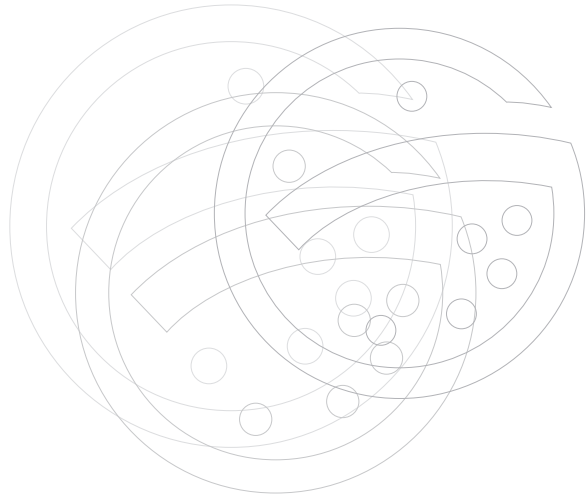
GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 1

TERCEIRO SETOR:
Regulação no Brasil

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 2

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 3



TERCEIRO SETOR:
Regulação no Brasil

Eduardo Szazi

GIFE
GRUPO DE INSTITUTOS FUNDAÇÕES E EMPRESAS

EDITORA PeirópoliS

Apoio Institucional

THE FORD FOUNDATION

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 4

Copyright © 2006 by Eduardo Szazi

Conselho de Governança do GIFE
Gestão 2005 – 2007

Presidente
Hugo Barreto *(Fundação Roberto Marinho)*

Conselheiros
Albanisa Lucia Dummar Pontes *(Fundação Demócrito Rocha)*
Álvaro Saldanha Machado *(Fundação Belgo-Mineira)*
Denise Aguiar *(Fundação Bradesco)*
Evelyn Ioschpe *(Fundação Iochpe)*
Francisco Azevedo *(Fundação Avina)*
Ilona Becskeházy *(Fundação Lemann)*
Miguel Krigsner *(Fundação O Boticário)*
Olinta Cardoso *(Fundação Vale do Rio Doce)*
Sérgio Mindlin *(Fundação Telefônica)*

Secretaria Geral
Fernando Rossetti

Editora Fundação Peirópolis

Editora: Renata Borges
Editora assistente: Noelma Brocanelli
Revisão: Mineo Takatama
Projeto gráfico e capa: Walter Mazzuchelli
Editoração eletrônica: AGWM Artes gráficas

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

Szazi, Eduardo
Terceiro setor : regulação no Brasil / Eduardo Szazi. – 4ª ed. – São Paulo : Peirópolis, 2006.

Bibliografia.

1. Terceiro setor – Brasil 2. Terceiro setor – Leis e legislação – Brasil I. Título.

ISBN 85-7596-074-1

03–0603 CDD–338.761000981

Índices para catálogo sistemático:
1. Brasil : Leis : Terceiro setor : Economia : 338.761000981

LIBRE
Liga Brasileira de Editoras
Filiada a Libre – Liga Brasileira de Editoras

EDITORA PeirópoliS

Editora Fundação Peirópolis Ltda.
Rua Girassol, 128 – Vila Madalena
05433-000 – São Paulo – SP
Tel.: (55 11) 3816-0699 e fax: (55 11) 3816-6718
e-mail: editora@editorapeiropolis.com.br
www.editorapeiropolis.com.br

GIFE

GIFE – Grupo de Institutos, Fundações e Empresas
Av. Dr. Cardoso de Melo, 1.666, 9º andar – Vila Olímpia
04548-005 – São Paulo – SP
Telefax: (55 11) 3849-2022
e-mail: gife@gife.org.br
www.gife@gife.org.br

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 5

Fundado em 1995, o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE) é a primeira associação sem fins lucrativos da América do Sul que reúne organizações de origem empresarial ou familiar que repassam recursos privados para fins públicos de forma planejada, sistemática e monitorada. O trabalho do grupo é fruto do processo de redemocratização do país, do fortalecimento da sociedade civil e, especialmente, da crescente conscientização do empresariado brasileiro de sua responsabilidade na minimização das desigualdades sociais existentes no país.

Desde a sua criação, o GIFE tem desempenhado um papel protagônico ao estimular o setor privado a somar ao seu papel de gerador de riquezas e trabalho o desafio de ser co-responsável pelo desenvolvimento sustentável da sociedade brasileira. Ao final de 2005, compunham essa rede de investidores sociais privados 85 organizações que, juntas, investiram naquele ano 1 bilhão de reais em projetos sociais, culturais e ambientais de interesse público.

Completando dez anos de existência, a rede GIFE se consagra internacionalmente como referência em práticas e princípios do investimento social privado e vem contribuindo para a criação de outras associações similares na América Latina. Cumpre assim sua missão de "aperfeiçoar e difundir os conceitos e práticas do uso de recursos privados para o desenvolvimento do bem comum".

Nesses dez anos de existência, uma das iniciativas do GIFE foi a criação do Centro de Referência Patricia Bildner (CRPB), responsável pela publicação desta obra. O CRPB é um difusor e produtor de conhecimento sobre investimento social privado, dispondo de um conjunto de serviços de informação e pesquisa que visam apoiar as organizações que realizam tal investimento, além da comunidade em geral interessada no tema.

Sua origem deu-se no início de 2000, quando a Fundação Patricia Bildner, ao encerrar suas atividades, optou por transferir seu patrimônio para o GIFE, permitindo a criação do centro e dando continuidade à missão empreendida pela fundação: apoiar atividades de pesquisa e desenvolvimento educacional. Norte-americana, Patricia Bildner viveu vários anos no Brasil, quando se dedicou a um amplo programa – visionário na ocasião – de formação de jovens lideranças.

Esta obra, além de cumprir a missão do GIFE, traduz sua certeza de que a informação e a educação são as grandes armas civilizatórias para o desenvolvimento de nossas comunidades, convicção que Patricia Bildner apaixonadamente demonstrou ao longo de sua vida.

Grupo de Institutos, Fundações e Empresas
Março, 2006

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 6

Agradeço:

aos dirigentes, incentivadores, profissionais e voluntários do Terceiro Setor, o seu exemplo e dedicação à construção de uma sociedade livre, justa e solidária;

ao GIFE (Grupo de Institutos, Fundações e Empresas), o apoio e confiança;

a Augusto de Franco, Elisabete Ferrarezi, Sílvio da Rocha Sant'Anna, Humberto Mafra, e demais integrantes do Grupo de Trabalho do Marco Legal, a rica oportunidade de aprendizado e debate de idéias sobre a legislação do Terceiro Setor;

à minha esposa o apoio durante a elaboração deste trabalho e a compreensão do tempo de estudos que me furtou de seu convívio;

aos meus pais e irmã, tudo;

à acadêmica de direito Cássia Rangel Monteiro a colaboração no exaustivo trabalho de pesquisa e compilação da legislação que deu base à primeira edição desta obra.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 7

Sumário

Prefácio 17

PARTE I

Terceiro Setor: Regulação no Brasil

Introdução 21

CAPÍTULO I
Associações 25

Os conceitos de associação, sociedade civil e instituto 27
Diferenças entre cunho social e cunho associativo 28
Constituição, estatutos e dirigentes 29
Registro dos atos constitutivos 31
Extinção de associações 31
Filiais de associações estrangeiras 31

CAPÍTULO II
Fundações 35

Conceito de fundação 37
O papel do curador de fundações 38
Constituição de fundações 39
Extinção de fundações 40
Filiais de fundações estrangeiras 41

CAPÍTULO III
Registros e obrigações fiscais 43

Imunidade tributária 45
Tributos federais 53
Obtenção do CNPJ/MF 53
Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) 53

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 8

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) 55
Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) 55
Contribuição previdenciária (INSS) 57
Contribuição para o salário-educação 59
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) 59
Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) 64
Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF) 65
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) 66
Imposto de Importação 67
Imposto de Exportação 68
Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro (IOC) 69
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) 69
Suspensão da imunidade ou isenção de tributos federais 69
Tributos estaduais 70
Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação (ICMS) 70
Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) 71
Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Causa Mortis e Doação (ITCMD) 71
Tributos municipais 72
Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) 72
Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) 73
Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Inter Vivos (ITBI) 73

CAPÍTULO IV
Obrigações trabalhistas 75

Trabalho não-remunerado 77
Trabalho remunerado 80

CAPÍTULO V
Utilidade pública e outros títulos 87

Utilidade pública federal 89
Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) 92

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 9

Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social 94
Qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público 96

CAPÍTULO VI
Financiamento com recursos do orçamento público 99

Auxílios e contribuições 103
Subvenções 104
Convênios, acordos ou ajustes 105
Contratos 108
Contratos de gestão 109
Termos de parceria 109

CAPÍTULO VII
Financiamento de projetos sociais e educacionais 111

Doações de pessoas físicas 113
Doações de pessoas jurídicas 113
Sorteios 115

CAPÍTULO VIII
Financiamento de projetos ambientais 117

Fundo Nacional do Meio Ambiente (FNMA) 119
Programa Piloto para Proteção das Florestas Tropicais do Brasil (PP/G7) 120
Programa Nacional de Meio Ambiente (PNMA) 120
Global Environmental Facility (GEF) 121
Multas por crime ambiental 121
Condenações judiciais em ação civil pública 121
Conversão da dívida externa 122

CAPÍTULO IX
Financiamento de projetos culturais 125

Programa Nacional de Incentivo à Cultura 127
Programa de Fomento à Atividade Audiovisual 131
Leis estaduais de incentivo à cultura 132
Leis municipais de incentivo à cultura 133

Bibliografia 135

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 10

PARTE II

Legislação aplicável ao Terceiro Setor

Constituição Federal 139

Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991
Institui a contribuição para a Seguridade Social 141

Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996
Institui fonte de custeio para a manutenção da Seguridade Social 141

Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935
Reconhecimento de utilidade pública 142

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966
Código Tributário Nacional 143

Lei nº 5.768, de 20 de dezembro de 1971
Legislação sobre distribuição gratuita de prêmios 145

Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973
Código de Processo Civil 146

Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973
Lei dos Registros Públicos 147

Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974
Trabalho temporário nas empresas urbanas 148

Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976
Sociedades por ações 149

Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977
Estágio de estudantes de estabelecimentos de ensino superior, ensino profissionalizante do segundo grau e supletivo 149

Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985
Ação civil pública 150

Lei nº 7.644, de 18 de dezembro de 1987
Regulamentação da atividade de mãe social 150

Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988
Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas 153

Lei nº 8.010, de 29 de março de 1990
Dispõe sobre importações de bens destinados à pesquisa científica e tecnológica 154

Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990
Isenção ou redução de impostos de importação 155

Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990
Estatuto da Criança e do Adolescente 155

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 11

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991
Organização da Seguridade Social 157

Lei nº 8.239, de 4 de outubro de 1991
Regulamenta o art. 143 163

Lei nº 8.242, de 12 de outubro de 1991
Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do
Adolescente (Conanda) 164

Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991
Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) 166

Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993
Lei de licitações 177

Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993
Fomento à atividade audiovisual 186

Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993
Lei orgânica da assistência social 189

Lei nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994
Altera legislação do imposto de renda 200

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995
Altera legislação do imposto de renda 200

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995
Altera legislação do imposto de renda das pessoas físicas 201

Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996
Contribuição Provisória sobre Movimentação ou
Transmissão de Valores e de Créditos e
Direitos de Natureza Financeira – CPMF 201

Lei nº 9.323, de 5 dezembro de 1996
Altera o limite de dedução de que
trata o § 2º do art. 1º da Lei 8.685/93 202

Lei nº 9.424, de 24 dezembro de 1996
Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento
do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério 203

Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997
Altera legislação tributária federal 204

Lei nº 9.601, de 21 de janeiro de 1998
Contrato de trabalho por prazo determinado 206

Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998
Sanções penais derivadas de condutas
e atividades lesivas ao meio ambiente. 208

Lei nº 9.608, de 18 de fevereiro de 1998
Serviço voluntário 212

Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998
Organizações sociais 213

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 12

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998
Altera legislação tributária federal..... 215

Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998
Altera dispositivos das leis nºs 8.212 e 8.213/91 e Lei nº 9.317/96..... 217

Lei nº 9.766, de 18 de dezembro de 1998
Salário-Educação..... 218

Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999
Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público..... 219

Lei nº 9.867, de 10 de novembro de 1999
Cooperativas Sociais..... 225

Lei nº 10.097, de 19 de dezembro de 2000
Dispõe sobre o menor aprendiz..... 226

Lei nº 10.194, de 14 de fevereiro de 2001
Instituição de sociedades de crédito ao microempreendedor..... 228

Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002
Novo Código Civil..... 230

Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002
Altera a legislação tributária federal..... 236

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002
Não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os
Programas de Integração Social (PIS)..... 237

Lei nº 10.748, de 22 de outubro de 2003
Programa Nacional de Estímulo ao Primeiro
Emprego para os Jovens (PNPE)..... 237

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003
Cofins..... 241

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004
Contribuição para o PIS e a Cofins..... 243

Lei nº 10.934, de 11 de agosto de 2004
Diretrizes para a elaboração da lei orçamentaria de 2005..... 245

Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942
Lei de Introdução ao Código Civil..... 248

Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943
Consolidação das Leis do Trabalho..... 248

Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966
Imposto de Importação..... 250

Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986
Altera legislação tributária federal..... 251

Medida Provisória nº 2.172-32, de 23 de agosto de 2001
Nulidade das disposições contratuais..... 251

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 13

Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001
Contribuições para Cofins e PIS/Pasep 252

Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001
Reajuste dos benefícios mantidos pela Previdência Social 254

Decreto nº 50.517, de 2 de maio de 1961
Reconhecimento como entidade de utilidade pública federal 255

Decreto nº 70.951, de 9 de agosto de 1972
Distribuição gratuita de prêmios 256

Decreto nº 87.497, de 18 de agosto de 1982
Estágio de estudantes de estabelecimentos de
ensino superior, 2º grau regular e supletivo 258

Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986
Unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional 259

Decreto nº 794, de 5 de abril de 1993
Limite de dedução do imposto de renda das pessoas jurídicas,
correspondente às doações em favor dos Fundos de
Direitos da Criança e do Adolescente 261

Decreto nº 1.494, de 17 de maio de 1995
Regulamenta a Lei nº 8.313, de 23/12/91 261

Decreto nº 2.490, de 4 de fevereiro de 1998
Contrato de trabalho por prazo determinado 261

Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998
Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos 262

Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998
Regulamenta a cobrança do
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) 265

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999
Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e
administração do imposto sobre a renda 266

Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999
Regulamento da Organização e do
Custeio da Seguridade Social. 269

Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999
Regulamenta a Lei 9.790/99 274

Decreto nº 3.751, de 15 de fevereiro de 2001
Procedimentos a serem observados
em cooperação técnica internacional 283

Decreto nº 4.358, de 5 de setembro de 2002
Declaração de não-uso de mão-de-obra infantil 286

Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002
Tributação, fiscalização, arrecadação e administração
do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) 288

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 14

Decreto nº 4.397, de 1º de outubro de 2002
Estabelece a sistemática de execução do
Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) 290

Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002
Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins 291

Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002
Regulamenta a administração das atividades aduaneiras 294

Decreto nº 4.885, de 20 de novembro de 2003
Dispõe sobre o Conselho Nacional de Promoção da
Igualdade Racial (CNPIR) 299

Decreto nº 5003, de 4 de março de 2004
Dispõe sobre o Conselho Nacional de
Assistência Social (CNAS) 303

Decreto nº 5089, de 20 de maio de 2004
Dispõe sobre o Conselho Nacional dos Direitos da
Criança e do Adoscente (Conanda) 304

Resolução Bacen nº 1.840, de 16 de julho de 1991
Plano de Conversão da Dívida Externa para Fins Ambientais. 308

Resolução Bacen nº 2.874, de 26 de julho de 2001
Funcionamento de sociedades de
crédito ao microempreendedor 309

Circular Bacen nº 1.988, de 16 de julho de 1991
Decisão da diretoria relacionada com o plano de
conversão da dívida externa para fins ambientais. 312

Portaria MF nº 88, de 28 de setembro de 2000
Emissão de autorização para realização de sorteios 313

Portaria MJ nº 361, de 27 de julho de 1999
Organização da Sociedade Civil de Interesse Público 324

Portaria MinC nº 46, de 13 de março de 1998
Projetos culturais, artísticos e audiovisuais..... 325

Portaria MinC nº 500, de 18 de dezembro de 1998
Projetos audiovisuais e radiofônicos..... 334

Portaria SNJ nº 30, de 20 de junho de 2005
Fixa normas complementares para qualificação
como OSCIP..... 343

Portaria SNJ nº 31, de 20 de junho de 2005
Delega competência para processar qualificações
como OSCIP..... 344

Resolução CNAS nº 31, de 24 de fevereiro de 1999
Concessão do registro de entidade no
Conselho Nacional de Assistência Social..... 345

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 15

Resolução CNAS nº 177, de 10 de agosto de 2000
Concessão ou renovação do Certificado de Entidade de Beneficente de Assistência Social 349

Resolução CNAS nº 178, de 10 de agosto de 2000
Modelo de placa para as instituições 354

Resolução CNAS nº 1, de 4 de janeiro de 2001
Exclui e altera a resolução CNAS nº 31 354

Resolução CNAS nº 2, de 4 de janeiro de 2001
Exclui e altera a resolução CNAS nº 177 355

Resolução CNAS nº 2, de 22 de janeiro de 2002
Concessão de registro e certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS) 356

Resolução CNAS nº 107, de 14 de agosto de 2002
Requerimento de revisão de indeferimento dos pedidos 361

Resolução CNAS nº 123, de 14 de agosto de 2002
Sustentação oral nas sessões do Colegiado 362

Resolução CNAS nº 196, de 10 de dezembro de 2002
Institui normas de procedimentos para a análise de processsos em tramitação no CNAS 363

Resolução CNAS nº 66, de 16 de abril de 2003
Dispõe sobre os critérios de análise perante o CNAS 364

Resolução CNAS nº 110, de 25 de agosto de 2004
Dispõe sobre a sustentação oral nas sessões do Colegiado 365

Resolução CNAS nº 143, de 15 de outubro de 2004
Cancela Registro e Certificado para entidades qualificadas como OSCIP 366

Resolução CFDD nº 8, de 26 de outubro de 1999
Manual de Procedimentos e Diretrizes Técnicas para Apresentação e Análise de Projetos 367

Resolução Conanda nº 76, de 21 de fevereiro de 2002
Criação de certificado de autorização para captação de recursos financeiros para o Fundo Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente 373

Resolução Conanda nº 81, de 10 de julho de 2002
Suspensão por tempo indeterminado da resolução nº 76 375

Instrução Normativa MINC/SRF nº 1 de 13 de junho de 1995
Procedimento de acompanhamento, controle e avaliação 376

Instrução Normativa STN nº 1, de 15 de janeiro de 1997
Celebração de convênios de natureza financeira 381

Instrução Normativa SRF nº 87, de 31 de dezembro de 1996
Modelo de declaração, a ser prestada pelas entidades civis 389

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 16

Instrução Normativa SRF nº 113, de 21 de setembro de 1998
Obrigações de natureza tributária das instituições de educação ... 391

Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005
Dispõe sobre normas gerais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária (SRP) ... 392

Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002
Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins ... 400

Instrução Normativa INSS nº 258, de 17 de dezembro de 2002
Dispõe sobre os procedimentos do Imposto de Renda das pessoas físicas ... 403

Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002
Dispõe sobre os incentivos fiscais decorrentes do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas ... 412

Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004
Institui o demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) ... 425

Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004
Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ... 427

Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004
Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagametos efetuados pela prestação de serviços ... 429

Instrução Normativa SRF nº 531, de 30 de março 2005
Dispõe sobre a apresentação da CPMF ... 434

Instrução Normativa SRF nº 544, de 14 de junho de 2005
Dispõe sobre a não incidência da CPMF ... 437

Ato Declaratório (Normativo) nº 7, de 17 de março de 1996
Incentivo à Atividade Audiovisual para as Pessoas Jurídicas ... 438

Ato Declaratório (Normativo) nº 23, de 19 de setembro de 1997
Doações e patrocínios realizados sob a forma de prestação de serviços ou fornecimento de material de consumo para projetos culturais ... 438

Convênio ICMS 43, de 23 de julho de 1999
Autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção do ICMS nas saídas de microcomputadores usados doados pelos fabricantes ... 439

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 17

Prefácio

A gestão social é atividade nova, regida por uma legislação que deve ser bem compreendida para ser bem cumprida. Os que atuam na direção no Terceiro Setor, e principalmente aqueles que os orientam juridicamente, devem conhecê-la e interpretá-la em toda a sua abrangência para exercer melhor o seu trabalho. Este livro de Eduardo Szazi, consultor jurídico do Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE), foi elaborado numa linguagem clara e precisa, que propicia imediata percepção dos conceitos e normas balizadoras da atividade. Além disso, cita acórdãos e disponibiliza leis relacionadas com a matéria, permitindo rápida e proveitosa consulta.

