar a dedutibilidade, para fins de apuração da base de cálculo do IR, das doações feitas por pessoas físicas a organizações da sociedade civil detentoras do título de Utilidade Pública Federal ou qualificadas como Oscip;
  - v. rever a legislação do IR e dos incentivos fiscais existentes, com o objetivo de permitir que doações e patrocínios incentivados sejam deduzidos e/ou abatidos durante um horizonte de cinco anos, a contar do próprio ano em que for realizado o investimento; e
  - vi. incluir um adicional parágrafo 6º ao artigo 1º da Lei n. 11.438/06 (Lei de Incentivo ao Desporto) para, nos moldes do artigo 27, § 2º, da Lei Rouanet, estabelecer que não se consideram vinculadas ao patrocinador ou doador as organizações sem fins lucrativos criadas ou mantidas pelo doador ou patrocinador, desde que devidamente constituídas e em funcionamento na forma da legislação em vigor.
- c) propostas de longo prazo:
- i. aprofundar a ideia da criação de um limite de dedução e/ou abatimento único para doações e patrocínios feitos a projetos que se enquadrem numa das áreas de interesse público indicadas no artigo 3º da Lei n. 9.790/99, atribuindo-se a uma Comissão de Incentivos Fiscais para Iniciativas de Interesse Público, como instância interministerial e participativa, a competência para definir periodicamente os sublimites específicos de dedução para cada uma daquelas áreas;
  - ii. estudar possibilidades de se criarem novos incentivos fiscais para iniciativas de interesse público, tendo por base outros tributos federais para além do IR ou da CSLL; e
  - iii. fixar a descentralização como princípio a ser observado, na maior medida possível, no estabelecimento de novos incentivos fiscais.

## Notas do capítulo

- \* Capítulo elaborado pela equipe do Programa Marco Legal do Terceiro Setor e Políticas Públicas do GIFE.
- 1 A distinção entre incentivos de “primeira” e de “segunda geração” foi formulada por EDUARDO SZAZI, consultor jurídico do GIFE, em audiência pública que a Comissão de Seguridade Social e Família da Câmara dos Deputados realizou, em 8/6/06, para discutir o Projeto de Lei n. 1.300/99. Para mais informações, vide GIFE e FUNDAÇÃO ABRINQ, *Subsídios para a análise do Projeto de Lei n. 1.300, de 1999*, seção II. 1.
  - 2 Cf. Lei n. 9.250/95, art. 10º, § 1º, que estabelece que a utilização do modelo simplificado – permitindo a dedução de 20% do valor dos rendimentos da pessoa física, sem necessidade de comprovação de qualquer despesa ou indicação de sua espécie – “substitui todas as deduções admitidas na legislação”.
  - 3 Há três regimes básicos de tributação de pessoas jurídicas: *lucro real*, *lucro presumido* e *lucro arbitrado*. A Lei n. 9.532/97, em seu artigo 10º, determina expressamente que “do imposto apurado com base no lucro arbitrado ou no lucro presumido não será permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal”.
  - 4 Cf. Lei n. 9.249/95, art. 13, § 2º, III, “c”.
  - 5 Cf. Lei n. 8.069/90, art. 260, I e II.
  - 6 Idem, art. 260, *caput*, com a redação dada pela Lei n. 8.242/91.
  - 7 Cf. Lei n. 9.532/97, art. 22 c/c art. 12, I, da Lei n. 9.250/95. Note-se que o limite de 6% refere-se ao conjunto dos abatimentos realizados em razão de investimentos feitos com base no Estatuto da Criança e do Adolescente, na Lei Rouanet (Lei n. 8.313/91) e na Lei do Audiovisual (Lei n. 8.685/93).
  - 8 Cf. Decreto n. 794/93, art. 1º.
  - 9 Vide infra, seção 2.9.
  - 10 Cf. Lei n. 8.313/91, art. 4º.
  - 11 Cf. Lei n. 9.532/97, art. 22 c/c art. 12, II, da Lei n. 9.250/95. Vide supra, nota 7.
  - 12 Cf. Instrução Normativa SRF n. 267/02, art. 15, § 5º. Observe-se que o limite de 4% refere-se ao conjunto dos abatimentos realizados em razão de investimentos feitos com base na Lei Rouanet e na Lei do Audiovisual, conforme esclarece o artigo 54 da Instrução Normativa.
  - 13 Cf. Lei n. 8.313/91, art. 18.
  - 14 Idem, art. 26. As definições de “doação” e “patrocínio” para a Lei Rouanet encontram-se no artigo 18 da Instrução Normativa SRF n. 267/02.
  - 15 Cf. Lei n. 8.313/91, art. 26, § 1º.
  - 16 Cf. Lei n. 9.532/97, art. 22 c/c art. 12, II, da Lei n. 9.250/95. Vide supra, nota 7.
  - 17 Cf. Lei n. 9.532/97, art. 6º, II, e Instrução Normativa SRF n. 267/02, art. 15, § 5º. Vide supra, nota 12.
  - 18 Cf. Lei n. 8.313/91, art. 32.
  - 19 Cf. Lei n. 8.685/93, arts. 1º e 1º A. O artigo 1º A, que permite o abatimento de valores destinados a título de patrocínio, foi acrescentado recentemente pela Lei n. 11.437/06.
  - 20 Idem, art. 1º, § 4º.
  - 21 Idem, art. 1º, § 2º, c/c Lei n. 9.323/96, art. 1º. Registre-se que, conjuntamente com as deduções autorizadas pelo Estatuto da Criança e do Adolescente, pela Lei Rouanet e os abatimentos proporcionados pela Lei do Audiovisual não podem superar 6% do IR devido, no caso de pessoas físicas (cf. Lei n. 9.532/97, art. 22, c/c Lei n. 9.250/95, art. 12, III), e 4% do IR devido, no caso de pessoas jurídicas (cf. Lei n. 9.532/97, art. 6º, II, e Instrução Normativa SRF n. 267/02, art. 54, II).
  - 22 Cf. Lei n. 8.685/93, art. 1º A, § 1º. Vide supra, nota 12.
  - 23 Vide Instrução Normativa Ancine n. 22/03.
  - 24 Cf. Lei n. 11.438/06, art. 1º.
  - 25 Idem, art. 2º.
  - 26 Idem, art. 1º, § 1º, II. O dispositivo esclarece que o limite de 6% é apurado conjuntamente com os abatimentos proporcionados pelo Estatuto da Criança e do Adolescente, Lei Rouanet e Lei do Audiovisual.
  - 27 Cf. Lei n. 11.438/06, art. 1º, § 1º, I. Atente-se ao fato de que esse limite é exclusivo para os abatimentos feitos com base no incentivo ao esporte.
  - 28 Cf. Lei n. 11.438/06, art. 1º, § 4º.
  - 29 Cf. Lei n. 8.313/91, art. 27, § 2º.
  - 30 Cf. Lei n. 11.438/06, art. 4º.
  - 31 Vide Lei Estadual n. 10.846/96.
  - 32 Vide Lei Municipal n. 10.923/90.
  - 33 Vide Anteprojeto de Lei que institui o Pronic, art. 4º.
  - 34 Idem, art. 2º.