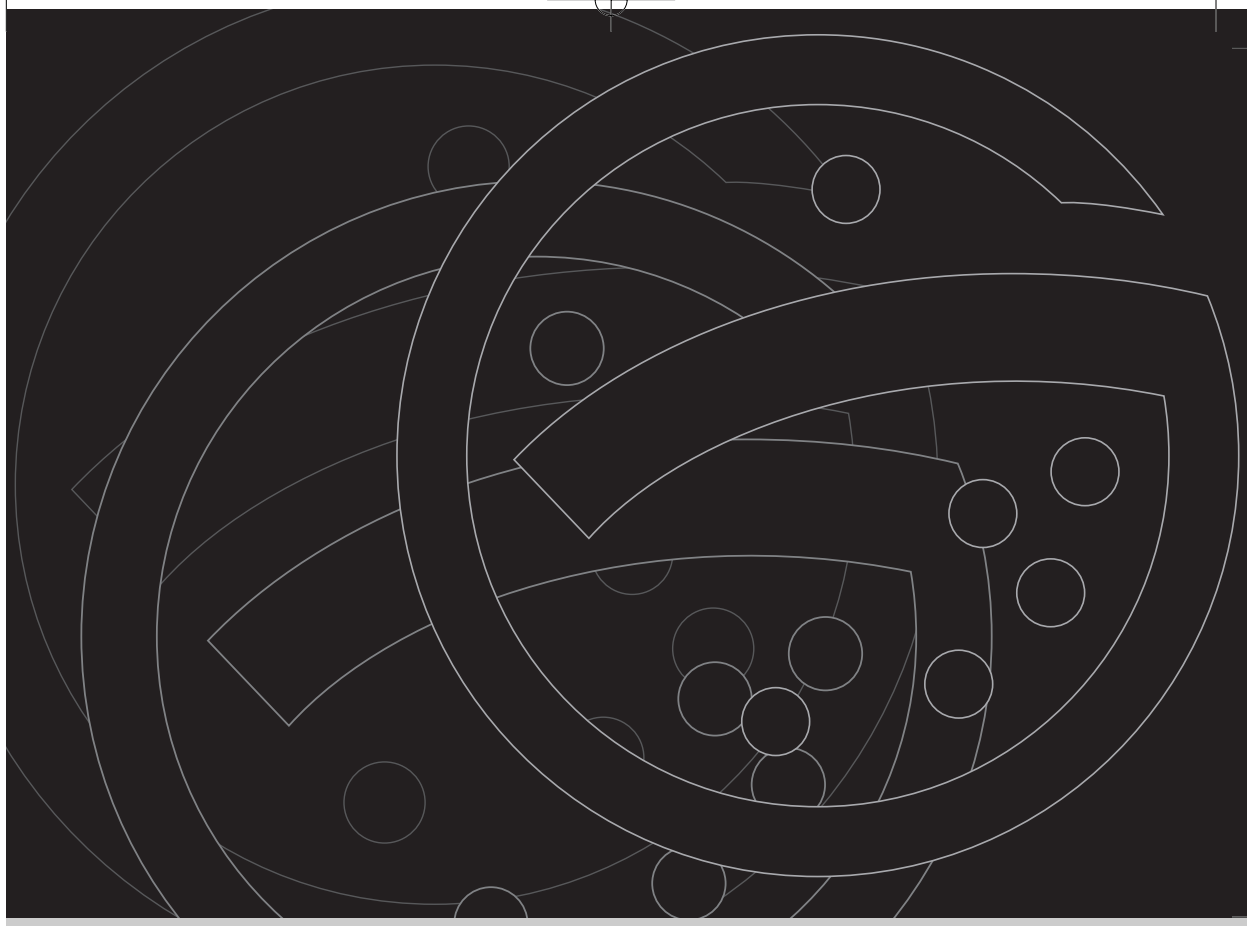
Trata-se de estudo que se vem incorporar de imediato à melhor literatura já existente sobre a atividade do Terceiro Setor e contribuir, em larga medida, para tornar mais eficaz o seu desempenho. A obra desenvolvida com grande competência nas páginas seguintes é um oportuno esforço preventivo. Evitará certamente a repetição de alguns desvios verificados nesse campo, talvez motivados pela imaturidade gerencial ainda presente, a despeito dos muitos avanços obtidos na última década.

As manifestações de irresponsabilidade social no Brasil, amplamente difundidas na mídia, por vezes nos levam a generalizar o quadro e subestimar as ações construtivas. Este livro, editado em boa hora pelo Centro de Referência Patricia Bildner, claramente se insere no arco de iniciativas reveladoras de um país moderno e generoso, em busca da eficiência e da coesão social.

Jacques Marcovitch
Ex-reitor da Universidade de São Paulo

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 18

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 19



PARTE I

TERCEIRO SETOR: REGULAÇÃO NO BRASIL

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 20

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 21

Introdução

Recentes pesquisas apontam que o Terceiro Setor gastou no Brasil cerca de 10,9 bilhões de reais em despesas operacionais no ano de 1995[1], o que corresponde a 1,5% do PIB daquele ano. Parcela significativa dos recursos (61,1%) foi gerada pelas próprias entidades: o governo contribuiu com 12,8% e os Doadores Privados, com os restantes 26,1%, computadas as doações em moeda e bens de pessoas físicas e jurídicas e o valor do trabalho voluntário. Esse número, embora relevante, está muito aquém da representatividade do Terceiro Setor em países mais desenvolvidos[2] e explicita oportunidades de crescimento no campo econômico.

Na esfera política, o modelo neoliberal de Boa Governança[3] apregoado pelo chamado Consenso de Washington mostrou-se inconsistente ao sustentar que mercados abertos e competitivos trariam prosperidade aos países mais pobres (ou às populações pobres que vivem em sociedades industrializadas), posto que suas próprias análises e experiências sugeriam que tal desenvolvimento não seria alcançado em condições de tempo política ou ambientalmente aceitáveis. Na verdade, a contínua busca de eficiência de mercado tem piorado as condições de vida dos mais pobres[4] devido ao fechamento de empresas menos competitivas e ao aumento de requisitos para acesso e manutenção do emprego. Tecnologias emergentes, como a internet, trarão, conforme o professor Boaventura de Souza Santos, da Universidade de Coimbra, citado pelo professor Leo Voigt, da PUC-RS, *uma*

1. Cf. Leilah Landin e Neide Beres, *Ocupações, despesas e recursos: As organizações sem fins lucrativos no Brasil*. 1ª ed., Rio de Janeiro, Nau, 1999, p. 47.

2. Nos Estados Unidos, o Terceiro Setor representa 6,3% do PIB e detinha, em 1988, ativos equivalentes a 670 bilhões de dólares, conforme Lester Salomon, "Investment management in the nonprofit sector: Studying the performance of private foundations", *in* David Hammack e Dennis Young (editores), *Nonprofit organizations in a market economy: Understanding new roles, issues, and trends,* 1ª ed., San Francisco, Jossey-Bass, 1993, p. 233.

3. Sumariamente, o modelo propõe que a prosperidade será gerada pelo relacionamento orgânico e interdependente da economia de mercado, do Estado e da sociedade civil, onde uma economia produtora de riqueza e um Estado bem administrado sustentarão o vigor da sociedade civil; o Estado bem administrado e o vigor da sociedade civil darão ímpeto ao crescimento econômico; e uma economia forte e eficiente e a sociedade civil bem organizada contribuirão para manter um governo eficiente.

4. Cf. Robert Archer, *in* Andrew Clayton (editor), *Governance, democracy and conditionality: What role for NGOs?,* 1ª ed., Oxford, Intrac, 1994, p. 8.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 22

integração social ímpar entre os incluídos no mercado e um abismo de desconhecimento, cada vez mais profundo, em relação aos excluídos, mesmo que próximos. (...) Por isso, a sociedade que se contentar com o avanço de apenas alguns, e não de todos, deverá estar proscrita no próximo milênio[5]. É oportuna, portanto, uma detalhada avaliação das políticas públicas de nosso país, que devem ser revistas de modo a beneficiar toda a sociedade ante o fenômeno da globalização.

Já no campo social, as transformações no mercado e na sociedade brasileira verificadas nos últimos trinta anos conduziram a uma redistribuição dos papéis de cada ator social no alcance do bem comum, onde, progressivamente, a sociedade civil organizada assumiu novas responsabilidades pela proteção e defesa de direitos, antes inseridas na órbita exclusiva do Estado (Primeiro Setor), posto que, até aquele momento, a empresa privada (Segundo Setor) entendia que sua função social era limitada ao pagamento de impostos e geração de empregos. O crescimento do número de organizações da sociedade civil verificado desde os anos 70 fez surgir um novo ator social, o denominado Terceiro Setor[6], o conjunto de agentes privados com fins públicos, cujos programas visavam atender direitos sociais básicos e combater a exclusão social e, mais recentemente, proteger o patrimônio ecológico brasileiro.

Em face do reposicionamento do papel do Estado e do fortalecimento da sociedade civil organizada, as empresas privadas não raro passaram a incluir em seus objetivos institucionais aquilo que se convencionou chamar de "responsabilidade social", conceito que se originou do entendimento da distinção entre empresa e negócio. Um negócio basicamente guia-se por uma visão de curto prazo e por um interesse centrado no investidor *(shareholder)*, que busca o lucro a qualquer custo, com enfoque somente nesse lucro. Já a empresa caracteriza-se por uma visão de longo prazo e busca estabelecer relações com os diversos grupos de interesse *(stakeholders),* que, além dos acionistas, incluem fornecedores, empregados, clientes, comunidade e governo[7]. Essa mudança de mentalidade tende a crescer nos próximos anos. Entretanto, é inequívoco que seu crescimento será tanto maior quanto sejam

5. Cf. Leo Voigt, "Solidariedade e o mundo empresarial", *in Fundações,* ano III, número especial, 1997, Porto Alegre, FIJO, 1997, pp. 6-8.

6. Cf. Rubem César Fernandes, *Privado porém público – O Terceiro Setor na América Latina*. 1ª ed., Rio de Janeiro, Relume-Dumará, 1994, p. 21.

7. Cf. Antonio Carlos Martinelli, "La empresa privada y la construcción de una ética civil", *in* Olga Lúcia Toro e Germán Rey (editores), *Empresa privada y responsabilidad social,* 1ª ed., Bogotá, Centro Colombiano de Filantropía *et al,* 1996, pp. 131-139.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 23

inteligentes os incentivos fiscais assegurados aos patrocinadores de projetos sociais e ambientais, que ainda carecem de instrumentos modernos, como aqueles implantados para o incentivo à cultura.

Por derradeiro, em que pesem os recentes esforços representados pela edição das leis 9.608/98 e 9.790/99, o Terceiro Setor carece, no Brasil, de uma legislação sistematizada e moderna que incentive a participação dos atores sociais na execução e financiamento de projetos que busquem dar cumprimento aos objetivos fundamentais da República, previstos no artigo 3º da Constituição, quais sejam a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem qualquer tipo de discriminação. Não se trata de dividir responsabilidades, mas de exercer co-responsabilidade[8], e a legislação tem um papel fundamental na construção do modelo de Estado brasileiro.

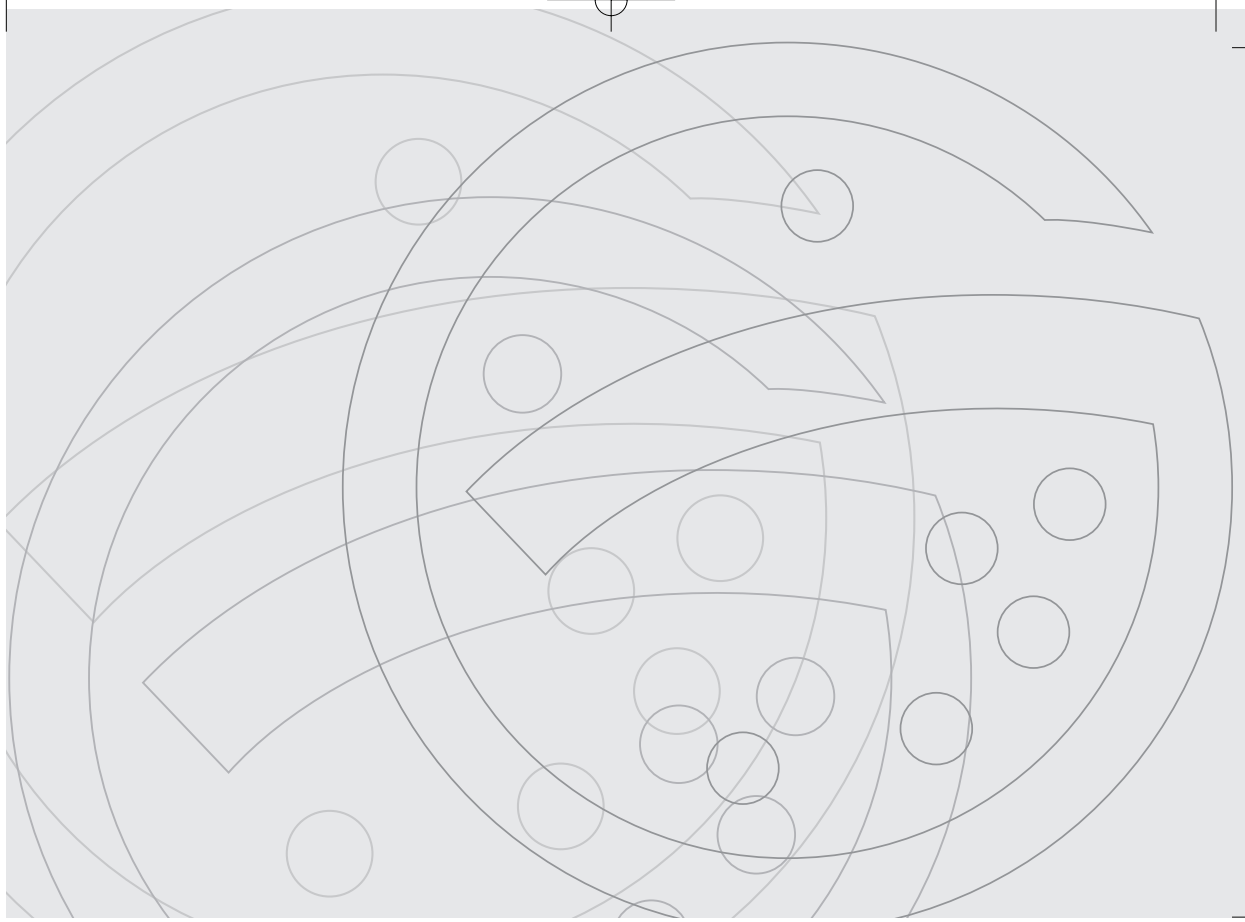
É nesse contexto de profundas alterações e demandas que se insere o presente trabalho, cujo propósito é apresentar ao leitor uma descrição sistemática da regulação do Terceiro Setor no Brasil, acompanhada da transcrição da legislação relevante. Para o administrador ou o patrocinador de uma entidade sem fins lucrativos, pretende mostrar a legislação pertinente e servir de apoio para a tomada de decisões. Para o estudioso que busca novas soluções legislativas para o Terceiro Setor, traçar um retrato irretocado do cenário atual, para definição de oportunidades de mudança.

O livro está organizado de forma a possibilitar a rápida consulta às normas relevantes sobre os mais diversos aspectos da gestão de uma organização da sociedade civil. Assim, são abordados os principais aspectos da constituição, funcionamento e extinção de associações e fundações; seus registros e obrigações fiscais, com um estudo do regime legal de cada imposto isoladamente; as obrigações trabalhistas, com trabalhadores remunerados e voluntários; os títulos e certificados emitidos pelo poder público; e os instrumentos de financiamento públicos e privados para projetos de cunho social, educacional, ambiental e cultural. Na segunda parte, estão reunidos os textos legais relevantes citados ao longo da primeira parte.

8. Cf. Neylar Vilar Lins, "Não se trata de dividir responsabilidades, mas de exercer a co-responsabilidade", *in O novo conceito de filantropia: A contribuição do Terceiro Setor para o desenvolvimento sustentado do país,* São Paulo, CIEE, 1999, pp. 44-51 (Coleção CIEE nº 29).

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 24

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 25



Capítulo I

ASSOCIAÇÕES

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 26

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 27

A primeira tarefa com que as pessoas se deparam quando decidem investir na criação de uma entidade do Terceiro Setor é escolher a forma jurídica mais adequada ao patrimônio de que pretendem dispor, o número de pessoas com que contam para colaborar e os propósitos e práticas gerenciais que planejam adotar. Resolver essa tarefa é o primeiro passo para construir uma organização estável institucionalmente, o que, com certeza, contribuirá sobremaneira para o alcance de seus propósitos e sua perpetuação no tempo.

Mas, afinal, quais são as diferenças entre uma associação e uma fundação? Que é um instituto? E uma sociedade civil? Quais suas vantagens e desvantagens para o propósito almejado? Neste capítulo estudaremos a criação e o funcionamento das associações e no capítulo seguinte, as fundações.

Os conceitos de associação, sociedade civil e instituto

Uma associação pode ser definida como *uma pessoa jurídica criada a partir da união de idéias e esforços de pessoas em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa*. A sociedade civil existente no Código Civil de 1916, por sua vez, era uma pessoa jurídica criada pela união de pessoas, porém, via de regra, com finalidade de lucro, tais como as sociedades de profissões regulamentadas (advogados, arquitetos, contadores, etc.) ou as sociedades de gestão de patrimônio próprio e atividades afins. É importante notar que o Código Civil de 1916 não fazia nenhuma distinção entre sociedade e associação[9]. As sociedades civis foram extintas no Código Civil de 2002.

Situação diversa ocorre com os institutos, pois, embora o termo componha a razão social de entidades, não corresponde a uma espécie de pessoa jurídica, podendo ser utilizado por uma entidade governamental ou privada, lucrativa ou não lucrativa[10], constituída sob a forma de fundação (IBGE ou Fipe) ou de associação (por exemplo, Instituto Ayrton Senna). Usualmente, vemos o termo "instituto" associado a entidades dedicadas à educação e pesquisa ou à produção científica.

Maria Helena Diniz, citada por Edson José Rafael em sua conceituada obra *Fundações e direito*, ensina claramente que *tem-se a associação quando não há fim lucrativo ou intenção de dividir o resultado, embora tenha patrimônio, formado por contribuição de seus membros para obtenção de fins culturais, educacionais, esportivos, religiosos, recreativos, morais etc.*

9. Cf. Jero Oliva, *Manual das sociedades e associações civis*. 1ª ed., Rio de Janeiro, Aide, 1988, p. 11.

10. Tomáz de Aquino Resende, *Roteiro do Terceiro Setor*. 1ª ed., Belo Horizonte: Publicare, 1999, p. 21.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 28

Não perde a categoria de associação mesmo que realize negócios para manter ou aumentar seu patrimônio, sem, contudo, proporcionar ganhos aos associados, por exemplo, associação esportiva que vende aos seus membros uniformes, alimentos, bolas, raquetes etc., embora isso traga, como conseqüência, lucro para a entidade. A sociedade civil, por sua vez, é a que visa fim econômico ou lucrativo, que deve ser repartido entre os sócios, sendo alcançado pelo exercício de certas profissões ou pela prestação de certos serviços técnicos[11]. Entre as sociedades civis, citamos aquelas dedicadas a profissões regulamentadas, como advocacia e contabilidade, e as dedicadas a ofícios, como pintura e corretagem de planos de consórcios.

Diferenças entre cunho social e cunho associativo

Dessa forma, as principais características de uma associação são a reunião de pessoas e a finalidade não-lucrativa. Entretanto, o fato de criarmos uma associação não implica necessariamente a criação de uma entidade de cunho social, pois diversos propósitos podem não visar ao lucro, mas, mesmo assim, não servir de proveito de todos. Casos típicos são os clubes recreativos, de acesso restrito a sócios, eventualmente com critérios rígidos de admissão, e as associações que visam divulgar interesses particulares de seus associados, como os clubes de colecionadores de selos ou automóveis importados. Portanto, é oportuno distinguirmos o cunho associativo do cunho social ou, adotando outro critério de separação, aquelas destinadas ao benefício mútuo daquelas dedicadas ao benefício público.

Buscando apoio nas ciências exatas, podemos definir as entidades de cunho associativo ou de benefício mútuo como aquelas de natureza endógena, ou seja, que dedicam suas ações ao benefício de seus quadros sociais. Já as entidades de cunho social ou de benefício público são aquelas de natureza exógena, que atuam em favor daqueles que estão fora de seus quadros sociais. Tal distinção é essencial para identificarmos as associações que deverão ser beneficiadas com vantagens fiscais para si e seus patrocinadores e aquelas que não receberão tais benefícios. Essa diferença, como veremos, não existirá nas fundações, pois estas têm por definição um fim público, em benefício da coletividade.

A Constituição Federal assegura, dentre as garantias fundamentais do cidadão, a plena liberdade de associação para fins lícitos, sendo vedada a

11. Maria Helena Diniz, *Curso de Direito Civil brasileiro*. 9ª ed., São Paulo, Saraiva, 1993, vol. 1, p. 120, *apud* Edson José Rafael, *Fundações e direito,* 1ª ed., São Paulo, Melhoramentos, 1997, p. 51.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 29

interferência estatal nas associações. Portanto, em que pese o grau de liberdade de associação sem comparação na América Latina, como nos informa José Eduardo Sabo Paes, *vedada estará a formação de: a) associação com fins ilícitos, proibidos por lei, cujas atividades forem atentatórias à moral, aos bons costumes e à ordem pública; b)* societa criminis, *conluio entre duas ou mais pessoas para a prática de um determinado crime (...); c)* societa sceleris, *ou seja, associação que tem por finalidade reunir malfeitores para a prática de crimes, organizar quadrilhas (Código Penal, art. 288) ou tramar conspiração; d) associação política paramilitar, que busca a realização de objetivos políticos com organizações de caráter militar (CF, artigos 5º, XVII,* in fine, *e 17, parágrafo 4º)*[12].

Constituição, estatutos e dirigentes

Para criar uma associação[13], basta reunir em assembléia no mínimo duas pessoas com maioridade civil[14] que tenham o propósito de associar-se para uma finalidade lícita e não lucrativa. Essa assembléia poderá ser realizada em qualquer lugar que se preste a tal fim, não requerendo convocação pela imprensa ou mesmo escrita.

Reunidos os convidados, deverão ser expostos pelo anfitrião, ou por qualquer pessoa por ele indicada, o objetivo da reunião e os propósitos que se pretendem alcançar com a criação da associação. Antes do início dos debates, deverá ser formada uma mesa diretora, destinada a conduzir com maior eficiência o processo de troca de idéias e apreciação de propostas. Ela deverá ser composta, no mínimo, de um presidente dos trabalhos e de um secretário, que lavrará a ata, e ser eleita pelos presentes em votação simples, mas é usual que se faça por aclamação.

Eleita a mesa diretora e iniciados os trabalhos, é recomendável que seja distribuída aos presentes uma minuta previamente preparada do estatuto social, que deverá ser simples e claro, com as seguintes previsões[15]:

12. José Eduardo Sabo Paes, *Fundações e entidades de interesse social*. 1ª ed., Brasília, Brasília Jurídica, 1999, p. 32.

13. Atentar também para os artigos 53 a 61 do Código Civil (2001).

14. Detêm maioridade civil as pessoas de mais de 18 anos; as casadas; aquelas estabelecidas no comércio; as emancipadas ou com curso superior completo.

15. Para ver os requisitos mínimos legais, consultar o artigo 54 do Código Civil (2002).

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 30

- a denominação, os fins, a sede e o tempo de duração da associação;
- as condições para admissão, demissão e exclusão do quadro social e, eventualmente, as categorias de associados;
- os direitos e deveres dos associados, que poderão ser diferenciados;
- as fontes de recursos financeiros para a manutenção da entidade e seus objetivos, que poderão contemplar mensalidades;
- as atribuições e a forma de composição e funcionamento dos órgãos de direção, com a recomendação de números ímpares de participantes, a deliberação em voto unitário e a eleição para mandatos de no máximo três anos;
- a representação ativa e passiva da entidade em juízo e fora dele, em geral exercida pelo presidente;
- a (não) responsabilidade subsidiária dos associados pelas obrigações assumidas pela associação;
- as condições para alteração do estatuto;
- as causas para dissolução da entidade e o destino a ser dado ao patrimônio social.

Caso a entidade pretenda buscar, em futuro próximo, os títulos e qualificações existentes para gozo e oferecimento de vantagens fiscais, é recomendável que o estatuto contemple, desde já, os requisitos de tais certificações, de modo a evitar que haja alterações posteriores. Os requisitos constam no quinto capítulo deste estudo.

Aprovado o estatuto social, deverá ser procedida à eleição dos dirigentes da entidade para cumprir o primeiro mandato. O presidente dos trabalhos deverá empossar formalmente os eleitos em seus cargos para que estes usufruam os direitos e deveres a eles inerentes. Aqui vale ressaltar que, apesar da obviedade do bom senso, não é possível que uma mesma pessoa ocupe em órgãos de administração cargos que exerçam fiscalização recíproca, tais como diretoria e conselho fiscal.

Não existindo mais assuntos a serem tratados, deverá ser redigida a "ata da assembléia de constituição", recomendando-se fazê-lo em folhas digitadas no computador, que conterá a identificação de todos os presentes e a transcrição dos fatos ocorridos, o texto integral do estatuto aprovado e a relação dos dirigentes eleitos, com o relato de sua posse. Todos os presentes e, principalmente, os eleitos deverão ser corretamente qualificados, com nome, nacionalidade, profissão, estado civil, endereço, número da cédula de identidade e de inscrição no CPF (obrigatório para os dirigentes)

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 31

Registro dos atos constitutivos

A existência jurídica da associação somente começará com o registro dos atos constitutivos no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas da comarca da sede da entidade, procedimento que em geral demora cerca de uma semana. O registro deverá ser pedido em requerimento preparado de acordo com o padrão do cartório, assinado por pessoa com poderes de representação legal da entidade, na forma do estatuto. É praxe[16] que tal requerimento seja acompanhado de no mínimo duas vias da ata da assembléia de constituição da entidade, devidamente visadas por advogado regularmente inscrito na OAB. Obtido o registro, deverá ser providenciada a inscrição no CNPJ (antigo CGC) e na prefeitura, bem como nos demais órgãos de controle (secretarias de Saúde, Educação ou Promoção Social), de acordo com a natureza da entidade.

Extinção de associações

As associações podem ser extintas por deliberação de seus associados, na forma do estatuto social, usualmente em assembléia especialmente convocada para tal fim e instalada com *quorum* qualificado (metade mais um dos associados)[17].

A assembléia que deliberar a extinção poderá eleger um liquidante, que apurará os bens e dívidas da entidade, procedendo ao pagamento das últimas e relacionando os primeiros. Caso o levantamento já tenha sido previamente realizado, a assembléia deverá deliberar a destinação do patrimônio, depois de satisfeitas as dívidas, devendo-se atentar para eventuais restrições impostas por títulos e qualificações usufruídas pela entidade.

Outra forma de extinção é a decisão judicial transitada em julgado[18].

Filiais de associações estrangeiras

A legislação brasileira é muito escassa de normas que tratam das associações estrangeiras. A base de referência é o artigo 11 da Lei de Introdução ao Código Civil[19] (LICC), que reconhece personalidade jurídica às associações, sociedades civis e fundações estrangeiras, desde que estas tenham sido

16. O artigo 121 da Lei de Registros Públicos (Lei 6.015 de 31/12/1973) exige duas vias, mas alguns cartórios solicitam três cópias.

17. A alteração do estatuto poderá ser deliberada, respeitado o *quorum* fixado no estatuto (art. 59, § único, do Código Civil – 2002).

18. Conforme artigo 5º, XIX, da Constituição Federal.

19. Decreto-Lei 4.657 de 4/9/1942.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 32

regularmente constituídas segundo o que dispuser a lei de seu país de origem acerca da criação de pessoas jurídicas. Assim, a formação da personalidade, a denominação e a capacidade jurídica, dentre outros aspectos, serão regidas pelas leis daquele país e não pela legislação brasileira. Devido ao reconhecimento expresso do artigo 11 da LICC, a associação estrangeira poderá praticar no Brasil quaisquer atos, com exceção daqueles que dependam de autorização do poder público.

Se a direção da entidade optar por incrementar sua atuação no país e para tanto requerer a criação de filiais ou agências para sua melhor administração, dois caminhos serão possíveis: o primeiro é a criação de uma associação no Brasil, que teria personalidade jurídica distinta de sua mantenedora (a entidade estrangeira), mas que utilizaria a mesma denominação, logotipos, estrutura de comando e estatuto, com os ajustes eventualmente necessários por força dos ditames legais estudados neste capítulo; a segunda alternativa é a manutenção da mesma personalidade jurídica, criando-se uma filial no Brasil, para o que será necessária a autorização do ministro da Justiça, por meio de ato aprovando o estatuto social, que deverá ser traduzido e publicado no *Diário Oficial*.

Como orienta o Ministério da Justiça[20], *com a autorização, não perde a entidade o seu caráter de estrangeira. Quaisquer prerrogativas conferidas às sociedades nacionais, que forem além do regime comum de direito privado, somente serão extensíveis às sociedades ou fundações estrangeiras autorizadas se houver reciprocidade de tratamento nos seus países de origem para as associações ou fundações brasileiras, ressalvados os casos em que a lei brasileira não permitir, expressamente, a concessão de vantagem ou prerrogativa (como é o caso, por exemplo, da declaração de utilidade pública federal, disciplinada pela Lei 91, de 28/8/1935, cujo artigo 1º, interpretado* a contrario sensu*, veda a declaração para sociedades, associações ou fundações constituídas no estrangeiro).*

O procedimento para obtenção da autorização ministerial[21] tramitará na Divisão de Outorga e Títulos do Ministério da Justiça. O pedido deverá ser subscrito por um procurador da entidade, com domicílio no Brasil, podendo ser enviado pelo correio. Os documentos que acompanharem o pedido serão originais, ou cópias autenticadas por cartório brasileiro. Caso a documentação

20. *Manual para requerimento de autorização para funcionamento no Brasil de sociedades civis, associações e fundações estrangeiras*. 1ª ed., Brasília, Imprensa Nacional, 1992, p. 10.

21. A competência foi delegada ao ministro da Justiça pelo Decreto 3.441, de 26/4/2000.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 33

seja insuficiente, o procurador será notificado para suprir as deficiências apontadas, com a indicação do prazo para o seu cumprimento (usualmente 30 dias), sob pena de arquivamento do pedido. Se isso ocorrer, a entidade poderá pedir seu desarquivamento a qualquer tempo, juntando o documento requerido, devidamente acompanhado da justificativa do atraso em sua apresentação. Na hipótese de indeferimento do pedido pelo Ministério da Justiça, será possível pedir reconsideração ao presidente da República.

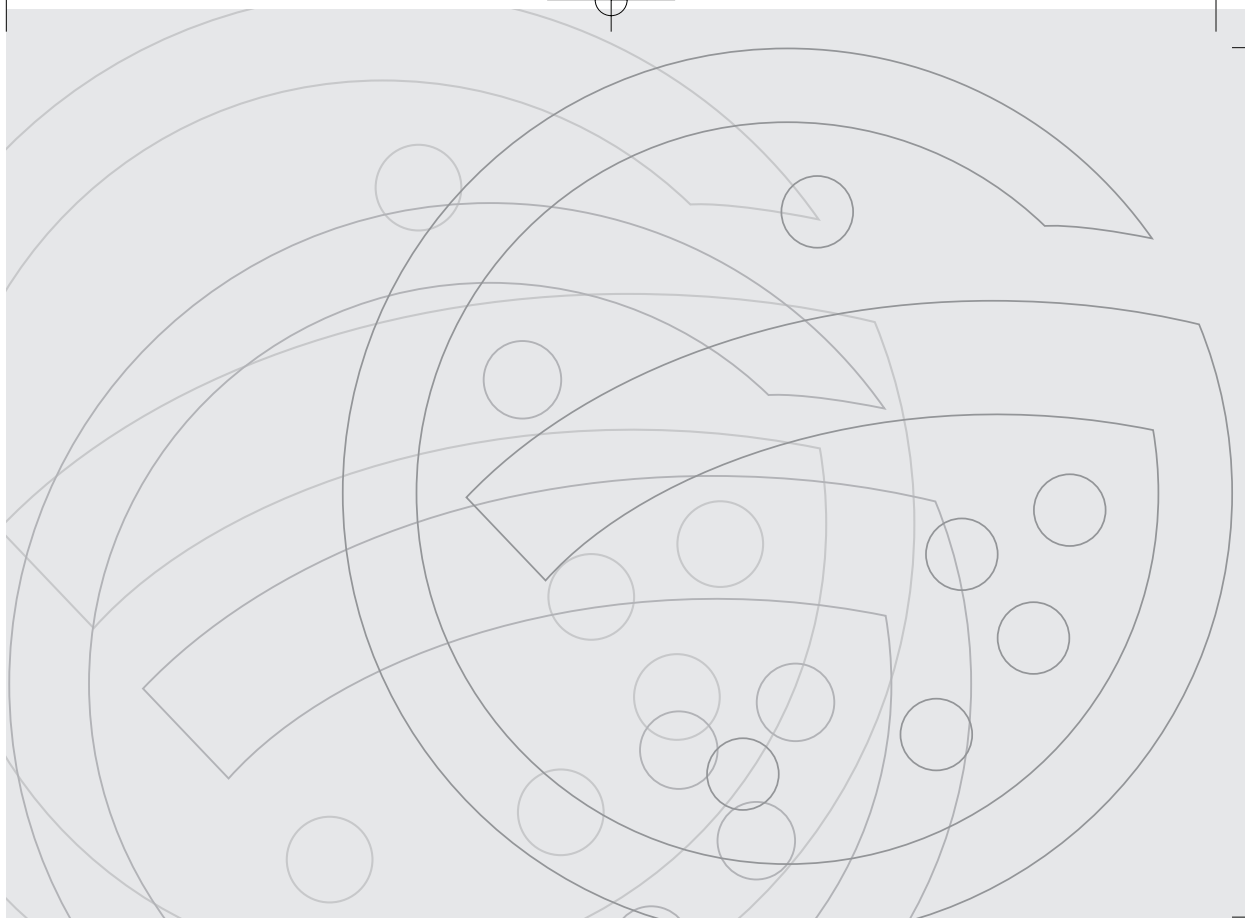
Os documentos necessários à instrução de pedidos são os indicados abaixo, os quais, se emitidos no exterior, deverão ser autenticados, na forma da lei nacional da instituição requerente, e legalizados no consulado brasileiro com jurisdição sobre sua sede:

- requerimento de autorização dirigido ao Exmo. Sr. Ministro da Justiça e firmado pelo procurador no Brasil;
- inteiro teor do estatuto, acompanhado de certidão do serviço notarial e de registro no exterior que tem organização estrangeira constituída conforme a legislação do seu país de origem;
- ata da deliberação que autorizou o funcionamento da organização estrangeira no Brasil;
- ata da eleição da atual diretoria e demais órgãos de administração, acompanhada de uma qualificação completa, com nome, nacionalidade e domicílio, de cada um dos seus administradores;
- procuração por instrumento público ou particular, neste último caso, acompanhada de reconhecimento do nomeante, designando o representante legal da organização estrangeira no Brasil, que deverá possuir no território nacional, conferindo-lhe poderes expressos para aceitar as condições exigidas pela xxxxxx tratar de qualquer questão de interesse da organização, resolvendo-a definitivamente, e podendo xxxx demandado administrativa ou judicialmente.

Os documentos em língua estrangeira deverão ser apresentados com as respectivas traduções para o português feitas por tradutor juramentado.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 34

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 35



Capítulo II

FUNDAÇÕES

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 36

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 37

Conceito de fundação

Quando observamos a forma de constituição de pessoas jurídicas de direito privado, sejam elas sociedades civis, limitadas ou por ações, apenas para citar as mais usuais, notamos que todas têm um denominador comum: decorrem da reunião de pessoas que se propõem trabalhar juntas por um objetivo comum. Uma fundação é um tipo especial de pessoa jurídica, pois pode ser constituída a partir da decisão de um só indivíduo. Essa modalidade ainda é pouco usual e responde por 12% das fundações constituídas, conforme pesquisa conduzida pela Fundação Irmão José Otão em 1997[22]. E mais: pode ser criada após a morte de seu instituidor, em cumprimento a disposição testamentária. Sua constituição se dá, em um primeiro momento, pela reunião de bens e a sua destinação a uma finalidade determinada pelo instituidor.

Resende define uma fundação como *um conjunto de bens, com um fim determinado, que a lei atribui a condição de pessoa*[23]. Rafael a tem como *um patrimônio personalizado, destinado a um fim*[24]. Já Paes a define como *um complexo de bens destinados à consecução de fins sociais e determinados*[25]. A experiência dos três ilustres autores à frente da Curadoria de Fundações de Belo Horizonte, São Paulo e Brasília, respectivamente, nos auxilia a definir uma fundação como um *patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por iniciativa de seu instituidor.*

As fundações podem ser criadas pelo Estado, assumindo natureza de pessoa jurídica de direito público, ou por indivíduos ou empresas, quando assumem natureza de direito privado. Por opção de escopo, neste trabalho estudaremos apenas as fundações de direito privado, recomendando a leitura das obras de Resende, Rafael e Paes para uma elucidação mais abrangente.

Porém, antes de adentrar na sua constituição e funcionamento, julgamos oportuno discorrer a respeito do papel do Ministério Público na vida das fundações, o que sói acontecer por meio de promotorias de justiça especializadas, as curadorias de fundações.

---

22. Maria Cecília Kother, *Aspectos da estrutura e funcionamento das fundações privadas no Brasil*. 1ª ed., Porto Alegre, PUC-RS, 1997, p. 12.

23. Tomáz de Aquino Resende, *Novo manual de fundações*. 1ª ed., Belo Horizonte, Inédita, 1997, p. 21.

24. Edson José Rafael, *Fundações e direito*. 1ª ed., São Paulo, Melhoramentos, 1997, p. 128.

25. José Eduardo Paes, *Fundações e entidades de interesse social*. 1ª ed., Brasília, Brasília Jurídica, 1999, p. 33.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 38

O papel do curador de fundações

O artigo 66 do Código Civil dispõe que *velará pelas fundações o Ministério Público, onde situadas*. Para entender essa disposição de lei, devemos voltar à definição de fundação e observar que ela é um patrimônio destinado a um bem comum, o qual, sendo em favor da coletividade, não mais pertence ao seu instituidor, não é de seus dirigentes e usuários, nem tampouco integra os bens do Estado. É para o bem de todos, mas não é de ninguém, requerendo, assim, que seja protegido de maneira especial.

Ao longo do tempo, essa proteção foi assegurada pelo Ministério Público, cuja atribuição maior está inscrita no artigo 127 da Constituição, que o define como uma "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".

Como decorrência do grande número de fundações existentes no Brasil e considerando as necessidades da adequada supervisão de suas atividades, foram criadas em algumas comarcas as promotorias de justiça especializadas, onde um promotor, denominado "curador de fundações", exerce os atos de fiscalização que lhe foram outorgados pela lei, previstos no artigo 66 do Código Civil e de 1.199 a 1.204 do Código de Processo Civil.

A supervisão ou velamento *consiste na aprovação dos estatutos e das suas reformas; em velar para que os bens não sejam malbaratados por administrações ruinosas, ou desviados dos destinos a que os aplicou o instituidor; e em verificar se a fundação se pode manter; ou se o patrimônio deve ser incorporado no de outra que se proponha a fins semelhantes*[26]. Ou seja, consiste em uma constante vigilância da entidade, acompanhando os fatos mais relevantes de sua existência desde seu nascimento, eis que o curador deve aprovar o estatuto e autorizar seu registro no Cartório de Pessoas Jurídicas. Obviamente, o acompanhamento não implica a interferência cotidiana na gestão da fundação, até porque, em geral, há apenas um único representante do Ministério Público encarregado de todas as fundações sediadas em sua comarca. Todavia, sua função é abrangente a ponto de poder substituir processualmente os administradores da fundação, sempre que necessário, para a salvaguarda dos interesses dela. Esclarecedora nesse sentido é a jurisprudência consolidada de nossos tribunais:

26. Clóvis Bevilácqua, *Código Civil Comentado,* v. I, p. 234.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 39

> "O Ministério Público pode examinar escritas, solicitar informações, pedir prestação de contas, requerer inquéritos policiais, pedir a prisão preventiva de mesários, iniciar ação penal, pleitear anulação de assembléias e resoluções, pleitear também rescisões de contratos, enfim tudo o que se fizer mister para que a finalidade da fundação não se desencaminhe nem se dilua." (RT 288: 218)

Constituição de fundações

Conforme Maristela Basso[27], a constituição de uma fundação requer uma *manifestação inequívoca de vontade do fundador, feita mediante escritura pública ou testamento (artigo 62 do CC)*, em que conste, dentre outros quesitos, a dotação inicial de patrimônio livre de qualquer ônus ou embaraço legal (artigo 62 do CC), a qual pode ser feita em dinheiro e outros bens corpóreos (imóveis, objetos de arte, jóias etc.) ou até em bens incorpóreos, desde que providos de valor econômico (marcas, direitos de imagem, direitos autorais etc.). Embora a lei não defina um mínimo, o valor dos bens deve ser suficiente para o objetivo proposto pelo instituidor. Caso não seja considerado suficiente, o curador poderá determinar que os bens sejam incorporados a outra fundação, se diversamente não dispôs o instituidor (artigo 63 do CC).

A manifestação de vontade do instituidor deverá também conter de maneira clara e bem especificada os fins a que a fundação se destina, que deverão ser lícitos, não lucrativos e de interesse coletivo.

Como ensina Maria Helena Diniz, *até o momento do registro do ato de instituição da fundação, o instituidor pode desistir da liberalidade a que se propõe, porque o bem continua no seu patrimônio, uma vez que, ainda, não existe a pessoa jurídica, mas, após isso, o patrimônio fica vinculado ao escopo fundacional e às normas estatutárias. Personificada a Fundação (...) seus instituidores têm de cumprir a promessa de transferir os direitos sobre imóveis e móveis e efetuar os pagamentos assumidos. Não mais lhes será, portanto, permitida a revogação das liberalidades feitas*[28].

27. Maristela Basso, *Fundações privadas nos países do Mercosul: Uma análise comparada*. Anais do I Encontro de Fundações do Mercosul, Porto Alegre, Cebraf, 1997, p. 67.