- 35 Idem, art. 8<sup>a</sup>.
- 36 Vide AGÊNCIA SENADO. "Fundo será principal mecanismo de financiamento da cultura, anuncia ministro". Notícia veiculada em 25/3/2009.
- 37 Vide Anteprojeto de Lei que institui o Pronic, art. 11.
- 38 Idem, art. 15.
- 39 Idem, art. 19, I e II.
- 40 Idem, art. 21, I, "a" e "b".
- 41 Idem, art. 37.
- 42 Idem, art. 22.
- 43 Idem, art. 22, § 2<sup>a</sup>.
- 44 Idem, art. 22, § 2<sup>a</sup>.
- 45 Vide GIFE e CNI/SESI. *1º Fórum de investidores privados em cultura: a reforma da Lei Rouanet*. Ofício dirigido ao Ministro de Estado da Cultura, 30/3/2009.
- 46 Um exemplo nesse sentido é o Projeto de Lei n. 1.300/99, que aperfeiçoa a sistemática de incentivo para doações aos FDCAs. Uma das medidas que o projeto traz é a possibilidade de que também empresas tributadas pelos regimes de lucro presumido ou arbitrado possam fazer doações incentivadas. Muito embora seja correto supor que sob o aspecto financeiro essa providência teria baixa repercussão, uma vez que esse público responde por uma parcela relativamente menor da arrecadação do IR, sob o aspecto da mobilização social essa seria uma alteração extremamente significativa, pois possibilitaria quase quintuplicar o número de empresas que recebem algum incentivo para fazer doações aos fundos. Vide GIFE e FUNDAÇÃO ABRINDO, op. cit., seção II. 1; e UNAFISCO. *Conversão do Imposto de Renda em cidadania: análise do PL 1.300/1999 [online]*. Disponível em <[http://www.unafisco.org.br/estudos\\_tecnicos/2007/notatecnica05.pdf](http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/2007/notatecnica05.pdf)>, último acesso em 16/6/2007, tabela 2, p. 8.
- 47 É o que ocorre com o incentivo para doações aos FDCAs, ao FNC, aos projetos culturais que atendam aos segmentos indicados no artigo 18, § 3<sup>a</sup>, da Lei Rouanet, ou, ainda, aos projetos aprovados com base na Lei do Audiovisual. Vide supra, seção 1.
- 48 Cf. Constituição Federal, art. 167, IV.
- 49 Vide STF, ADI 1.750-3/DF, rel. min. Eros Grau, acórdão de 20/9/06 [online], disponível em <<http://www.stf.gov.br>>, último acesso em 16/6/2007; e STF. *Dispositivos de lei paraense que criou o Programa de Incentivo à Cultura são inconstitucionais [online]*. Disponível em <<http://www.stf.gov.br/noticias/imprensa/ultimas/ler.asp?codigo=235769&tip=un>>, último acesso em 15/6/2007.
- 50 Vide supra, seção 1.
- 51 Os dados referem-se ao ano de 2004. Vide UNAFISCO, op. cit., tabela 2, p. 8.
- 52 No ano de 2004, por exemplo, o Fisco arrecadou R\$ 26.774 milhões com a arrecadação do IR de pessoas jurídicas tributadas pelo regime de lucro real, e apenas R\$ 6.572 milhões com a de pessoas jurídicas tributadas pelo regime de lucro presumido. Vide UNAFISCO, op. cit., tabela 4, p. 9.
- 53 Cf. Instrução Normativa SRF n. 258/02, art. 2<sup>a</sup> e 19.
- 54 Cf. OLIVEIRA, Ana Cynthia. "Filantropia e incentivos fiscais às doações". In: FALCÃO, Joaquim; CUENCA, Carlos (Orgs.). *Mudança social e reforma legal: estudos para uma nova legislação do terceiro setor*. Brasília: Conselho da Comunidade Solidária/Unesco/BID/FBB, 1999, p. 131.
- 55 Vide supra, seção 1.1.
- 56 Vide supra, seção 1.2.
- 57 Vide Lei Complementar n. 101/00, art. 14.
- 58 Cuida-se do Projeto de Lei n. 6.999/06, posteriormente convertido na Lei n. 11.438/06. A saída para o impasse, no caso, foi a criação de um limite adicional de abatimento de 1% para pessoas jurídicas. Vide supra, seção 1.3.2. O novo incentivo deixou, assim, de competir com os mecanismos da Lei Rouanet, e gerou um aumento do volume de renúncia fiscal da União.
- 59 Vide GIFE. *Manifestação ao Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente [online]*. Disponível em <<http://www.gife.org.br/conexao/cononanda.pdf>>, último acesso em 17/6/2007, item 6.