28. Maria Helena Diniz, *Direito fundacional*. 1ª ed., São Paulo, Editora Oliveira Mendes, 1998, p. 24.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 40

Se a instituição for criada em vida, o esboço do estatuto e a indicação dos nomes dos primeiros dirigentes deverão ser apresentados ao Ministério Público, que os avaliará em quinze dias, podendo aprová-los, apresentar as modificações que julgar pertinentes ou negar sua aprovação (artigos 65 e 66 do CC e 1.201 do CPC). Caso a instituição seja feita via testamento, essa avaliação prévia fica dispensada. Aprovado o estatuto, será autorizada a lavratura da escritura definitiva de instituição da fundação em cartório de notas de livre escolha do instituidor, e ao ato deverá comparecer o curador para intervir como anuente. O procedimento seguinte é o registro dos atos constitutivos (escritura) da entidade no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas, o que representará a aquisição da personalidade jurídica pelo patrimônio destinado à fundação. Caso a mesma escritura tenha sido utilizada para transferência de bens imóveis, o documento também precisará ser levado para registro nos cartórios de registro de imóveis correspondentes, para registro em nome do novo proprietário.

A posse dos membros eleitos do conselho curador e da diretoria e, eventualmente, de outros órgãos estatutários se fará em seqüência, mediante termo específico firmado em livro de atas do respectivo órgão, o que, eventualmente, pode ocorrer na própria escritura de instituição. Aqui vale apontar que o conselho curador tem, dentre suas atribuições, a fiscalização da diretoria. Em vista disso, a exemplo do recomendado no capítulo referente às associações, não será possível que uma mesma pessoa ocupe assento nos dois órgãos, em face do conflito de interesses.

Obtido o registro, deverá ser providenciada a inscrição da entidade no CNPJ (antigo CGC) e na prefeitura, bem como nos demais órgãos de controle (secretarias de Saúde, Educação ou Promoção Social), de acordo com a natureza da fundação.

As alterações estatutárias deverão ser procedidas mediante deliberação do conselho curador, ouvido o curador de fundações e, se possível, o instituidor. A entidade, deverá também enviar ao Ministério Público, no prazo e na forma determinados pela Procuradoria Geral da Justiça da unidade da federação onde se encontra sediada, um relatório detalhado de suas atividades no ano anterior, acompanhado das demonstrações financeiras e, se existentes, dos relatórios dos auditores independentes.

Extinção de fundações

As fundações podem ser extintas caso seu objeto se torne ilícito, impossível ou inútil, ou vença seu prazo de existência (artigo 69 do CC), por iniciativa do Ministério Público ou qualquer interessado. Podem, também, ser extintas

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 41

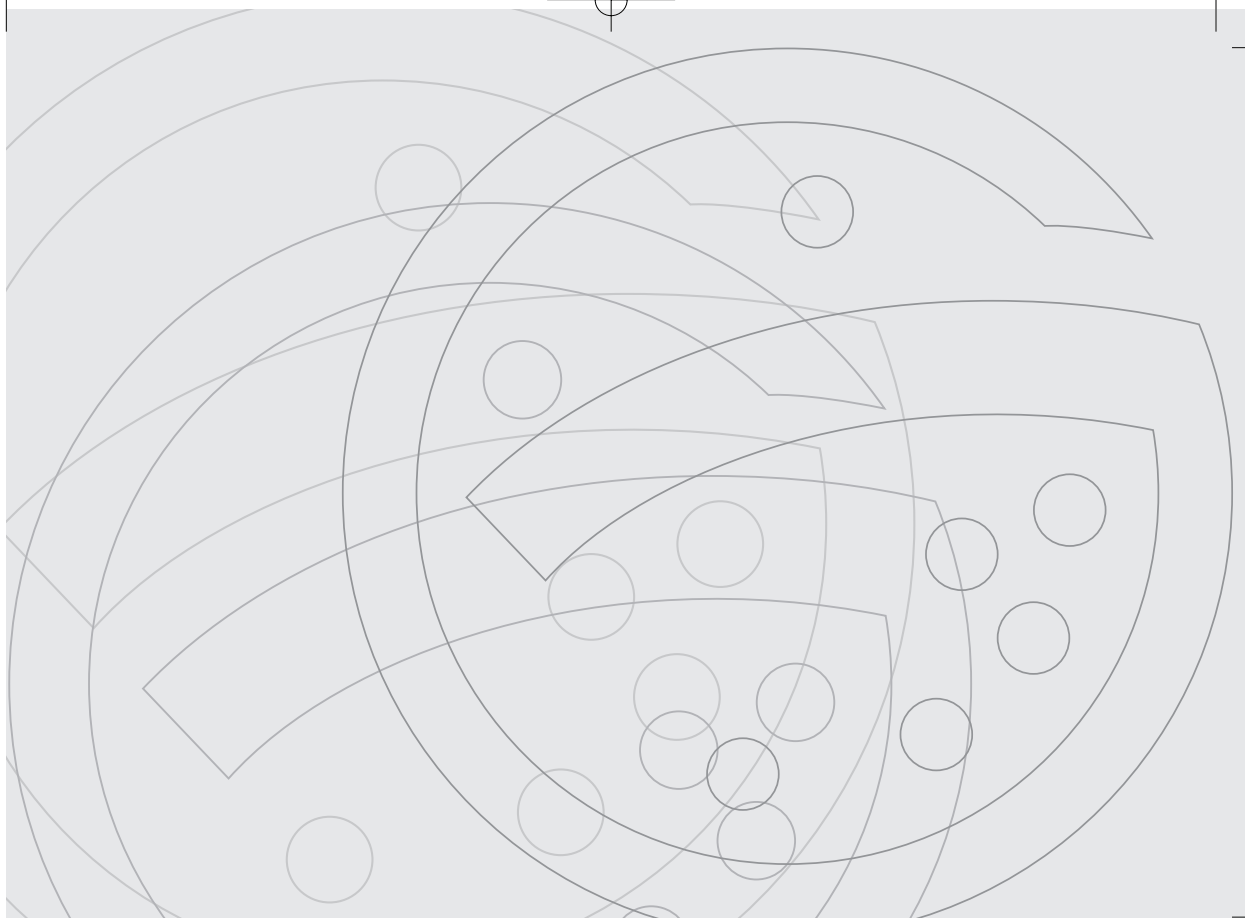
por seu conselho curador, na forma do estatuto social, usualmente em reunião especialmente convocada para tal fim e instalada com *quorum* qualificado (metade mais um dos conselheiros), com voto favorável de dois terços dos presentes e aprovação do Ministério Público.

A extinção deverá ser declarada judicialmente, com obrigação de citação do seu eventual administrador, apurando-se no curso do processo os bens e dívidas da entidade e procedendo ao pagamento das últimas e relacionando os primeiros. A sentença que decretar a extinção deverá dispor sobre a destinação do patrimônio líquido, devendo atentar para eventuais restrições impostas por títulos e qualificações usufruídas pela entidade.

Filiais de fundações estrangeiras

O regime de autorização de funcionamento de filiais de fundações estrangeiras é o mesmo aplicado às associações estrangeiras, já estudado no capítulo precedente.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 42



Capítulo III

REGISTROS E OBRIGAÇÕES FISCAIS

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 44

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 45

Imunidade tributária

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso VI, alínea *c,* estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir imposto sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Mais adiante, no parágrafo 4º, estabelece que as vedações compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as atividades essenciais das entidades.

No ensinamento de Cretella Junior, *o fundamento da imunidade aos impostos nesses dois casos – educação e assistência – é claro, revelando o espírito do constituinte, que pretendeu incentivar toda a iniciativa privada, no setor educacional e assistencial (...)*[29]. Como o legislador não fez nenhuma restrição*, a imunidade independe da forma jurídica da instituição*[30], de modo que a fruição do benefício é assegurada àquelas que adotem a forma de fundação ou associação, indistintamente, não dependendo, também, de decurso de prazo ou de qualquer ato formal de reconhecimento por parte do Estado, até mesmo declaração de utilidade pública. O benefício é imediato, podendo ser gozado desde a constituição da entidade.

A referida norma, porém, não definiu o que é uma *instituição de educação e assistência social;* apenas garantiu-lhe a imunidade a impostos sobre suas rendas, patrimônio e serviços, e desde que estes sejam relacionados com as *atividades essenciais da entidade, atendidos os requisitos da lei.*

O texto constitucional remete à lei – no caso, o Código Tributário Nacional – a fixação de outros requisitos para o gozo da imunidade. Este dispôs, em seu artigo 14, que a entidade deverá atender, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão.

29. José Cretella Junior, *Comentários à Constituição de 1988.* 2ª ed., São Paulo, Forense Universitária, 1993, v. VII, p. 3560.

30. Bulhões Pedreira, *Imposto sobre a Renda – Pessoas jurídicas.* Rio de Janeiro, Justec, 1979, v. I, p. 96.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 46

Também aqui não se vislumbra uma definição legal do que seja uma instituição de educação e assistência social, posto que a norma apenas enumera os requisitos para o gozo da imunidade.

Assim, para que possamos identificar melhor quem, de fato, está amparado pela imunidade, é necessário buscar nas obras de doutrina jurídica uma conceituação do termo. Os estudos de Leopoldo Braga[31] oferecem a base para a definição de instituição de assistência social que desposamos neste estudo. Na página 55 de seu estudo, assinala o autor: *O legislador constituinte brasileiro teve em mira imunizar as entidades de fim público, desinteressadas e altruísticas, inspiradas e criadas pelo desígnio de colaborar com o Estado, suprindo-lhes as diferenças e secundando-lhes a ação paternalista na obra de educação e de assistência social. Preferiu o uso da palavra "instituições" ao da palavra "fundações", não só porque – enquanto raras – fundações há de interesse puramente privado, como ainda porque também existem associações ou corporações de tipo institucional, isto é, instituídas ou fundadas visando ao interesse geral da coletividade e, pois, com fins públicos, humanitários, beneficentes, ou filantrópicos, e não ao interesse comum dos seus próprios membros associados.*

Aliomar Baleeiro, o mais festejado autor em matéria de Direito Administrativo e também constituinte de 1946, acentuou que *a Constituição quer imunes instituições desinteressadas e nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos em suas atividades específicas*[32].

Para ser considerada uma instituição de educação e assistência social, não basta, portanto, que o estatuto social preveja a condição de que a entidade seja "sem fins lucrativos", mas também que, desde sua criação, fique claramente demonstrado, pelo objetivo estatutário e pela prática cotidiana, que a entidade não se destina à satisfação de interesses de seus instituidores ou dirigentes, mas, sim, à realização de atividades de caráter altruístico, voltadas ao interesse coletivo e ao desenvolvimento e bem-estar da comunidade em que atua. Nesse sentido também é o estudo de Helita Barreira Custódio[33], em que *o "fim público" exclusivo ou predominante é inerente ao termo técnico-jurídico "instituições", adotado pela Constituição brasileira,*

31. Leopoldo Braga, *Instituições de educação ou de assistência social*. 2ª ed., Rio de Janeiro, Borsoi, 1971.

32. Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro, Forense, 1974, p. 116.

33. Helita Barreira Custódio, *Associações e fundações de utilidade pública*. 1ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1979, pp. 83-84.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 47

para identificar as legítimas associações ou fundações de objetivos educacionais ou filantrópicos.

Ainda sobre as regras da imunidade, é importante apontar que, consoante o artigo 111 do CTN, a interpretação de normas que excluem o crédito tributário ou concedem isenção deverá ater-se à literalidade do texto, não se admitindo interpretação analógica.

Leciona Baleeiro[34] que *para reconhecer estar imune a entidade necessário se faz indagar qual o destino da receita pública de que se apropria em razão da imunidade, pois tal receita jamais poderá estar ligada a um fim privado, isto é, não poderá locupletar-se com tal receita a entidade que vise beneficiar apenas os seus associados ou a estes e a uma insignificante parcela da sociedade.*

Continua Baleeiro[35]: *a primeira distinção a fazer é entre instituição e empresa. A Constituição protege a primeira e repele a segunda. Instituição de educação ou de assistência social é aquela "no profit", desinteressada, de filantropia, que não representa meio de ganho para ninguém, mas nunca empresa particular lucrativa, como é um hospital ou uma escola, desde que representem uma fonte de receita ou lucro para o proprietário, a empresa, os fundadores ou organizadores. Não se vai ao absurdo de pretender que não seria instituição protegida por esse dispositivo a que pagasse salários aos que nela trabalham. O fato de uma instituição manter um hospital de caridade, uma creche ou um abrigo para velhos, ou ainda uma escola, não quer dizer que deixe de pagar aos que dedicam suas atividades a esse fim, desde que represente uma remuneração "pro labore", principalmente quando não atingir a importância que, em iguais condições, é paga pelas empresas.*

O artigo 14 do CTN (ver página 45) prevê o cumprimento simultâneo de três requisitos para o gozo da imunidade. O primeiro deles é a vedação à distribuição de parcela do patrimônio ou rendas da entidade, o qual visa impedir que pessoas de má-fé venham a criar entidades ditas educacionais ou assistenciais cujo real objetivo seja "assistir" os próprios instituidores. Essa proibição, como apontado por Baleeiro, não deve, porém, ser entendida como absoluta. No mesmo sentido, recentemente, a Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social, ao analisar a situação de médicos que prestam serviços profissionais a uma entidade e ao mesmo tempo

34. Aliomar Baleeiro, *op. cit.,* pp. 262 e 264.

35. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário da Constituição,* publicação nº 8 do Instituto de Direito Financeiro, Rio de Janeiro, 1959, p. 187.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 48

compõem seu conselho diretor, entendeu, para fins de continuidade da isenção da contribuição previdenciária, que *"(...) a situação de aparente conflito desses bens jurídicos resolve-se com a exegese de que o disposto no inciso IV do art. 55 (da Lei 8.212/91) restringe apenas a remuneração percebida nas funções de dirigente da entidade beneficente de assistência social. Logo, não poderá ser cassada ou não concedida a isenção, pelo fato de o dirigente exercer, de forma cumulada, outras funções e por essas ser remunerado, sob pena de afronta ao princípio da liberdade constitucional de profissão"* [36].

No mesmo caminho, a Lei 9.790, de 23/3/1999, que dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações da sociedade civil de interesse público e que foi fruto de ampla rodada de interlocução política do Conselho da Comunidade Solidária com representantes do Terceiro Setor, previu a possibilidade de remuneração dos diretores de entidades de acordo com padrões de mercado. Tal possibilidade, longe de representar uma válvula de escape sinuosa para o benefício de dirigentes, buscou criar uma ferramenta para a redução do amadorismo com que a grande maioria das entidades é gerida, contribuindo para o alcance de melhores padrões de eficiência na condução dos programas sociais e educacionais das instituições.

Recentemente, a Lei 10.637, de 30/12/2002, autorizou a remuneração de dirigentes, sem a perda da isenção ou imunidade ao imposto de renda, desde que seja com vínculo empregatício e que o salário não seja superior ao limite fixado para servidores federais.

A imunidade tributária é uma das formas de expressão de renúncia fiscal e, com o segundo requisito do artigo 14 do CTN, quer o Estado assegurar que os recursos que ele deixou de arrecadar venham a ser aplicados na atenção, assistência e desenvolvimento da população brasileira e nas atividades estatutariamente fixadas pelos instituidores. O fundamento é óbvio: o Estado brasileiro, notoriamente incapaz de atender a todas as demandas da sociedade, utiliza a renúncia fiscal como uma maneira de incentivo aos cidadãos para a realização de atividades que visem ao desenvolvimento social do país. Assim, não só o Estado, como também o povo brasileiro – destinatário final dos recursos arrecadados por impostos –, esperam que os recursos sejam aqui aplicados, especialmente na execução de programas que visem ao bem-estar comum da população.

36. Parecer CJ 639/96, de lavra de Paulo José Leite Farias, publicado no *Diário Oficial da União* de 1º/10/96.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 49

Dessa forma, se verificada a remessa de recursos para o exterior, ainda que para fins humanitários, o requisito estará sendo descumprido e sujeitará a entidade à suspensão do benefício fiscal. A remessa de recursos para fora do país, entretanto, poderá ser justificada se for solidamente comprovado que os valores se destinaram à capacitação de profissionais em cursos ministrados por entidades idôneas, não disponíveis no Brasil e essenciais à melhora do desempenho da entidade na busca de seus objetivos sociais.

Por derradeiro, a entidade deverá manter adequada escrituração de suas receitas e despesas, por contabilista habilitado, em livros que possibilitem confirmar a correção dos lançamentos nele efetuados. Pretendeu o legislador que a entidade mantenha os livros obrigatórios regularmente escriturados e em dia, de acordo com os princípios contábeis, para assegurar o correto cumprimento dos itens precedentes. Para cumprimento desse requisito, a entidade deverá atender ao constante no capítulo "NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas", integrante das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Ademais, os livros deverão estar registrados no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas e ter suas páginas numeradas e escrituradas a tinta, sem rasuras, na ordem cronológica dos fatos contábeis, apontando informações mínimas para a correta identificação da origem e do destino da transação efetuada. Deverão ainda ser mantidos ordenadamente em arquivo na sede da entidade ou no escritório do contabilista, por prazo indeterminado, pois poderão servir de prova do cumprimento de obrigações da entidade ao fisco e terceiros.

Em 1997, sob o pretexto de assegurar a continuidade da estabilidade econômica nacional ante a crise asiática, o presidente da República editou a Medida Provisória 1.602 em 14 de novembro de 1997, que em seu artigo 12, *caput*, considerava como imunes apenas as entidades de educação e assistência social que prestassem serviços para os quais tivessem sido constituídas e os colocassem à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, **"sem qualquer remuneração"**. Esse dispositivo foi alterado por ocasião da conversão da referida MP na Lei 9.532 em 10 de dezembro de 1997, que substituiu aquela enunciação pela expressão **"sem fins lucrativos"**.

A mudança do texto da medida provisória restabeleceu a possibilidade de as entidades venderem mercadorias ou cobrarem parte de seus serviços para auferir receita destinada a cobrir as despesas com atendimentos gratuitos.

Esse tema, porém, é controverso. O senso comum diz que o lucro de uma atividade é a diferença positiva entre o custo de produção e o valor de venda de uma mercadoria ou serviço. Porém, sua existência como fruto de

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 50

uma atividade comercial não é capaz, isoladamente, de desnaturar o caráter não-lucrativo de uma entidade. É preciso observar o destino que se dá ao eventual resultado positivo de tal atividade. Assim, da mesma maneira que uma empresa não se torna uma entidade sem fins lucrativos por obter prejuízo em suas operações, não se pode pretender que uma entidade seja equiparada a uma empresa por obter resultado positivo em atividades remuneradas.

Nesse sentido, vale a pena transcrever acórdão do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, publicado na página 28 da edição número 150-E do *Diário Oficial da União,* de 1999, que, ao lado de vários outros de igual sentido, assim entendeu:

> Processo 11065.001742/97-29
> Sessão de 3/2/1999 – Recurso nº 108337. Acórdão nº 201-72497
> **Recorrente:** SESI – Serviço Social da Indústria
> **Recorrido:** DRF – Porto Alegre/RS
> **Relator:** Serafim Fernandes Corrêa
> **Ementa:** PIS – Entidades de fins não lucrativos. As entidades de fins não lucrativos, nos termos da Lei Complementar nº 07/70, art. 3º, parágrafo 4º, c/c Decreto-Lei nº 2.303/86, art. 33, contribuirão para o PIS mediante aplicação da alíquota de 1% sobre a folha de pagamento. *O fato de a entidade de fins não lucrativos, no caso o SESI, vender medicamentos e sacolas econômicas não a descaracteriza como tal, de vez que as referidas operações integram os objetivos para os quais foi criada. (Destaque do autor)*

Para manter o enquadramento legal de entidade sem fins lucrativos e usufruir a imunidade assegurada pela Constituição, a organização deve cumprir os requisitos fixados nos diversos incisos do artigo 12 da Lei 9.532/97 (ver artigo 170 do RIR/99), a seguir apresentados:

I – não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados *(salvo se a entidade for qualificada como OSCIP);*

II – aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais *(regra antiga);*

III – manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão *(*idem *item anterior);*

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 51

IV – conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial *(a guarda dos documentos que lastrearam os lançamentos contábeis, até então implícita no item precedente e nas regras gerais para as pessoas jurídicas, tornou-se mais clara e deve ser colocada em prática imediatamente);*

V – apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal *(a declaração de isenção do imposto de renda já era obrigatória – até junho de cada ano – por força do artigo 856, parágrafo 3º, do RIR/94);*

VI – 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 *(a retenção e o recolhimento do IR-fonte já eram previstos no artigo 914 do RIR/94 e a da contribuição previdenciária também já estava prevista na Lei 8.212/91. As obrigações acessórias, tais como entrega da DIRF, RAIS e CAGED também já estavam previstas em normas específicas. De toda forma, esta alínea foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em medida liminar na ação direta de inconstitucionalidade número 1.802-3, em 27 de agosto de 1998);*

VII – assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de suas atividades, ou a órgão público *(esta regra já era prática corrente entre as entidades, embora não seja usual que os estatutos prevejam as hipóteses de incorporação, fusão ou cisão de entidades beneficentes, pois tais operações são mais freqüentes em entidades lucrativas);*

VIII – outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo *(não identificamos por ora quais sejam esses requisitos; é provável que seja uma abertura para regras futuras).*

Merece atenção também o disposto no parágrafo 3º do mesmo artigo 12, que, em sua redação original, considerou entidades sem fins lucrativos aquelas que não apresentem superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o referido resultado integralmente ao *incremento*

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 52

de seu ativo imobilizado. Felizmente, esse dispositivo foi alterado pela Lei 9.718, de 27/11/1998, que, sabiamente, restabeleceu o princípio do artigo 14, inciso II, do CTN, determinando que o superávit de um ano seja aplicado na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade.

Essa alteração veio ao encontro do desejo das entidades, eis que não cabe à lei decidir onde e como o contribuinte deva aplicar os seus recursos financeiros e sobras de caixa. No caso concreto das entidades beneficentes, a sobra de caixa de um ano poderá ser usada para custeio de despesas correntes no ano seguinte, pois, tendo suas rendas calcadas em doações, campanhas, subvenções e auxílios governamentais e, eventualmente, em cobrança de parte de seus serviços, não poderá assegurar receitas capazes de cobrir suas despesas. Ademais, entidade sem fins lucrativos é aquela que não visa ao lucro – somente isto –, descabendo tal exigência legal que afrontava o previsto no artigo 5º, XIX, da Constituição Federal, que dispõe ser vedada a interferência estatal no funcionamento de associações.

Outro aspecto da lei que mereceu reiterado questionamento judicial diz respeito à submissão à tributação (do IR-fonte) dos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou renda variável. A Constituição assegura a imunidade às rendas das entidades, não fazendo nenhum tipo de restrição à sua origem, que pode ser receita de aluguel, prestação de serviços, venda de mercadorias ou rendimentos financeiros. E se a Constituição não restringiu não cabe à norma infraconstitucional fazê-lo. Portanto, tal exigência é flagrantemente inconstitucional e foi derrubada pelo Supremo Tribunal Federal em 27 de agosto de 1998, ao conceder medida liminar na ação direta de inconstitucionalidade número 1.802-3 proposta pela Confederação Nacional de Saúde. Como ensina Luiz Fabião Guasque, *a decisão do Supremo retira de vigência a lei do mundo jurídico, desobrigando a todos de seu cumprimento e tornando obrigatória a sua não aplicabilidade em qualquer instância da federação*[37].

Finalmente, a exclusão de entidades educacionais e de assistência à saúde da "isenção" (na verdade, imunidade) do imposto de renda prevista no artigo 30 da Lei 4.506/64, embora atenuada pelo (incluído) parágrafo único que assegura a fruição do benefício para as entidades enquadradas nos artigos 12 e 15 da lei, infringe a supracitada norma constitucional – que as menciona explicitamente – e poderá sujeitar o Executivo a uma miríade de processos judiciais por parte de entidades que se julgarem prejudicadas.

37. Luiz Fabião Guasque, *Direito público: Temas polêmicos*. 1ª ed., Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1997, p. 130.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 53

Feitas essas considerações de natureza geral, passaremos a apontar o regime fiscal de diversos impostos e contribuições em espécie, dividindo a avaliação a partir do ente tributante.

Tributos federais

Obtenção do CNPJ/MF

Imediatamente após a constituição da entidade perante o Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas, deverá ser providenciada a inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda (CNPJ/MF) para regularização de sua condição de contribuinte de tributos federais. O procedimento a ser adotado está regulado na Instrução Normativa 200, de 13/9/2002 (*DOU* de 1º/10/2002), devendo o formulário ser firmado pelo representante legal da entidade, que indicará, também, o seu CPF pessoal como responsável pela regularidade fiscal da entidade.

O número do CNPJ/MF deverá constar de todos os recibos, contratos e documentos que gerem direitos e obrigações para a entidade, devendo o cartão de inscrição e o respectivo carimbo padronizado serem mantidos em local seguro, a fim de evitar seu mau uso por pessoas desautorizadas.

Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)

A legislação do imposto de renda incorporou os preceitos fixados no Código Tributário Nacional (leis nºs 3.470/58, artigo 113, e 5.172/66, artigos 9º, IV, *c*, e 14, I, II e III), estando a imunidade das entidades de educação e assistência social prevista no artigo 170 do Regulamento do Imposto de Renda vigente (Decreto nº 3.000, de 26/3/1999 – RIR/99).

Dessa forma, tais entidades são imunes à incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) sobre sua renda, embora continuem obrigadas a cumprir diversos outros encargos relacionados ao tributo previstos no RIR/99.

Em virtude da imunidade, os rendimentos produzidos por aplicações financeiras também estarão dispensados da retenção do imposto de renda na fonte. Se a entidade vier a sofrer indevidamente a retenção por parte da instituição financeira, com base na Lei 9.532/97, poderá pleitear sua restituição.

Situação diversa, porém, ocorre com as instituições que, não se dedicando à educação e assistência social, tenham caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e com 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, posto que gozam de uma **isenção** do imposto de renda.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 54

Isenção pode ser definida como a dispensa do pagamento do tributo devido em razão de expressa disposição da lei (ordinária ou complementar) nesse sentido. No dizer de Ruy Barbosa Nogueira, *só se pode isentar o que esteja* a priori *tributado. Em princípio, somente pode isentar o legislador que tenha competência para criar o tributo, pois a isenção é uma dispensa da obrigação de pagar*[38].

A isenção do imposto de renda não tem fundamento constitucional; ela é concedida por lei federal e, portanto, tem natureza mais precária ante a crescente demanda arrecadatória do poder público. De acordo com o artigo 15 da Lei 9.532/97, os requisitos para o gozo da isenção são rigorosamente os mesmos previstos para as entidades imunes, o que tem contribuído para gerar confusão no setor quanto à origem do direito de não pagar imposto de renda.

Entretanto, em ambos os casos, se a própria entidade for a fonte pagadora, estará obrigada a reter e recolher mensalmente o imposto de renda devido pelos beneficiários dos pagamentos (artigo 865). Ainda que deixe de reter o imposto, continuará responsável por seu recolhimento (artigo 722). Como obrigação adicional, deverá apresentar a Declaração de Informação de Retenção na Fonte (DIRF) nos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal.

Anualmente, a entidade também deve apresentar à agência da Receita Federal à qual está subordinada a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) no prazo estabelecido pela SRF. Nesse sentido a decisão a seguir transcrita:

> Decisão 40, de 4 de agosto de 1999.
>
> **Assunto:** Obrigações acessórias
>
> **Ementa:** Associação cultural. Apresentação de Declaração de Rendimentos. Nos exercícios de 1996 e 1997, a pessoa jurídica isenta estava obrigada a apresentar Declaração de Isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Para o exercício de 1998, referida entidade estava obrigada a apresentar a Declaração Anual Simplificada e, a partir do ano calendário de 1999, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ.
>
> **Dispositivos legais:** RIR/1999, artigos 170 e 179; IN SRF nºs 28/98 e 127/98.
>
> [Divisão de Tributação da 1ª Região Fiscal (Brasília), *DOU* de 9/11/1999]

38. Ruy Barbosa Nogueira, *op. cit,* p. 183.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 55

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

A propriedade rural, por força do mesmo preceito constitucional, está, em princípio, imune à incidência do Imposto Territorial Rural.

Todavia, é necessária uma análise dessa imunidade por um prisma da essencialidade de tal propriedade na busca dos objetivos sociais da entidade. Com efeito, é sabido que a maior parte das entidades do Terceiro Setor está sediada em áreas urbanas e, por conseguinte, atuando de forma mais incisiva nas cidades em que estão inseridas. Nessa acepção, a manutenção de uma propriedade rural tão-somente como reserva de valor não contempla, em nosso entender, o requisito previsto no texto constitucional e torna, portanto, a área passível de tributação do ITR.

Para que a entidade assegure o gozo da imunidade, deverá demonstrar que a propriedade rural é utilizada ou, ao menos, está inserida na proposta de consecução dos objetivos sociais (art 3º do Decreto 4382/02).

Assim, por exemplo, se uma entidade urbana de assistência às comunidades carentes dispõe de área rural relativamente próxima à sua sede e mantém, em seu estatuto, o objetivo social de profissionalização agrícola, essa área assumirá a condição de essencial ao seu propósito e, portanto, não poderá ser tributada.

Se, por outro lado, a entidade está sediada no meio rural e utiliza a área para a manutenção de uma escola ou de um núcleo de orientação à maternidade, ainda que nela não realize qualquer atividade agrícola, estará contemplada pela imunidade.

Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL)

A Contribuição Social sobre o Lucro das pessoas jurídicas, instituída pela Lei 7.689, de 15/12/1988, não excluiu expressamente as pessoas jurídicas sem fins lucrativos de seu pagamento, embora tal exclusão possa ser abstraída da própria definição de ambas: se as pessoas jurídicas atuantes no Terceiro Setor não têm fins lucrativos, não auferem lucros e, portanto, não estão sujeitas ao pagamento do tributo.

Nesse contexto, é relevante apontar que "lucro" não deve ser confundido com "resultado financeiro positivo". Lucro pode ser definido como a apropriação privada do resultado positivo da aplicação do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, e, portanto, pressupõe que a entidade trabalha em benefício de seus proprietários[39]. É fato incontroverso que o objetivo de um

39. De Plácido e Silva, *Vocabulário jurídico.* 1ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1963.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 56

empresário é receber dividendos pelo negócio que pratica, e é comum a ampliação ou redução do espectro de atividades em virtude da lucratividade auferida ou esperada em cada negócio. As entidades do Terceiro Setor, por seu turno, não exercem atividades visando ao lucro, pois atuam impulsionadas pelos seus objetivos sociais, de caráter permanente, em que o dinheiro não é o fim, mas o meio para o alcance de seus propósitos de assistência, educação e desenvolvimento do país. Se, ao final do exercício, após apuradas as receitas e as despesas, verificar-se um resultado financeiro positivo, tal valor será reaplicado integralmente em seus programas e atividades institucionais, não sendo distribuído aos dirigentes e associados.

Uma primeira hipótese aponta que estamos diante de uma situação de não-incidência do tributo. Como ensina Ruy Barbosa Nogueira, *incidência é o fato de a situação previamente descrita na lei ser realizada e incidir o tributo, dar nascimento à obrigação tributária. Neste caso a situação está incluída no campo da tributação. Tecnicamente se diz que é a ocorrência do fato gerador do tributo, ou que o tributo, como expressão da lei, incide na relação fática previamente tipificada e efetivamente realizada. (...) Não incidência é o inverso, isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência*[40]. Nesse diapasão, o resultado financeiro positivo das entidades está fora do campo de incidência da CSSL por não poder ser caracterizado como lucro.

Outra tese sustentada pelas autoridades fiscais aponta que o artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal isentou da contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei[41]. Para as entidades que, não sendo beneficentes de assistência social, tenham 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, a dispensa do pagamento é assegurada pelo artigo 15 da Lei 9.532/97. Em ambos os casos, estaríamos diante de uma situação de isenção que, paradoxalmente, é muito mais exigente para as entidades de assistência social que para as demais, mesmo que sejam clubes esportivos e recreativos. Nesse sentido, ver a Instrução Normativa SRF 390, de 30/1/2004, que reproduz o entendimento.

---

40. Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 1987, p. 183.

41. No caso, o artigo 55 da Lei 8.212, de 24/7/1991, regulamentada pelo Decreto Federal 3.039, de 28/4/1999.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 57

Uma terceira vertente doutrinária, capitaneada pelo ilustre professor Ives Gandra da Silva Martins, sustenta que o parágrafo 7º do artigo 195 versa sobre imunidade tributária. Conforme Rodrigo César de Caldas Sá, *a imunidade tributária evita que se dê ao legislador a competência para tributar determinadas pessoas ou situações. A imunidade é prevista na Constituição Federal. (...) Quando a hipótese é de imunidade, o legislador constituinte, que dá a competência para tributar determinadas situações (circulação de mercadorias, patrimônio e renda, etc.), simplesmente não dá a competência para o legislador comum tributar outras situações*[42]. Conclui Sá, apoiando-se no entendimento de Ives Gandra Martins, que *a hipótese do parágrafo 7º do artigo 195, portanto, não é de isenção, mas de imunidade tributária. O legislador constituinte definiu os papéis para a promoção da seguridade social: alguns tomam iniciativa de promovê-la diretamente*[43]*, como as entidades beneficentes e de assistência social, enquanto outras entidades – elencadas no* caput *do artigo 195 – financiam a seguridade. Por esse motivo, as primeiras ficam imunes às contribuições dessa natureza.*

A questão não é, porém, relevante apenas ao debate intelectual. A prevalência da tese de não-incidência conduz a uma situação em que a exclusão do pagamento do tributo depende unicamente da condição de entidade sem fins lucrativos. Prevalecendo a hipótese de isenção, a entidade, para poder fruir do benefício, deverá atender ao extenso rol de requisitos fixados na legislação aplicável, como também dependerá de outorga do benefício pelo ente tributante. Finalmente, ao sobrepor-se a tese da imunidade, bastaria à entidade enquadrar-se no conceito de instituição de assistência social.

Contribuição previdenciária (INSS)

A Lei 8.212, de 24/7/1991, dispôs sobre a organização e custeio da Previdência Social e, em seu artigo 55, isentou as entidades beneficentes de assistência social do pagamento das seguintes contribuições:

- contribuição previdenciária – 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços;

42. Rodrigo César Caldas Sá, *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 47, pp. 111 a 118; citação, p. 112.

43. Estando, portanto, inseridas no âmbito do artigo 194 da Constituição Federal.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 58

- contribuição para acidente do trabalho – 1% a 3%, de acordo com o grau de risco, sobre a mesma base de cálculo, para financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho;
- contribuição para o Finsocial – atualmente substituída pela Cofins;
- Contribuição Social sobre o Lucro – já abordada.

Posteriormente, o artigo 55 da Lei 8.212/91 teve suas disposições modificadas pelas leis 9.429, de 26/12/1996; 9.528, de 10/12/1997; 9.711, de 20/11/1998, e 9.732, de 11/12/1998, e todas as alterações continuam vigentes.

Atualmente a fruição da isenção está regulada pelos artigos 206 a 210 do Decreto 3.048, de 6/5/1999 e pela Instrução Normativa 3, de 14/7/2005, do MPS, que disciplinou que a entidade beneficente de assistência social deve cumprir cumulativamente os seguintes requisitos:

- ser reconhecida como de utilidade pública federal;
- ser reconhecida como de utilidade pública pelo respectivo Estado ou Distrito Federal ou município onde se encontre a sua sede;
- ser portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, devendo o certificado ser renovado a cada três anos;
- promover a assistência social beneficente aos destinatários da política nacional de assistência social;
- aplicar integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
- apresentar, anualmente, ao Instituto Nacional do Seguro Social relatório circunstanciado de suas atividades, na forma da norma;
- não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes remuneração, vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes são atribuídas pelo respectivo estatuto social.

Obtida a isenção, ela abrangerá todas as dependências[44], estabelecimentos e obras de construção civil da entidade beneficente, quando estas forem por ela executadas e destinadas a uso próprio. Assim, a obra conduzida por

44. Parecer CJ 639/96 de lavra de Antonio Glaucius de Morais, publicado no *Diário Oficial da União* de 1º/10/1996.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 59

empreiteira contratada não está beneficiada pela isenção. A mesma situação de exclusão do benefício verifica-se nas situações em que a entidade beneficiária da isenção mantenha outra empresa ou entidade dotada de personalidade jurídica própria, pois o direito ao benefício é exclusivo da entidade, não sendo extensível a terceiros. A única ressalva prevista na norma refere-se à manutenção do direito de empresa ou entidade mantida por outra que, em 24 de julho de 1991, estava no exercício do direito à isenção, desde que esse direito a ela fosse extensível pela legislação da época.

O INSS periodicamente poderá fiscalizar a entidade para certificar-se de que ela está cumprindo os requisitos e aplicando em projetos e atividades gratuitas pelo menos o valor equivalente à isenção da contribuição previdenciária por ela usufruída.

Ainda vale a pena apontar que parte dos dispositivos da Lei 9.732, de 11/12/1998, que condicionava a fruição do benefício da isenção à promoção de assistência gratuita teve sua eficácia suspensa por força de medida liminar concedida pelo Supremo Tribunal Federal em 14 de julho de 1999 na ação direta de inconstitucionalidade nº 2028-5 movida pela Confederação Nacional da Saúde, cujo inteiro teor está transcrito no presente estudo.

Contribuição para o salário-educação

A Lei 9.424, de 24/12/1996, instituiu a contribuição para o salário-educação, calculada à taxa de 2,5% sobre o salário de contribuição dos empregados de pessoas jurídicas, com o propósito de arrecadar recursos para o custeio do sistema de ensino fundamental.

Posteriormente, a Lei 9.766, de 18/12/1998, concedeu isenção do recolhimento:

- às escolas comunitárias, confessionais e filantrópicas, devidamente registradas e reconhecidas pelo competente órgão de educação, que atendam ao disposto no inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91;
- às organizações hospitalares e de assistência social, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do artigo 55 da Lei 8.212/91.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)

As entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei foram expressamente *isentadas* da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por força do artigo 6º, III, da Lei Complementar 70, de 30/12/1991, que instituiu o tributo.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 60

Recentemente, com a edição da Lei 9.718, em 27 de novembro de 1998, foi ampliada a base de cálculo da Cofins, passando o recolhimento a incidir sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

O artigo 13 da Medida Provisória 2.158-35, de 24/8/2001, excepcionou a regra geral acima para dispor em seu artigo 14 que, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o artigo 13 da mesma medida provisória, a saber:

- instituições de educação e de assistência social a que se refere o artigo 12 da Lei 9.532, de 10/12/1997;
- instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações a que se refere o artigo 15 da Lei 9.532/97;
- fundações de direito privado.

O referido artigo 12 da Lei 9.532/97 definiu como imune ao imposto de renda a instituição de educação e assistência social que preste os serviços para os quais tenha sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter suplementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. Já o artigo 15 da mesma lei definiu como isentas do imposto de renda as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais tenham sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Ou seja, o primeiro requisito para usufruir a isenção da Cofins é o enquadramento em uma das três hipóteses apontadas.

Há também outro requisito, este previsto no artigo 17 da citada medida provisória, que determina ser aplicável às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para fruição de tais benefícios, o estatuído no artigo 55 da Lei 8.212, de 24/7/1991, que apresenta as condições para gozo da isenção da contribuição previdenciária:

- ser reconhecida como de utilidade pública federal;
- ser reconhecida como de utilidade pública estadual ou municipal;
- ser portadora do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social;

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 61

- promover gratuitamente, e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;
- não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruírem vantagens ou benefícios a qualquer título;
- aplicar integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao INSS relatório circunstanciado de suas atividades.

A simples comparação entre o espectro de entidades referido no artigo 13, incisos III, IV e VIII, da Medida Provisória 2.158-35 e aquele mencionado no artigo 17 da mesma norma demonstra claramente que se trata de grupos distintos:

Natureza da entidade	**Artigo 13**	**Artigo 17**
Instituições de educação	X	
Instituições de assistência social	X	X
Instituições de caráter filantrópico	X	X
Instituições de caráter recreativo	X	
Instituições de caráter cultural	X	
Instituições de caráter científico	X	
Associações civis	X	
Fundações privadas	X	

Partindo dessa constatação, pode-se concluir que somente as entidades de assistência social e de caráter filantrópico deverão cumprir, cumulativamente, as regras dos artigos 13 e 17, cabendo às demais apenas o atendimento ao artigo 13, para fruição da isenção da Cofins.

A Secretaria da Receita Federal, consultada por contribuintes, evoluiu seu entendimento da seguinte forma:

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 62

Decisão 35, de 28 de abril de 1999.

Assunto: Cofins

Ementa: Base de cálculo. Receita bruta. Associações. A partir de 1º de fevereiro de 1999, observadas as exclusões taxativamente previstas, incide a Cofins sobre a totalidade das receitas da entidade associativa, inclusive as auferidas de contribuições e mensalidades de associados.

Dispositivos legais: Lei 9.718/1998, art. 3º.

[Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal (Paraná), *DOU* de 15/7/1999]

Decisão 29, de 28 de abril de 1999.

Assunto: Cofins

Ementa: Base de cálculo. Receita bruta. Entidades sindicais. A partir de 1º de fevereiro de 1999, observadas as exclusões taxativamente previstas, incide a Cofins sobre a totalidade das receitas da entidade sindical, inclusive as auferidas de contribuições e mensalidades de associados.

Dispositivos legais: Lei 9.718/1998, art. 3º.

[Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal (Paraná), *DOU* de 15/7/1999]

Decisão 68, de 5 de julho de 1999.

Assunto: Cofins

Ementa: Isenção. Sindicatos. Federações. A partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das entidades sindicais federativas.

Dispositivos legais: *MP 1858-6/1999, art. 14, X. (Destaque do autor)*

[Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal (Paraná), *DOU* de 3/8/1999]

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 63

Decisão 79, de 14 de julho de 1999.

Assunto: Cofins

Ementa: Isenção. Assistência social. A partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas relativas às atividades próprias das entidades beneficentes de assistência social, *atendidos os requisitos da lei.*

Dispositivos legais: CF-1988, art. 195, parágrafo 7º; Lei 9.718/1998, art. 2º, *MP 1858-6/1999, art. 14, X, e 15; Lei 8.212/1991, art. 55; Lei 9.732/1998. (Destaques do autor)*

[Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal (Paraná), *DOU* de 3/8/1999]

Decisão 14, de 20 de janeiro de 2000.