O conjunto de matérias e questões apontadas no presente documento certamente não esgota todos os desafios relacionados ao marco legal em que atuam as organizações da sociedade civil no Brasil.

Do mesmo modo, as propostas de aperfeiçoamento aqui apresentadas não são as únicas capazes de superar os entraves e aproveitar as oportunidades presentes em relação aos temas tratados nesta publicação. Grande parte delas ainda pode ser mais aprofundada e debatida antes de ser colocada em funcionamento.

Não obstante, o GIFE acredita que este documento representa um ponto de partida abrangente para retomar a agenda de transformação do ambiente regulatório do terceiro setor, a fim de torná-lo mais moderno, claro e estável – e, com isso, impulsionar o desenvolvimento da sociedade civil brasileira e do investimento social privado, fortalecendo as condições para o desenvolvimento sustentável do país.

Esta é uma agenda de muitos. O GIFE espera poder estimular um número cada vez maior de atores a se engajar nesse processo, permanecendo igualmente à disposição para somar forças com outros parceiros do Estado, da iniciativa privada e do próprio terceiro setor.

Mãos à obra!

Nos últimos anos, o terceiro setor brasileiro tem experimentado um crescimento sem precedentes. Tal fenômeno pode ser facilmente explicitado, por exemplo, pela multiplicação do número de entidades sem fins lucrativos em funcionamento no país que saltou de 107 mil em 1996 para 276 mil em 2002, registrando um aumento de 157%<sup>1</sup> ou, ainda, pela significativa participação que o setor possui atualmente na vida econômica do país: representa 5% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional e assegura empregos diretos a três milhões de trabalhadores<sup>2</sup>.

Esse crescimento foi acompanhado – e em grande parte impulsionado – por importantes avanços no ambiente legal do terceiro setor durante a última década. Um primeiro passo nesse sentido foi dado com a edição da chamada “Lei do Voluntariado” (Lei n. 9.608) em fevereiro de 1998, que conferiu maior segurança jurídica à utilização de serviços voluntários por parte de entidades sem fins lucrativos.

Outra mudança, de impacto ainda mais relevante, deu-se com a criação de duas novas qualificações para as entidades do terceiro setor: a de Organização Social (OS), também em 1998, pela Lei n. 9.637, e a de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), no ano seguinte, pela Lei n. 9.790. Essas inovações ampliaram as formas de participação de entidades sem fins lucrativos no desenvolvimento de políticas públicas, contribuindo para alinhar os esforços do primeiro e do terceiro setores, e estimularam o aprimoramento da governança de tais entidades, instituindo novos e mais elevados patamares de transparência e controle para o seu funcionamento. Representaram, ainda, um avanço decisivo no que se refere à profissionalização do setor ao permitir que tais entidades possam ser geridas

1 Dados da pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), em parceria com o GIFE e a Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (Abong). Vide IBGE, *As Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil*, Série Estudos & Pesquisas – Informação Econômica, n. 4, 2ª ed., Brasília: IBGE, 2002.

2 Esses números constam de estudo preliminar [ainda não divulgado] desenvolvido pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) em parceria com o John Hopkins Center for Civil Society Studies. Cf. PNUD, *ONGs têm peso maior que o petróleo no PIB*, reportagem disponível em <<http://www.pnud.org.br/cidadania/reportagens/index.php?id01=1889&lay=cid>>, último acesso em 10/4/06.

por profissionais capacitados em tempo integral e que, por tal dedicação, os mesmos recebam algum tipo de remuneração, sem que isso signifique perda de eventuais imunidades ou isenções tributárias para a entidade.

Merece destaque também, no campo das mais recentes alterações legislativas, o advento do novo Código Civil, em 2002. Esse Código, contudo, já nasceu velho na medida em que restringiu a criação de fundações e, em mudanças mais recentes, retirou da assembleia geral de associados a atribuição privativa de eleição de dirigentes e aprovação de contas, facilitando o surgimento de instituições inidôneas.

Em que pesem os avanços, o Brasil ainda carece de uma legislação abrangente, coerente e moderna para o terceiro setor. Uma legislação que efetivamente favoreça o investimento social privado, canalizando a criatividade, a energia e os recursos de pessoas e organizações de origem privada em prol do interesse público. Uma legislação, enfim, que instigue e facilite a atuação de todos aqueles que possam somar forças na construção de uma sociedade mais justa e sustentável.

Contribuir para a realização desse cenário é o objetivo da Rede GIFE no âmbito do projeto Marco Legal do Terceiro Setor e Políticas Públicas (MLPP). E os desafios, nessa missão, são tão grandes quanto numerosos. É possível, no entanto, identificar algumas das principais bandeiras que norteiam o debate e as futuras ações do projeto. São elas:

- **Segurança jurídica.** A existência de um marco regulatório claro e estável é condição inevitável para a consolidação de qualquer segmento econômico. Surpresas ou alterações frequentes no plano legislativo ou, até mesmo, na interpretação dada a determinada norma pelos órgãos administrativos ou judiciais responsáveis por sua aplicação devem ser evitadas a todo custo.
- **Liberdade de organização e atuação.** Em um país em que a liberdade de associação encontra-se assegurada constitucionalmente (art. 5º, XVII), é fundamental que sejam eliminados todos os embaraços à livre organização e ao funcionamento das entidades sem fins lucrativos, notadamente aqueles de caráter meramente burocrático. Mais: é preciso garantir que os procedimentos que demandam algum tipo de intervenção estatal desenvolvam-se de forma célere e eficiente.
- **Transparência e controle social.** Para que a liberdade conferida ao terceiro setor não se traduza em irresponsabilidade, a busca pelo incremento dos níveis de transparência na gestão e no funcionamento das entidades que o compõem é um imperativo. Do mesmo modo, deve-se buscar o fortalecimento dos mecanismos de prestação de contas, tendo como destinatário final a sociedade e não mais o Estado, o que resultará na substituição do atual paradigma de fiscalização estatal-burocrática (que se mostra ineficaz) pela ideia de amplo controle social, exercido *a posteriori*. Destaque-se que essas exigências assumem hoje redobrada importância não apenas na esfera nacional, como também na internacional, devido a suspeitas de que entidades sem fins lucrativos teriam sido utilizadas em outros países para acobertar atividades de grupos terroristas. Nesse contexto, a capacidade do terceiro setor brasileiro de ampliar o seu acesso a recursos técnicos e financeiros internacionais será largamente influenciada pela sua capacidade de atender às demandas por maior *accountability*.
- **Imunidades e isenções tributárias.** As entidades do terceiro setor atuam em áreas cuja responsabilidade primária é do Estado, otimizando ou complementando a atuação deste e, assim, contri-