Assunto: Cofins

Ementa: Entidade de caráter cultural. Isenção. As receitas próprias das entidades de caráter cultural que preencham os requisitos para gozo do benefício previsto no artigo 15 da Lei 9.532/1997 estão isentas da Cofins em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 1º/2/1999.

Entende-se por receitas próprias as receitas típicas dessas entidades, tais como contribuições, donativos, anuidades ou mensalidades pagas para manutenção da instituição, mas que não tenham um cunho contraprestacional.

Por outro lado, as receitas de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços, tais como a mensalidade cobrada como condição para freqüentar cursos de idiomas[45], continuam sujeitas à Cofins.

Dispositivos legais: LC 70/1991; PN CST 5/1992; Lei 9.718/1998; MP 1.858/1999; Lei 9.532/1997. *(Destaque do autor)*

[Divisão de Controle Aduaneiro da 9ª Região Fiscal (Paraná), *DOU* de 11/4/2000]

A distinção do tratamento fiscal dispensado às entidades de natureza não-filantrópica é clara e vem encontrando amparo no entendimento da Receita Federal, como se pode depreender das decisões 68 e 79 da Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal, acima transcritas.

45. Esse entendimento desrespeita a Lei 9.718, posto que, tendo a entidade por objeto social a realização de cursos, as receitas deles auferidas constituem receitas oriundas de atividades próprias.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 64

À parte o nosso entendimento acima, julgamos oportuno ponderar que tanto a Lei 9.718 como a referida medida provisória têm sido questionadas por diversas empresas e entidades, que sustentam existir diversas inconstitucionalidades em seu texto.

Sem adentrar em detalhes, têm sido sustentados os seguintes argumentos para caracterizar a existência de infrações do texto constitucional:

- nulidade absoluta da Lei 9.718/98, que previu a cobrança do PIS sobre a receita bruta, posto que é inconstitucional desde a sua publicação (27 de novembro de 1998), ocorrida em data anterior à da EC 20 (15 de dezembro de 1998), que, assim, não a recepcionou;
- o conceito de faturamento previsto na LC 70 contempla apenas o resultado das atividades mercantis, não podendo confundir-se com o de receita bruta. Dessa forma, a ampliação da hipótese de incidência do PIS por lei ordinária é inconstitucional;
- a impossibilidade de revogação, por lei ordinária, da isenção conferida às entidades beneficentes de assistência social pelo artigo 6, III, da Lei Complementar 70 (que criou a Cofins), por infração do princípio constitucional da hierarquia das normas[46].

Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi instituída pela Lei Complementar 7/70 e está inserida entre as contribuições para o custeio da seguridade social, previstas no artigo 195, I, da Constituição Federal, e incide sobre o faturamento da pessoa jurídica.

O conceito de faturamento originalmente era entendido como advindo do ato de emitir faturas, ou seja, do exercício de atividade comercial, o qual, como é sabido, não é o propósito das entidades do Terceiro Setor. Consciente disso, mas pretendendo tributar de alguma forma essas entidades, o governo federal editou o Decreto-Lei 2.303/86 instituindo a metodologia que viria a ser conhecida como "PIS/Folha de Pagamento", pela qual as entidades sem fins lucrativos pagavam o PIS à taxa de 1% sobre sua folha de salários.

46. É importante apontar que diversos doutrinadores não acolhem a "superioridade normativa" pura e simples, mas sim a competência normativa própria (definida pela Constituição) para cuidar de certos assuntos, razão pela qual, em tendo uma lei complementar tratado de assunto que poderia ser versado por lei ordinária (isenção), essa lei complementar poderia ser alterada por lei ordinária. Nesse sentido, ver RE 146.733; pleno; relator, ministro Moreira Alves (RTJ 143/684).

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 65

Em 1998, com a edição da Lei 9.718/98, o governo pretendeu abandonar o conceito de faturamento para adotar o de receita bruta, que compreenderia não só a receita das atividades comerciais ("faturadas") como também as demais, como receitas financeiras e aluguéis. Como a nova lei não havia excluído as entidades sem fins lucrativos, implicava em um aumento da sua carga fiscal. Cedendo a pressões, o governo editou a Medida Provisória 2.158-35, de 24/8/2001 mantendo a metodologia do "PIS/Folha de Pagamento" não só para as entidades imunes (de educação e assistência social) como também para diversas outras entidades isentas do imposto de renda, tais como as culturais, recreativas, filantrópicas e científicas.

Em razão das inconstitucionalidades da Lei 9.718/98 – que já apontamos quando estudamos a tributação pela Cofins – o governo federal editou, mais uma vez, uma medida provisória para regular a contribuição para o PIS. A Medida Provisória 66, de 29/8/2002, foi convertida na Lei 10.637, de 30/12/2002, e criou um sistema duplo de tributação do PIS, a depender da finalidade da entidade do Terceiro Setor.

As entidades com finalidades educacionais e de assistência social, por serem imunes a impostos pelo artigo 150, VI, "c", da Constituição, continuam regidas pela legislação anterior, ou seja, pela MP 2.158-35 e, assim, autorizadas a recolher o PIS sobre a folha de pagamento. Já as demais entidades passam, a partir de 01/12/2002, a se enquadrar no regime das pessoas jurídicas com finalidade lucrativa.

De acordo com o art. 1º da Lei 10.637, a contribuição para o PIS tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Ainda de acordo com a norma, o total das receitas compreende não só a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, como também todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Dado o conceito genérico da base de cálculo e o fato de não haver ocorrido exclusão específica, integram a base de cálculo as receitas de entidades do Terceiro Setor decorrentes de doações e aplicações financeiras, além daquelas porventura recebidas a título de aluguéis, prestação de serviços e venda de mercadorias.

Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF)

A Lei 9.311, de 24/10/1996, que instituiu a Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), em seu artigo 3º, V, dispôs não incidir o tributo

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 66

sobre a movimentação das entidades beneficentes e de assistência social, nos termos do já mencionado artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal. Embora a expressão "não incide" possa dar a entender que se trata de uma situação de não-incidência, na verdade temos aqui uma situação de isenção do tributo.

O artigo 19 da Lei 9.311/96 autorizou a Secretaria da Receita Federal, no âmbito de sua competência, a expedir as normas complementares necessárias à execução da lei. No que concerne à isenção das entidades, isso veio a materializar-se com a divulgação da Instrução Normativa 531, de 30/3/2005, que, apoiando-se em parte dos requisitos fixados para a isenção da contribuição patronal para o custeio da previdência social (INSS), disciplinou o modelo de declaração a ser apresentado pela entidade à instituição financeira, condicionando-a à apresentação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) integra a categoria dos denominados "impostos indiretos", em que o ônus tributário é vinculado a um evento jurídico ou material, não dispondo, dessa forma, de instrumentos para apuração da capacidade econômica do contribuinte. Também integra, ao lado dos impostos incidentes sobre o comércio exterior e operações financeiras, o grupo dos denominados "impostos seletivos", pois sua alíquota pode ser majorada ou reduzida em conformidade com os interesses estratégicos do governo para o desenvolvimento ou desaquecimento de uma determinada área de atividade econômica. Portanto, o peso da tributação pelo IPI depende muito mais da natureza do produto industrializado do que da forma jurídica ou da capacidade econômica do contribuinte.

O artigo 48, inciso I, do Decreto 2.637, de 25/6/1998, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), amparado na Lei 4.502/64, concedeu isenção aos produtos industrializados por instituições de educação ou de assistência social, quando se destinem, exclusivamente, a uso próprio ou à distribuição gratuita a seus educandos e assistidos, no cumprimento de suas finalidades.

O RIPI disciplina também outras isenções incidentes sobre determinados produtos que, eventualmente, poderão ser objeto de fabricação de entidades do Terceiro Setor. Como as isenções dependem de autorização legal, uma alternativa a ser utilizada por entidades é o pleito para a redução da alíquota do IPI para zero, pois, neste caso, em que pese a continuidade da incidência, o impacto econômico ficaria neutralizado.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 67

Imposto de Importação

A Lei 8.032, de 12/4/1990, em seu artigo 2º, I, *b,* concedeu isenção e redução do Imposto de Importação nas operações de importação de bens sem similar nacional realizadas por instituições de educação ou de assistência social. Por força do artigo 10 do Decreto-Lei 37, de 18/11/1966, a isenção do Imposto de Importação implica a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados que seria devido pela mercadoria importada. A isenção está regulada pelo Decreto 4.543, de 26/12/2002.

Entendemos que aqui pode-se invocar a imunidade de impostos sobre o patrimônio (bem importado) das entidades, para fins de não-tributação pelo Imposto de Importação. Nesse sentido, vale a pena transcrever um elucidativo acórdão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, publicado com dezenas de outros de igual teor no *Diário Oficial da União* de 6 de agosto de 1999, que, embora verse sobre tributação recíproca entre entes estatais, adotou conceito de patrimônio plenamente aplicável às entidades do Terceiro Setor:

> Acórdão CSRF/03-02.858, de 24 de agosto de 1998.
>
> **Assunto:** Imposto sobre Importação
>
> **Ementa:** Imunidade. Fundação pública. A imunidade do artigo 150, inciso VI, letra a e parágrafo 2º, da Constituição Federal, alcança os Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, vez que a significação do termo "patrimônio" não é o contido na classificação de impostos adotada pelo CTN, mas sim a do artigo 57 do Código Civil, que congrega o conjunto de todos os bens e direitos, à guisa do comando normativo do artigo 110 do próprio CTN.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 68

Essa decisão é diametralmente oposta àquela que vinha sendo manifestada pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal em processos de consulta, como essa que transcrevemos a seguir:

> Decisão nº 1, de 11 de fevereiro de 1998.
>
> **Assunto:** Imposto sobre Importação – II
>
> **Ementa:** Instituições de educação e assistência social. Isenção.
>
> Importação de bens por instituições de educação ou de assistência social é passível de reconhecimento de isenção e não de imunidade tributária. A imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso IV, "c", da CF, refere-se exclusivamente aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços, vinculados às suas finalidades essenciais, não abrangendo os Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados. A Lei 8.032/90, artigo 2º, inciso I, alínea "b", prevê a isenção dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados incidentes nas importações realizadas por instituições de educação ou assistência social de bens sem similar nacional.
>
> **Dispositivos legais:** Art. 150, VI, "c" e parágrafo 6º, da CF, modificado pela Emenda Constitucional 3/93; arts. 176 a 179 da Lei 5.172/1966 (CTN); art. 2º, I, "b", da Lei 8.032/1990 e restabelecida pelo art. 1º, IV, da Lei 8.402/1992; e arts. 134 e 152 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 91.030/1985.

Dessa forma, como não podem existir duas definições de patrimônio para fins de fruição da imunidade constitucional, entendemos ser cabível às entidades pleitear tal reconhecimento quando do desembaraço aduaneiro de bens importados.

Imposto de Exportação

Por força do previsto no Decreto-Lei 1.578, de 11/10/1977, que definiu, em seu artigo 5º, o exportador como qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional, não há qualquer benefício concedido a entidades do Terceiro Setor. Todavia, tendo em vista o interesse do governo brasileiro no aumento das exportações, o imposto está atualmente com alíquota zerada para uma imensa maioria das mercadorias.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 69

Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro (IOC)

Este imposto, de caráter seletivo e incidente sobre todas as operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, foi instituído pelo Decreto-Lei 1.783, de 18/4/1980. Seu artigo 2º definiu como contribuinte os tomadores de crédito, os segurados, os compradores de moeda estrangeira e os adquirentes de títulos e valores mobiliários. Por não distinguir a natureza jurídica do contribuinte, não excluiu as entidades do seu pagamento. As suas alíquotas são variáveis de acordo com a transação realizada.

Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)

Da mesma maneira que o IOC, a legislação do Imposto sobre Operações Financeiras não concedeu nenhum benefício às entidades do Terceiro Setor, que o pagam, como qualquer outra pessoa jurídica, sempre que realizarem alguma operação financeira sujeita ao imposto. O imposto foi instituído pela Lei 5.143, de 20/10/1966, e sua gestão cabe ao Conselho Monetário Nacional, de acordo com os interesses da política econômica do governo federal.

Suspensão da imunidade ou isenção de tributos federais

Se a autoridade fiscal verificar que a entidade beneficiária da imunidade ou isenção está descumprindo requisito ou condição prevista na lei, expedirá notificação circunstanciada, com a indicação dos fatos que determinaram a suspensão do benefício e da data da ocorrência da infração. No prazo de trinta dias, contados da ciência da notificação, a entidade poderá apresentar sua defesa, fazendo constar alegações e provas que julgar necessárias.

O delegado ou o inspetor da Receita Federal decidirá do acolhimento ou não das alegações e provas apresentadas, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, ou, se decorrido o referido prazo de trinta dias sem manifestação da parte interessada, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração. Efetivada a suspensão da imunidade:

- a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de julgamento competente; e
- a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal, não tendo efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 70

Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência do crédito tributário serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

Tributos estaduais

Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação (ICMS)

No nível federal, o ICMS encontra-se regulado basicamente pelo Decreto-Lei 406/68 e pelas Leis Complementares 87, de 13/9/1996, e 102, de 12/7/2000, que definiram como contribuinte do imposto qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Não havendo nenhuma distinção, o imposto incide sobre todas as operações realizadas por entidades sem fins lucrativos que sejam passíveis de ser caracterizadas como fato gerador do imposto.

Assim, na hipótese de a entidade pretender comercializar mercadorias ou prestar serviços de comunicação ou transporte fora dos limites do município, deverá providenciar a obtenção de sua inscrição estadual na forma do estabelecido no regulamento do ICMS da unidade da federação em que se encontra a sua sede ou o estabelecimento que praticará tais atividades. Se não intentar praticar tais atividades, a inscrição não é necessária.

Obtida a inscrição estadual, a entidade assumirá a obrigação de manter escriturados diversos livros fiscais vinculados com o imposto (registro de entradas, saídas, apuração de ICMS, ocorrências fiscais, inventário e/ou estoques), além de providenciar a impressão de talões ou formulários contínuos de notas fiscais em gráfica credenciada pela Secretaria da Fazenda.

Não estando as entidades imunes constitucionalmente ao imposto, a redução da carga de ICMS dependerá de isenção concedida por lei estadual ou mediante convênio firmado por representantes de todas as unidades da federação no Conselho de Política Fazendária (Confaz).

O Convênio ICM 38/82, cláusula primeira, na redação do Convênio ICM 47/89, combinado com o Convênio ICMS 52/90 e o Convênio ICMS 121/95, cláusula primeira, VI, *b*, concede isenção de ICMS nas saídas de mercadoria de produção própria promovida por instituição de educação ou de assistência social, desde que:

- a entidade não tenha finalidade lucrativa e sua renda líquida seja integralmente aplicada na manutenção de seus objetivos assisten-

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 71

ciais ou educacionais, no país, sem distribuição de qualquer parcela a título de lucro ou participação;

- o valor das vendas de mercadorias em espécie realizadas pela beneficiária no ano anterior não tenha ultrapassado o limite estabelecido para isenção de microempresas;
- a isenção seja reconhecida pela Secretaria da Fazenda, a requerimento da interessada.

Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

Por se tratar de um imposto incidente sobre o patrimônio, as entidades estão beneficiadas da imunidade constitucional da incidência do IPVA sobre seus veículos automotores, devendo atender aos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional para usufruir o benefício. É recomendável que, adicionalmente, seja consultada a legislação estadual sobre o imposto para a observância de outros procedimentos.

A imunidade é assegurada no Distrito Federal pelo artigo 2º, III, do Decreto 9.330/86; em Goiás, pelo artigo 91, III, da Lei 11.651/91; em Minas Gerais, pelo artigo 4º, I, da Lei 9.119/91; no Rio Grande do Sul, pelo artigo 3º, V, da Lei 8.115/85; no Rio de Janeiro, pelo artigo 2º, IV, do Decreto 9.146/86; e em São Paulo, pelo artigo 8º, da Lei 6.606/89, disciplinado pela Portaria CAT 39/96.

Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Causa Mortis e Doação (ITCMD)

Até 1988, a transmissão de bens imóveis era tributada por um imposto estadual, independentemente da forma que se operasse a transmissão. Com a edição do novo texto constitucional, o tributo foi dividido em dois, cabendo ao Estado a tributação nas situações em que a transmissão se dá por direitos hereditários (*causa mortis*) ou por doação, e ao município, a tributação nas demais situações, em que a transmissão se dá a título oneroso (venda, permuta, dação em pagamento etc.).

Por se tratar de um imposto que incide sobre a transmissão da propriedade do imóvel, pago pelo adquirente, se este for uma entidade de educação ou assistência social, estará imune ao imposto por força do já citado artigo 150, inciso VI, alínea *c,* da Lei Maior.

A desoneração do imposto foi reconhecida em Alagoas, pelo art. 166, II e III, da Lei 5.077/89; no Amazonas, pelo art. 116, I, da Lei Complementar 19/97; na Bahia, pelo art. 3º, III, da Lei 4.826/89; no Ceará, pelo art. 4º, IV e V, da Lei 11.527/88; no Distrito Federal, pelo art. 4º, IV, do Decreto 16.116/94;

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 72

no Espírito Santo, pelo art. 7º, IV, da Lei 4.215/89; em Goiás, pelo art. 77, I, *e* e *f,* da Lei 11.651/91; no Maranhão, pelo art. 4º, III, da Lei 4.912/88; no Mato Grosso do Sul, pelo art. 5º, II, da Lei 904/88; no Mato Grosso, pelo art. 2º, III e IV, da Lei 6.893/97; em Minas Gerais, pelo art. 2º, V, da Lei 12.426/96; na Paraíba, pelo art. 4º, I, *d,* da Lei 5.123/89; em Pernambuco, pelo art. 2º, I, *d,* da Lei 10.260/89; no Piauí, pelo art. 4º, I, da Lei 4.952/97; no Rio Grande do Norte, pelo art. 2º, I, *d,* da Lei 5.887/89; no Rio Grande do Sul, pelo art. 5º, IV, da Lei 8.821/89; em Santa Catarina, pelo art. 8º, VII, da Lei 7.540/88; em Sergipe, pelo art. 6º, V, da Lei 2.704/89; em São Paulo, pelo art. 6 § 2º, da Lei 10.992/01; e no Tocantins, pelo art. 72, II, da Lei 888/96.

Todavia, nem todos os Estados reconheceram tal imunidade constitucional, pois consideraram o donatário, qualquer que seja sua natureza ou propósito, como o contribuinte do imposto, tornando a sua exigibilidade de entidades de educação ou assistência social passível de contestação judicial. Essa é a situação dos Estados do Pará (art. 1º, II, da Lei 5.529/89); Paraná (art. 1º, I, da Lei 8.927/88); Rio de Janeiro (art. 1º da Lei 1.427/89); e Rondônia (art. 2º da Lei 217/89).

Tributos municipais

Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)

Ao efetuar a divisão da tributação incidente sobre os imóveis, o legislador constituinte dividiu-os em rurais e urbanos, cabendo à União a tributação dos primeiros (pelo ITR) e aos municípios a tributação dos últimos (pelo IPTU). Para tipificar um imóvel como urbano, o Código Tributário Nacional definiu, em seu artigo 32, que ele deverá dispor de pelo menos dois dos seguintes melhoramentos:

- meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- abastecimento de água;
- sistema de esgotos sanitários;
- rede de iluminação pública;
- escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 quilômetros do imóvel considerado.

As entidades de educação ou de assistência social estão imunes ao IPTU incidente sobre os imóveis essenciais ao desenvolvimento de suas atividades. Para gozar do benefício, o imóvel deve estar sendo efetivamente utilizado no desenvolvimento das atividades sociais. É preciso lembrar, porém, que a

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 73

imunidade atinge somente o IPTU e não as demais taxas de serviços públicos prestados pela municipalidade e cobradas no mesmo carnê. Assim, não obstante a imunidade ao IPTU, permanece devido o pagamento das taxas de conservação de vias e logradouros públicos, de limpeza pública, de combate a sinistros, de iluminação urbana e afins.

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

Os serviços prestados pelas entidades estão igualmente amparados pela imunidade tributária preconizada pela Constituição Federal, desde que atendidos os requisitos do artigo 14 do CTN.

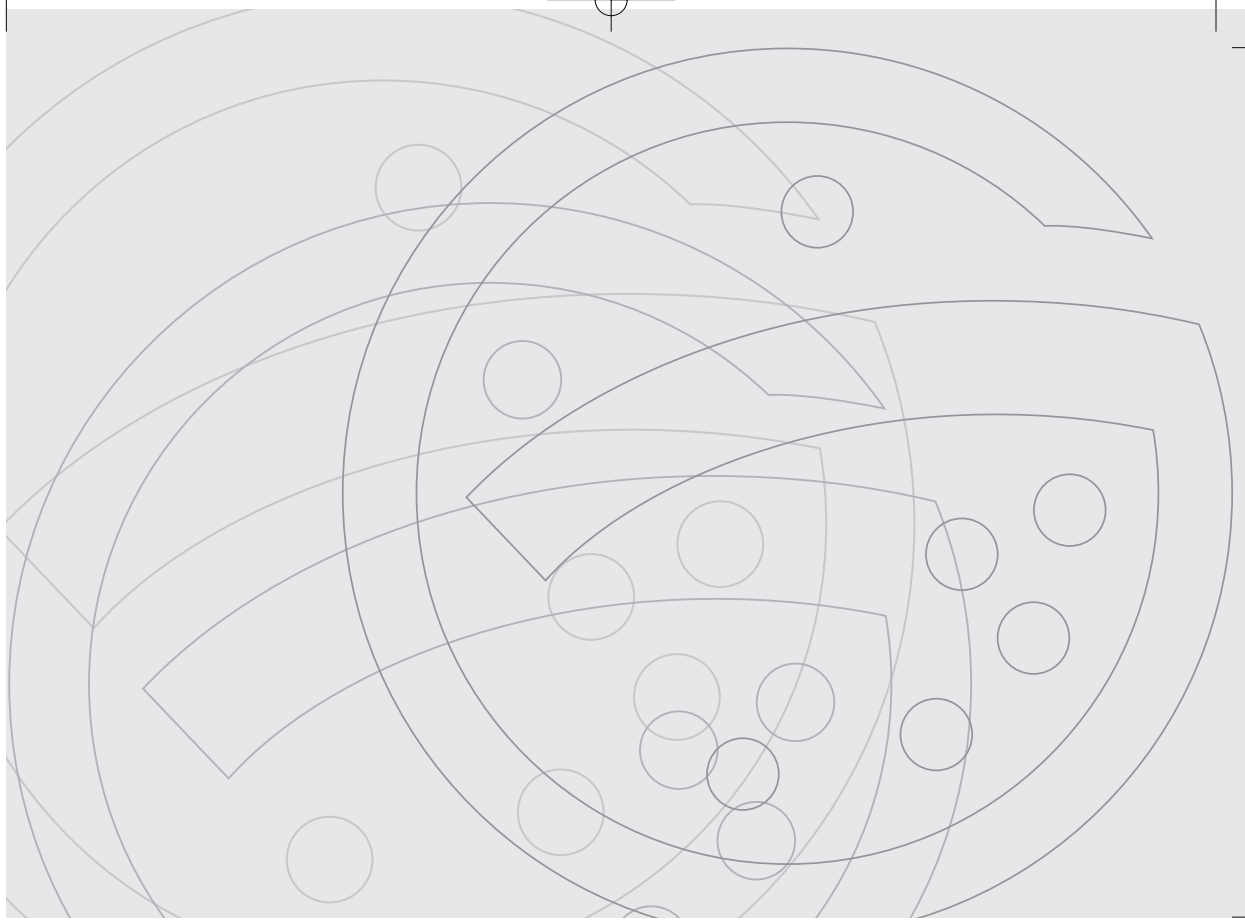
Por tratar-se de um imposto regulado por leis municipais, neste estudo não poderemos abordar as peculiaridades de cada município, razão pela qual recomendamos estudar a legislação do ISS no município da sede da entidade para o cumprimento de eventuais obrigações acessórias impostas para o controle do regular gozo do benefício.

Em linhas gerais, a legislação municipal exige que a entidade proceda à inscrição municipal (para fins de controle de tributação pelo ISS) e à obtenção do alvará de licença e funcionamento, com o propósito de certificar a conformidade das instalações e atividades da entidade com as leis pertinentes. Como decorrência disso, a entidade deverá efetuar o pagamento anual da Taxa de Licença, Localização e Funcionamento (TLIF). O nome de tais autorizações e registros e valores podem variar de acordo com o município.

Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Inter Vivos (ITBI)

Compete ao município a instituição e cobrança do imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição. As entidades de educação ou de assistência social estão imunes ao pagamento do imposto sempre que adquirem a propriedade ou os direitos reais sobre um imóvel, a título oneroso, tais como nas situações de compra e venda, permuta e recebimento como pagamento de dívidas (dação em pagamento). Essa imunidade será assegurada sempre que puderem comprovar estarem atendendo ao preconizado no artigo 14 do CTN e às obrigações acessórias eventualmente fixadas pela legislação municipal que regula o imposto.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 74



Capítulo IV

OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 76

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 77

Segundo dados obtidos em pesquisa conduzida por Leilah Landin e Neide Beres[47], o número de pessoas ocupadas no Terceiro Setor cresceu cerca de 44% entre 1991 e 1995, passando a ocupar cerca de 1,45 milhão de pessoas no Brasil. Esse número inclui trabalhadores remunerados (1,12 milhão) e voluntários (0,33 milhão), mas representa aproximadamente o dobro do número de funcionários públicos federais da ativa. Segundo a mesma pesquisadora, o Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda registrava em 1991 cerca de 220.000 entidades sem fins lucrativos.

Mais do que o Primeiro (governo) e o Segundo (capital privado produtivo) Setores, o Terceiro Setor (sociedade civil organizada) tem na força de trabalho, seja ela voluntária, seja remunerada, o principal fator crítico de sucesso. Não há quem duvide que o êxito no alcance dos objetivos institucionais de uma entidade sem fins lucrativos depende, em sua maior parte, de quadros sociais motivados e imbuídos dos propósitos que norteiam a entidade.

Assim, surge a dúvida: como regular adequadamente a relação das entidades sem fins lucrativos com sua força de trabalho?

Recentes leis, promulgadas ao longo de 1998, sinalizam o limiar de uma nova era em tais relações. São elas a Lei do Contrato de Trabalho por Prazo Determinado (Lei 9.601, de 21/1/1998) e a Lei do Trabalho Voluntário (Lei 9.608, de 18/2/1998).

Por motivos didáticos, conduziremos nossa análise a partir da divisão da força de trabalho do Terceiro Setor em dois grupos: o não-remunerado e o remunerado, este subdividido em empregados sob o regime da CLT, trabalhadores temporários, autônomos e estagiários.

Trabalho não-remunerado

É significativo o número de pessoas que doam algum tempo de trabalho voluntário no Brasil: 16% da população acima de 18 anos. Se transformarmos o total de horas trabalhadas no equivalente à jornada de tempo integral, teremos um número representativo de 333.000 pessoas[48].

O trabalho não-remunerado é exercido pelos **voluntários** e foi caracterizado pela Lei 9.608/98 como a atividade não remunerada prestada por pessoa física a entidade pública de qualquer natureza ou a instituição privada

47. Leilah Landin e Neide Beres, *Ocupações, despesas e recursos: As organizações sem fins lucrativos no Brasil*. 1ª ed., Rio de Janeiro, Nau, 1999, p. 23.

48. Cf. Leilah Landin e Neide Beres, *op. cit.,* p. 23.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 78

de fins não-lucrativos que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência social, inclusive mutualidade. Segundo a lei, o serviço voluntário não gera vínculo empregatício nem obrigação de natureza trabalhista, previdenciária ou afim.

É sempre bom ter claro que trabalho voluntário não é estágio, não podendo, portanto, ser certificado como tal. No entanto, é inegável que, para o recém-formado, trata-se de uma oportunidade de adquirir prática no seu campo profissional, que pode ser citado em seu currículo como enriquecimento e experiência[49].

Assim, podemos abstrair que, para ser enquadrado no conceito dessa lei, o serviço deve ter as seguintes características:

- ser voluntário, ou seja, não pode ser imposto ou exigido como contrapartida de algum benefício concedido pela entidade ao prestador de serviço ou sua família;
- ser gratuito;
- ser prestado por um indivíduo isoladamente e não por uma organização da qual o indivíduo faça parte e, portanto, seja por ela compelido a prestá-lo;
- ser prestado para entidade governamental ou privada, que devem ter fim não-lucrativo e voltado para objetivos públicos.

Constitui também requisito legal que o serviço voluntário esteja previsto em contrato escrito ("termo de adesão"), em que devem constar a correta identificação do prestador e tomador dos serviços, a natureza do serviço e as condições para seu exercício, como carga horária, local, material de apoio e afins. Aqui, surge uma dúvida: será que tal requisito virá a ser considerado essencial para o afastamento de vínculo de emprego por parte da fiscalização trabalhista e do Poder Judiciário, que são orientados para a busca do vínculo de emprego com base no conceito de *contrato realidade* em lugar do *contrato formal?* Se assim não for, não terá a nova lei imposto mais uma inócua obrigação administrativa para as entidades?

Convém notar também que a lei autorizou o ressarcimento de despesas incorridas pelo voluntário, desde que elas sejam expressamente autorizadas pela tomadora dos serviços e comprovadamente realizadas no desempenho

49. Cf. RIOVOLUNTÁRIO, *Manual do voluntário.* 1ª ed., Rio de Janeiro, Programa Voluntários, 2000, p. 19.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 79

das atividades voluntárias. A lei não explicitou se tais despesas devem estar previstas em contrato, mas apenas que devem ser autorizadas, o que pressupõe a necessária anterioridade da anuência da entidade em relação à efetivação da despesa. Por outro lado, a lei não exigiu que tal autorização seja por escrito – como o fez para o "termo de adesão". Surgem aqui novas dúvidas: poderão ser objeto de reembolso despesas com alimentação, moradia, transporte e combustível, dentre outras, se forem realizadas no desempenho dos serviços voluntários? Como caracterizar a vinculação? Estarão sujeitas a algum limite? Não terá essa disposição legal aberto a possibilidade de distribuição de vantagens para dirigentes, hoje proibida por outras normas legais?

Os estudiosos do Direito do Trabalho apontam que a configuração do vínculo de emprego depende da coexistência de três fatores:

- pessoalidade;
- subordinação hierárquica;
- dependência econômica.

Destes, somente a "pessoalidade" está claramente presente no serviço voluntário. A "subordinação hierárquica" não está caracterizada na mera organização da força de trabalho na busca de eficiência, mas na existência de níveis de comando dos trabalhadores, com poderes de controle e disciplina, o que não costuma acontecer em entidades calcadas em trabalho voluntário. No que concerne ao terceiro requisito, a "dependência econômica", é inexistente para trabalhadores verdadeiramente voluntários.

Não obstante tal conceito, entendemos ser do cerne do serviço voluntário, sob a égide da nova lei, a existência de contrato escrito, pois este será a prova documental da não-existência de vínculo laboral. Por outro lado, é extremamente recomendável que tal ajuste preveja as hipóteses e/ou limites de reembolso de despesas praticadas pelo voluntário, que, por sua vez, deverão ser objeto de relatório suficientemente circunstanciado para comprovar sua vinculação ao serviço voluntário, devendo, ainda, tais despesas pautar-se pelos princípios de austeridade e discrição, próprios às atividades de uma entidade sem fins lucrativos. Assim, bilhetes aéreos fora da classe econômica, hospedagem em hotéis de luxo e notas de refeição de restaurantes refinados são inadmissíveis.

Não discorreremos sobre as aberrações introduzidas pela Lei 10.748, de 22/10/2003, pois consideramos conceitualmente impossível a remuneração de voluntários, ainda mais menores e com recurso governamental.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 80

Trabalho remunerado

O trabalho remunerado é ordinariamente regido pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), que dispõe sobre as regras de proteção ao trabalhador com vínculo de emprego, estipulando as obrigações do empregador e os direitos do empregado, que são conhecidas pela ampla maioria da população. Portanto, apresentaremos as regras de maneira resumida.

Todavia, é importante apontar que entendemos não ser possível a coexistência entre o mesmo indivíduo e a mesma entidade de regimes de trabalho voluntário e com vínculo de emprego. É muito comum observar que um cidadão presta serviços como empregado durante o horário comercial e, à noite e durante finais de semana, seja solicitado a colaborar com a entidade em regime de trabalho voluntário. Nesse caso, trabalho voluntário é sinônimo de "horas extras não pagas" e a eventual existência de termo escrito na forma da Lei 9.608/98 deverá ser interpretada como fraude, se submetido à Justiça do Trabalho.

Outro tema recorrente é o argumento sustentado por algumas entidades, segundo o qual os encargos sociais são elevados, o que justificaria a concessão de algum regime mais benéfico a elas, até mesmo a redução de direitos dos trabalhadores empregados e garantias contra a propositura de reclamações trabalhistas. Nada mais equivocado.

Acreditamos que deva ficar bem claro para as entidades que, se elas optarem por contratar funcionários, deverão seguir estritamente as regras da CLT e das Convenções Coletivas de Trabalho que regem suas atividades, pois, para tais fins, a lei e a jurisprudência não concedem nenhum tratamento privilegiado ao empregador pelo fato de ele ser entidade sem fins lucrativos; além disso, são insensíveis aos argumentos de que exerce atividades em prol do bem comum e de que o pagamento de uma elevada condenação implicará a paralisação ou extinção de suas atividades.

Para a entidade admitir empregados com vínculo de emprego, é necessário o registro do "livro" ou "fichas de registro de empregados" no órgão local (DRT) do Ministério do Trabalho. O livro ou ficha conterá a fotografia e dados pessoais do empregado, bem como data de admissão, função, salário, horário e local de trabalho, e registrará, no futuro, os principais eventos relacionados ao vínculo de emprego, como férias, promoções, licenças, pagamentos de contribuições sindicais, aumentos de salários, término do vínculo e alterações do contrato de trabalho.

Em virtude de o livro ou a ficha de registro permanecer em poder do empregador, é obrigatório que a entidade registre e atualize, pelo menos

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 81

anualmente, por ocasião das férias, os mesmos dados na carteira de trabalho e previdência social (CTPS) do trabalhador.

Os documentos relacionados aos trabalhadores com vínculo de emprego, inclusive folhas de pagamento e guias de recolhimento, deverão ser guardados pelos empregadores por prazo superior a 40 anos, pois poderão ser solicitados para servir de prova do correto recolhimento do FGTS (que prescreve em 30 anos), para obtenção de aposentadoria do empregado (após 35 anos de trabalho ou alcance da idade mínima) e para fiscalização do INSS (prescreve em 10 anos).

A entidade deverá dar atenção às condições especiais de trabalho, que podem implicar a redução de jornada ou o pagamento de adicionais ao trabalhador. No campo dos adicionais, citamos:

- *adicional de insalubridade,* de valor variável de 10% a 40% do salário mínimo, pago de acordo com a gravidade da exposição do trabalhador a agentes nocivos à saúde, como ruído excessivo, iluminação deficiente, calor, contato com agentes patogênicos;
- *adicional de periculosidade,* de valor correspondente a 30% do salário do trabalhador, devido em conseqüência de submissão do trabalhador a condições de risco acentuado, como manuseio de combustíveis e manutenção elétrica;
- *adicional noturno,* de 20% sobre as horas trabalhadas entre 22 e 6 horas, e cada hora, para fins de cômputo de jornada, fica reduzida de 60 minutos para 52 minutos e 30 segundos.

Com relação às reduções de jornada, apontamos as condições especiais para o trabalho da mulher e dos menores entre 16 e 18 anos, que incluem limites inferiores para carregamento de pesos, realização de horas extras e repartição de férias, e os regimes especiais de duração da jornada para professores, digitadores, motoristas, profissionais da saúde e da telefonia.

A mais freqüente forma de iniciar um vínculo de emprego é firmar um contrato de experiência com o trabalhador para verificação da sua adaptação à equipe e às necessidades da entidade. O contrato deverá ser necessariamente escrito. O período probatório poderá ser de qualquer duração, desde que não superior a 90 dias, podendo ser prorrogado somente uma vez, também por qualquer período, desde que a soma de ambos não exceda os noventa dias. Chegada a data de término do período de experiência, o empregador poderá optar por não renovar o contrato, devendo efetuar o pagamento das verbas rescisórias no dia útil seguinte, em seu estabelecimento,

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 82

não requerendo a assistência (homologação) da DRT ou do sindicato. As verbas rescisórias compõem-se do saldo de salário, férias e décimo terceiro proporcionais. Não há o pagamento de aviso prévio e multa de 40% sobre o FGTS, pois o contrato acabou na data combinada pelas partes. Nessa modalidade, também não há o direito a indenização ou estabilidade decorrente de gestação ou candidatura ou participação em CIPA ou entidade sindical, pelo mesmo motivo.

Caso opte por manter o empregado, o vínculo passa a ser automaticamente um contrato por prazo indeterminado, sujeitando o empregador a pagar na dispensa sem justa causa, adicionalmente ao previsto acima, o aviso prévio (mínimo de 30 dias) e a multa de 40% sobre os depósitos do FGTS. As estabilidades legais deverão ser respeitadas ou indenizadas, e, caso o vínculo de emprego seja superior a um ano, deverá ser obtida a homologação da rescisão na DRT ou entidade sindical representativa da categoria do empregado dispensado.

O contrato de aprendizagem instituído pelo artigo 428 da CLT prevê a admissão de jovens entre 14 e 18 anos que freqüentem ou tenham concluído o ensino fundamental e que estejam inscritos em programa de aprendizagem e visa oferecer formação técnico-profissional, metódica, compatível com o seu desenvolvimento físico, moral e psicológico. Tais contratos são feitos com vínculo de emprego, assegurado o salário-mínimo hora.

Recente novidade diz respeito ao "trabalho a tempo parcial" e ao "banco de horas". O trabalho a tempo parcial é aquele que não excede a 25 horas semanais e o trabalhador contratado nessa modalidade receberá salário proporcional àquele recebido pelos colegas que trabalham 44 horas semanais. A cada período de doze meses o trabalhador terá direito a férias, porém com número de dias reduzido na proporção da duração de sua jornada. Assim, por exemplo, aquele que tem jornada entre 22 e 25 horas semanais terá direito a férias de 18 dias. O número de dias de férias diminui à proporção que decresce a duração da jornada, não sendo permitido o parcelamento das férias ou a conversão de parte delas em abono pecuniário ("venda das férias"). Trabalhadores contratados nessa modalidade não poderão prestar horas extras.

Já o banco de horas, previsto para trabalhadores submetidos ao regime normal de jornada, prevê a dispensa do acréscimo de salário se, em virtude de acordo ou convenção coletiva, o excesso de horas em um dia for compensado pela correspondente diminuição em outro dia, de maneira que não exceda, no período máximo de 120 dias, a soma das jornadas semanais de trabalho previstas, nem seja ultrapassado o limite máximo de 10 horas diárias. Esse regime poderá ser muitíssimo interessante para entidades que

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 83

têm atividades sazonais ou que contam com piques de atendimento em determinados dias da semana ou do mês, podendo contribuir sensivelmente para a redução de custos ou contingências com horas extras.

Outra novidade legislativa diz respeito ao **trabalho por prazo determinado.** Pelo regime ordinário da CLT (artigo 443 e seguintes), um trabalhador somente podia ser contratado por prazo determinado se o fosse pelo período de experiência (90 dias) ou para a realização de serviços transitórios e, portanto, não relacionados com a atividade-fim do empregador (nesse caso, o prazo de contratação poderia ser de até dois anos, com apenas uma única renovação no período).

Com o propósito de estimular a criação de novos postos formais de trabalho e, com isso, combater o desemprego e a informalidade, foi editada a Lei 9.601 em 21 de janeiro de 1998, regulamentada pelo Decreto 2.490, de 4/2/1998, com as seguintes vantagens ao empregador:

- ampliação do prazo para contratação por tempo determinado de trabalhadores alocados na atividade-fim para dois anos;
- redução do percentual de contribuição para o FGTS de tais trabalhadores de 8% para 2%, com vigência até 22 de julho de 1999;
- redução em 50% do percentual de contribuição para o financiamento do seguro de acidente de trabalho (percentual variável de acordo com o grau de risco da atividade) e das denominadas "contribuições para terceiros" (Sesc, Senac, Incra, salário-educação), incidentes sobre a folha de salários, também com vigência até 22 de julho de 1999;
- possibilidade de redução das indenizações por rescisão antecipada de tais contratos por prazo determinado, previstas nos artigos 479 e 480 da CLT.

Embora essa lei não seja exclusiva para o Terceiro Setor, tendo sido, na verdade, editada como uma medida de estímulo do governo para a geração de novos postos de trabalho no Segundo Setor, ela poderá reduzir os encargos sociais para as entidades fortemente empregadoras, como aquelas dedicadas ao ensino e à saúde, ainda que gozem da isenção da contribuição previdenciária, pois as reduções de percentuais foram concedidas para outros encargos não abrangidos por tal isenção.

Vale a pena lembrar que tais contratos dependem de prévio acordo ou convenção coletiva com o sindicato representativo dos trabalhadores da entidade considerada. Seu benefício está também restrito aos novos postos

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 84

de trabalho criados após a vigência da lei e não se aplica às substituições de trabalhadores, sendo, também, vedada a conversão de contratos de trabalho já existentes para o novo regime.

Essa lei vem sendo intensamente combatida pelos sindicatos e partidos de oposição, que a vêem como uma solapa às garantias constitucionais do trabalhador. Parcela substancial da imprensa também vem tratando-a como se fosse a Nova Lei do Trabalho Temporário, o que é uma imprecisão gritante, pois tal modalidade de contratação nada tem a ver com o novo texto legal, pois permanece regida pela Lei 6.019, de 3/1/1974.

Além das formas de contratação anteriores, que se baseiam na remuneração de trabalhadores com vínculo de emprego, é possível que uma entidade se utilize de pessoal adicional para o desempenho de algumas tarefas, sem que haja a formação de relação empregatícia. As opções são:

- trabalhadores temporários;
- estagiários;
- autônomos.

A contratação de **trabalhadores temporários** de que trata a Lei 6.019, de 3/1/1974, regulamentada pelo Decreto 73.841, de 12/3/1974, é permitida para atender à necessidade transitória de substituição do pessoal regular e permanente ou ao acréscimo extraordinário de serviços de uma pessoa jurídica. Ou seja, é pertinente para a substituição de pessoal em férias, licença-saúde ou licença-gestante ou para fazer face ao aumento sazonal ou extraordinário de atividades. A contratação, todavia, deverá ser feita por meio de empresa de serviço temporário regularmente constituída e o prazo de duração do vínculo com o mesmo trabalhador não poderá ser superior a 90 dias, sob pena de formação de vínculo de emprego direto entre o tomador (entidade) e o prestador (indivíduo) dos serviços.