buindo para a economia ou melhor alocação dos recursos públicos. Dessa forma, não faz sentido sob as óticas jurídica, social ou econômica tributar as atividades dessas entidades sem fins lucrativos. A manutenção, qualificação e expansão das imunidades e isenções tributárias estarão, portanto, entre os principais focos de atuação do projeto MLPP.

- **Incentivos fiscais.** O Brasil vem colecionando algumas experiências relativamente exitosas na utilização de incentivos fiscais para alavancar iniciativas de interesse público: os mecanismos da Lei Rouanet [Lei n. 8.313/91] e a sistemática de doações para os fundos dos direitos da criança e do adolescente são bons exemplos. No entanto, os atuais incentivos ainda são extremamente segmentados e não possibilitam a dedução para doações ou patrocínios feitos a projetos em outras áreas, como direitos humanos, desenvolvimento social ou meio ambiente. Daí a importância de se instituir uma política de incentivos fiscais mais abrangente e coerente. Do mesmo modo, é fundamental estender as possibilidades de dedução – hoje limitadas às pessoas físicas e jurídicas de maior patrimônio<sup>3</sup> aos demais estratos sociais –, a fim de que a participação em projetos sociais não fique restrita à elite econômica. Por fim, não se pode perder de vista a relevância de se criar uma dinâmica de avaliação e revisão da eficácia, eficiência e efetividade dos incentivos, para que atendam sempre à finalidade de fomentar novos recursos e o envolvimento da sociedade em prol de causas coletivas.

Esses aspectos não esgotam, evidentemente, o catálogo de questões que demandam análise e ação nessa trajetória de construção de um verdadeiro marco legal para o terceiro setor no Brasil. No entanto, oferecem um critério seguro de atuação para todos aqueles que quiserem se unir a esse grande desafio que a Rede GIFE e seus parceiros vêm abraçando, com crescente convicção, há mais de uma década.

O sucesso dessa jornada está diretamente atrelado à capacidade de mobilização do terceiro setor para a definição de uma pauta comum de propostas e à habilidade de sensibilizar os demais atores sociais e a sociedade em geral em torno do tema.

Outro não é o objetivo da Rede GIFE.

Curitiba, 26 de maio de 2006.

3 Podem se valer de incentivos fiscais, no caso de pessoas físicas, (i) aquelas que se utilizam do modelo completo da declaração do Imposto de Renda, e não a grande maioria, que o faz pelo modelo simplificado; e, no caso de pessoas jurídicas, (ii) as empresas que são tributadas com base no lucro real, as quais correspondem a um percentual reduzido do universo de pessoas jurídicas, ainda que de grande peso econômico.

## PERSPECTIVAS PARA O MARCO LEGAL DO TERCEIRO SETOR

A existência de um ambiente regulatório moderno, claro e estável é fator fundamental para promover a expansão e a qualificação do investimento social privado no Brasil. Com base nessa premissa, o GIFE – Grupo de Institutos, Fundações e Empresas desenvolve, desde 2003, ações com o objetivo de contribuir para o aperfeiçoamento da legislação brasileira do terceiro setor, construindo um ambiente mais favorável ao investimento social e à atuação das organizações da sociedade civil.

Espera-se que esta publicação não apenas oriente a atuação de *advocacy* do GIFE nos próximos anos, mas também sirva de referência e contribua para a definição de uma agenda comum entre todos aqueles que já estão engajados ou queiram participar desse processo.

*O GIFE – Grupo de Institutos, Fundações e Empresas, criado em 1995, é uma associação sem fins lucrativos que reúne organizações de origem empresarial, familiar, independente e comunitária, que investem em projetos com finalidade pública.*

Realização



Parceiros



FORD FOUNDATION

 W.K. KELLOGG FOUNDATION

ISBN 978-85-88462-13-7



9 788588 462137