O regime de **estagiários** está previsto na Lei 6.494, de 7/12/1977, regulamentada pelo Decreto 87.497, de 18/8/1982, e prevê a admissão pelas pessoas jurídicas de estudantes regularmente inscritos em cursos de nível superior ou de segundo grau profissionalizante ou supletivo para o exercício de atividades em complementação do ensino e da aprendizagem, devendo ser planejados, executados, acompanhados e avaliados em conformidade com os currículos, programas e calendários escolares. O estágio deve ser amparado em termo de compromisso celebrado entre o estudante e a entidade concedente, com a assistência obrigatória da instituição de ensino. Caso o estágio seja realizado sob a forma de ação comunitária, o termo de compromisso é dis-

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 85

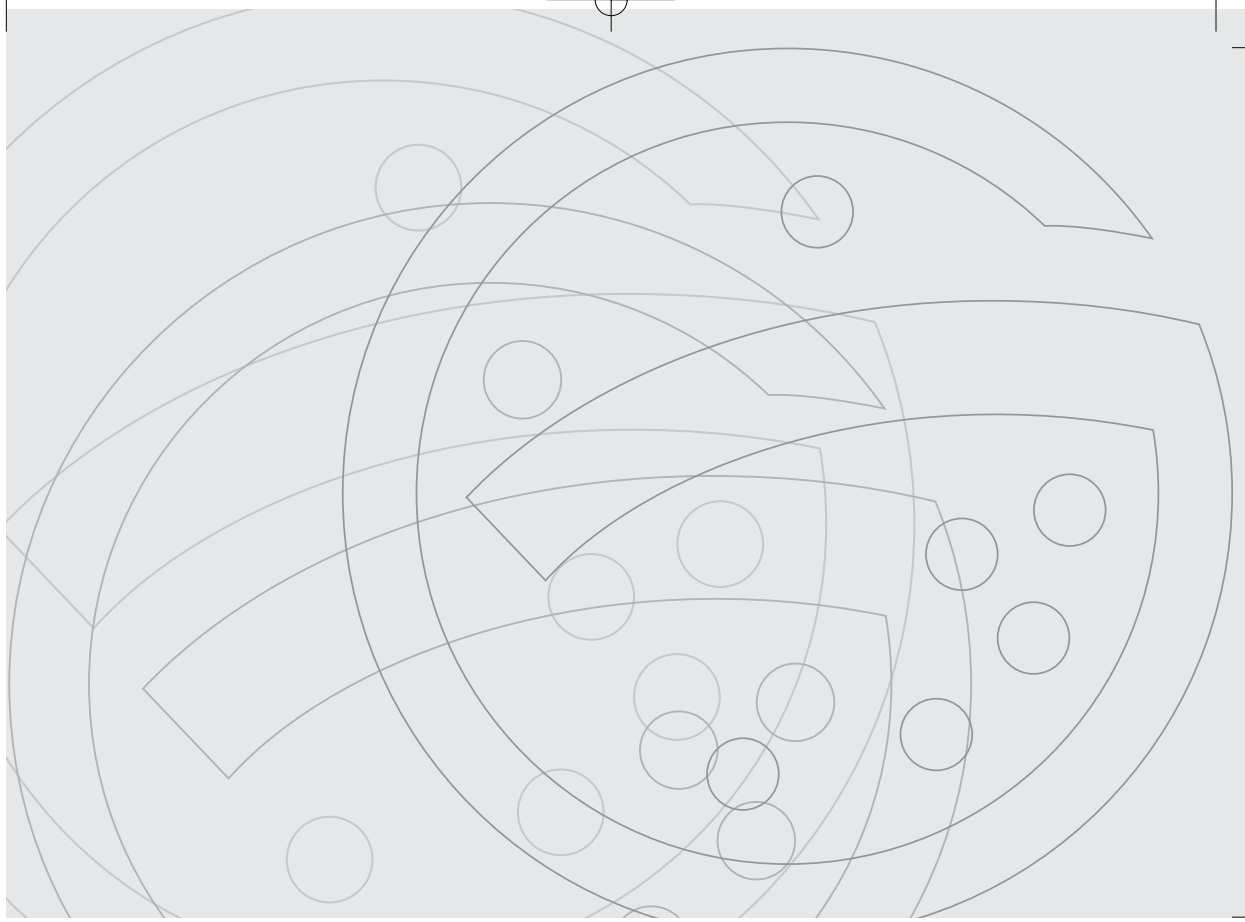
pensado. A remuneração é facultativa, por meio de uma bolsa auxílio, e, se existir, não implicará a formação de vínculo de emprego, desde que atendidos os requisitos da Lei 6.494/77. De toda forma, o estudante deverá ser segurado contra acidentes pessoais, e o estágio não poderá perdurar após a graduação do estudante.

A última forma de uso de mão-de-obra sem formação de vínculo empregatício é a contratação de trabalhadores autônomos para a realização de atividades determinadas em caráter de não-exclusividade. Se os serviços são de curta duração, como uma palestra ou um pequeno serviço de manutenção, a contratação pode ser informal. Se, todavia, o trabalho for extenso ou repetitivo (consultoria, manutenção preventiva periódica, gestão de um boletim informativo etc.), é recomendável que esteja amparado em um contrato escrito.

Em qualquer situação, a entidade deverá exigir que o trabalhador emita um recibo de pagamento a autônomo (RPA) e comprove sua inscrição como tal perante o INSS. Também deverá tomar cuidado para evitar que o autônomo não passe a trabalhar como se empregado fosse, cumprindo horários rígidos e cotidianos, sujeitando-se à hierarquia ou trabalhando para apenas um tomador de serviços, sob pena de perda de sua condição de autônomo e conseqüente formação de vínculo de emprego.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 86

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 87



Capítulo V

UTILIDADE PÚBLICA E OUTROS TÍTULOS

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 88

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 89

Neste capítulo estudaremos os requisitos para obtenção dos diversos títulos e certificados de âmbito federal necessários para o gozo de benefícios fiscais pelas entidades e o oferecimento de incentivos fiscais aos doadores e patrocinadores de seus programas. Esses títulos são:

- declaração de utilidade pública federal, por ato do ministro da Justiça;
- registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS);
- certificado de entidade Beneficente de Assistência Social, expedido pelo CNAS;
- reconhecimento como organização da sociedade civil de interesse público, expedido pelo Ministério da Justiça.

Propositadamente deixaremos de abordar os procedimentos de reconhecimento de utilidade pública no âmbito estadual e municipal, em razão da multiplicidade de normas, o que requereria pesquisa interminável. Todavia, pela legislação consultada em tais níveis, identificamos que todas tendem a seguir os critérios estabelecidos em âmbito federal, de modo que, sendo a entidade habilitada a pleitear a utilidade pública da União, provavelmente poderá fazê-lo nas outras esferas de governo. Para conhecimento dos detalhes em seu Estado ou município, recomendamos procurar as secretarias de Governo, de Negócios Jurídicos ou de Promoção Social, normalmente responsáveis por tais trâmites.

Utilidade pública federal

As sociedades civis, associações e fundações constituídas no país que sirvam desinteressadamente à coletividade poderão ser declaradas de utilidade pública na forma do estatuído na Lei 91, de 28/8/1935, regulamentada pelo Decreto 50.517, de 2/5/1961, mediante ato do ministro da Justiça, conforme delegação de competência do presidente da República fixada no Decreto 3.415, de 19/4/2000. A declaração é precedida de avaliação de requerimento e documentação específica processada na Divisão de Outorgas e Títulos do Ministério da Justiça.

De acordo com orientação do Ministério da Justiça, a entidade deverá atender aos seguintes requisitos formais para que seja avaliado o pedido de declaração de utilidade pública:

- requerimento em via original, dirigido ao Exmo. Sr. Ministro da Justiça, solicitando a declaração de utilidade pública federal, em que constarão os dados relevantes, como nome, forma jurídica (associação ou fundação), endereço e objetivo social da entidade, firmado pelo seu presidente, também formalmente identificado (nome, RG, CPF, endereço, estado civil, profissão);

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 90

- cópia autenticada do estatuto social. Se a entidade for uma fundação, deverão ser observados os artigos 62 a 69 do Código Civil e 1.199 a 1.204 do Código de Processo Civil;
- certidão em via original, expedida pelo Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas, atestando o registro do estatuto e alterações, se houver, no respectivo livro de registro de pessoas jurídicas;
- cópia autenticada do cartão de inscrição no CNPJ;
- cópia autenticada da ata de eleição da diretoria atual, registrada no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas e autenticada;
- qualificação completa dos membros da diretoria atual e atestado de idoneidade moral expedido por autoridade local (se de próprio punho, deverá ser sob as penas da lei), em via original;
- cláusula do estatuto em que conste – literalmente – que a instituição não remunera, por qualquer forma, os cargos de sua diretoria, conselhos fiscais, deliberativos ou consultivos, e que não distribui lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;
- atestado original de autoridade local (prefeito, juiz de direito, promotor de justiça, delegado de polícia etc.) com a informação de que a instituição esteve e está em contínuo e efetivo funcionamento nos últimos três anos, com estrita observância de seus preceitos estatutários;
- relatórios quantitativos e qualitativos das atividades desenvolvidas pela entidade nos últimos três anos, separadamente, ano a ano. Se mantenedora, deverá apresentar conjuntamente os relatórios das mantidas, tudo em via original e assinados pelo representante legal da entidade;
- quadro demonstrativo detalhado das receitas e despesas dos três últimos anos, separadamente, assinados por profissional habilitado, com carimbo e número de inscrição no Conselho Regional de Contabilidade. Se mantenedora, deverá apresentar conjuntamente os demonstrativos das mantidas, tudo em via original;
- declaração original da requerente de que se obriga a publicar, anualmente, o demonstrativo das receitas e despesas realizadas no período anterior, quando subvencionada pela União, firmada em papel timbrado pelo representante legal.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 91

Se for aprovado, o reconhecimento constará de ato publicado no *Diário Oficial da União*. Denegado o pedido, ele não poderá ser renovado antes de decorridos dois anos, a contar da data da publicação do despacho denegatório, do qual caberá reconsideração, no prazo de 120 dias, em recurso circunstanciado, apresentando fatos e argumentos que justifiquem a declaração de utilidade pública.

Como decorrência do reconhecimento, a entidade deverá apresentar anualmente, até 30 de abril, ao Ministério da Justiça, relatório circunstanciado dos serviços prestados à coletividade no ano anterior, acompanhado do demonstrativo de receitas e despesas realizadas no período, ainda que não tenham sido subvencionadas. Caso parte das receitas tenha sido fruto de subvenção da União, o relatório deverá ser acompanhado da prova de publicação das demonstrações financeiras.

Dentre as vantagens, há as seguintes:

- possibilidade de oferecer dedução fiscal no imposto de renda, em doações de pessoas jurídicas;
- acesso a subvenções e auxílios da União Federal e suas autarquias;
- possibilidade de realizar sorteios, desde que autorizada pelo Ministério da Fazenda;
- possibilidade de receber doações de mercadorias apreendidas pela Secretaria da Receita Federal;
- possibilidade de receber doações de bens móveis da União.

A cassação do título poderá ocorrer em processo instaurado *ex officio* pelo Ministério da Justiça, ou mediante representação documentada, na ocorrência de uma das seguintes hipóteses:

- a entidade deixar de apresentar, durante três anos consecutivos, o relatório anual acima referido;
- a entidade se negar a prestar serviço compreendido em seus fins estatutários;
- retribuir por alguma forma os membros de sua diretoria e conselhos, ou conceder lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados.

Do ato que cassar a declaração de utilidade pública caberá pedido de reconsideração, o qual será recebido sem efeito suspensivo dos efeitos de tal cassação.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 92

Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS)

O procedimento de registro no CNAS está regulado pela Resolução 31, de 24/2/1999, daquele órgão, que determina ser viável o registro de entidades sem fins lucrativos que promovam as seguintes atividades:

- proteção à família, à infância, à maternidade, à adolescência e à velhice;
- amparo às crianças e aos adolescentes carentes;
- ações de prevenção, habilitação, reabilitação e integração à vida comunitária de pessoas portadoras de deficiência;
- integração ao mercado de trabalho;
- assistência educacional ou de saúde;
- desenvolvimento da cultura;
- atendimento e assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social e defesa e garantia de seus direitos.

O registro pode ser concedido a entidades novas, com menos de um ano de existência legal, desde que seu estatuto estabeleça que:

- aplica suas rendas, recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
- não distribui resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela do seu patrimônio sob nenhuma forma;
- não percebem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes 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;
- em caso de dissolução ou extinção, destina o eventual patrimônio remanescente a entidade congênere registrada no CNAS ou a entidade pública.

São documentos necessários ao encaminhamento do pedido de registro ao CNAS:

- requerimento-formulário fornecido pelo CNAS, em via original, devidamente preenchido, datado e assinado pelo representante legal da entidade, que deverá rubricar todas as folhas;

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 93

- cópia autenticada do estatuto social registrado no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas nos termos da lei, com identificação do mesmo cartório em todas as folhas e transcrição dos dados do registro no próprio documento ou em certidão;
- cópia autenticada do cartão de inscrição no CNPJ;
- cópia autenticada da ata de eleição da diretoria atual, averbada no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas;
- declaração de que a entidade mantenedora está em pleno e regular funcionamento, cumprindo suas finalidades estatutárias, bem como aplica as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas, e da qual conste a relação nominal, com qualificação e endereço dos membros da diretoria, assinada pelo representante legal da entidade, conforme modelo fornecido pelo CNAS, em via original;
- comprovante de inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede, se houver, ou no conselho correspondente no âmbito estadual;
- relatórios quantitativos e qualitativos das atividades desenvolvidas pela entidade, tudo em via original, assinados pelo representante legal da entidade.

Se o registro for aprovado, será publicada resolução no *Diário Oficial da União,* expedindo-se o certificado de registro em favor da entidade. Denegado o registro, caberá reconsideração ao próprio CNAS no prazo de 10 dias a contar da data da publicação do despacho denegatório. Sendo novamente indeferido, caberá um segundo recurso, desta vez ao ministro da Previdência, também no mesmo prazo de 10 dias a partir da ciência da decisão.

Como decorrência do registro, a entidade assumirá a obrigação de comunicar ao CNAS qualquer alteração do estatuto ou composição da diretoria, encaminhando cópia do ato correspondente, além de manter atualizados os dados cadastrais, inclusive endereço e telefone. Como vantagem, terá a possibilidade de acesso a recursos públicos por meio de subvenções ou convênios com o CNAS e fundos.

O registro será cancelado caso a instituição:

- infrinja qualquer dispositivo da Resolução CNAS 31, de 24/2/1999;
- tiver sofrido solução de continuidade em seu funcionamento;
- tenha irregularidade em sua gestão administrativa, comprovada mediante processo administrativo no CNAS.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 94

Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social

O procedimento de obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social de que trata o Decreto 2.536, de 6/4/1998, alterado pelos Decretos 3.504, de 13/6/2000, 4.327, de 8/8/2002, 4.381, de 17/9/2002, e 4.499, de 4/12/2002, está regulado pelas Resoluções 177, de 10/8/2000, 2, de 22/1/2002, e 107, de 14/8/2002, do CNAS, e apresenta muita semelhança, em seus requisitos e conceitos, àqueles adotados para o registro.

Para obter o certificado, a entidade deverá demonstrar que, cumulativamente:

- esteve legalmente constituída no país e em efetivo funcionamento nos três anos anteriores à solicitação do certificado;
- esteve previamente inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede, se houver, ou no conselho correspondente no âmbito estadual;
- esteve previamente registrada no CNAS.

Assim, concluímos que a entidade deverá necessariamente aguardar um período de três anos, após o registro, para pedir o certificado no CNAS. Essa carência, porém, não se aplica às entidades que se dedicam às atividades previstas no parágrafo 5º do artigo 3º do Decreto 2.536/98, com as modificações introduzidas pelo Decreto 3.504/2000. Esse procedimento alterou substancialmente o regime previsto na Resolução CNAS 46/94, que autorizava o pedido simultâneo de ambas as certificações.

São documentos necessários ao encaminhamento do pedido de expedição do Certificado pelo CNAS:

- requerimento-formulário fornecido pelo CNAS, em via original, devidamente preenchido, datado e assinado pelo representante legal da entidade, que deverá rubricar todas as folhas;
- cópia autenticada do estatuto social registrado no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas nos termos da lei, com identificação do mesmo cartório em todas as folhas, e transcrição dos dados do registro no próprio documento ou em certidão;
- cópia autenticada do cartão de inscrição no CNPJ;
- cópia autenticada da ata de eleição da diretoria atual, registrada no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas;
- declaração de que a entidade está em pleno e regular funcionamento, cumprindo suas finalidades estatutárias, na qual constem relação

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 95

nominal, qualificação completa e endereço dos membros da diretoria atual, conforme modelo fornecido pelo CNAS, assinada pelo dirigente da entidade, em via original;

- comprovante de inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede, se houver, ou no conselho correspondente no âmbito estadual;
- relatórios das atividades desenvolvidas pela entidade nos três anos anteriores ao da solicitação, assinados pelo representante legal da entidade, conforme modelo fornecido pelo CNAS;
- balanços patrimoniais dos três exercícios anteriores ao da solicitação, assinados pelo representante legal da entidade e por técnico registrado no Conselho Regional de Contabilidade;
- demonstração de resultado dos três exercícios anteriores ao da solicitação, assinada pelo representante legal da entidade e por técnico registrado no Conselho Regional de Contabilidade;
- demonstração de mutação do patrimônio dos três exercícios anteriores ao da solicitação, assinada pelo representante legal da entidade e por técnico registrado no Conselho Regional de Contabilidade;
- demonstração de origem e aplicação de recursos dos três exercícios anteriores ao da solicitação, assinada pelo representante legal da entidade e por técnico registrado no Conselho Regional de Contabilidade;
- notas explicativas que evidenciem o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, da gratuidade, tipo de clientela beneficiada com atendimento gratuito, das doações e das aplicações de recursos, bem como da mensuração de gastos e despesas relacionadas com a atividade assistencial;
- cópia da declaração de utilidade pública federal e respectiva certidão atualizada, fornecida pelo Ministério da Justiça.

As demonstrações financeiras referidas acima deverão ser verificadas por auditor independente registrado na CVM se a receita bruta em cada um dos exercícios tiver sido superior a 2,4 milhões de reais, ou por auditor habilitado no CRC, se inferior àquele limite e superior a 1,2 milhão de reais. Para receitas inferiores, não é necessário auditoria.

Aprovado o pedido, será publicada resolução no *Diário Oficial da União,* expedindo-se o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 96

Social em favor da entidade, que terá validade de três anos, podendo ser renovado por iguais períodos. Denegado o certificado, caberão recursos de forma idêntica ao procedimento adotado para registro.

A principal vantagem derivada do certificado é a possibilidade de isenção do recolhimento da cota patronal da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento da entidade, a qual dependerá de procedimento específico no posto local do INSS.

Qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público

A qualificação como OSCIP de que trata a Lei 9.790, de 23/3/1999, regulamentada pelo Decreto 3.100, de 30/6/1999, é privativa das entidades que executem diretamente programas nas áreas abaixo ou que efetuem doações ou prestem serviços intermediários de apoio às organizações que exerçam as seguintes atividades:

- promoção da assistência social;
- promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar das organizações de que trata essa lei;
- promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar das organizações de que trata essa lei;
- promoção da segurança alimentar e nutricional;
- defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- promoção do voluntariado;
- promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- experimentação, não-lucrativa, de novos modelos socioprodutivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;
- promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 97

- estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, promoção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos relacionados às atividades acima mencionadas.

Para se qualificar como OSCIP, o estatuto da entidade deverá expressamente dispor sobre:

- a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência;
- a adoção de práticas de gestão administrativa, necessárias e suficientes para coibir a obtenção, de forma individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens pessoais, até parentes do terceiro grau, ou em favor de pessoas jurídicas vinculadas, em decorrência da participação no respectivo processo de decisão;
- a constituição de conselho fiscal dotado de competência para opinar sobre as demonstrações financeiras, emitindo pareceres aos órgãos superiores da entidade;
- a previsão de que, em caso de dissolução da entidade, o respectivo patrimônio líquido seja transferido a outra entidade qualificada nos termos da mesma lei, preferencialmente com objeto social assemelhado ao da extinta;
- a previsão de que, na hipótese de perda de qualificação de que trata a lei, o patrimônio amealhado com recursos públicos durante o período de qualificação seja revertido a outra entidade qualificada;
- as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade, que, no mínimo, atenderão aos princípios fundamentais da contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade, serão objeto de divulgação pública por qualquer meio eficaz, até mesmo com certidões negativas de tributos, FGTS e INSS, e serão objeto de auditoria nos termos do regulamento.

O procedimento de qualificação é simples e requer a apresentação de cópias autenticadas dos seguintes documentos ao Ministério da Justiça, que terá o prazo de 30 dias para deferir ou não o pedido:

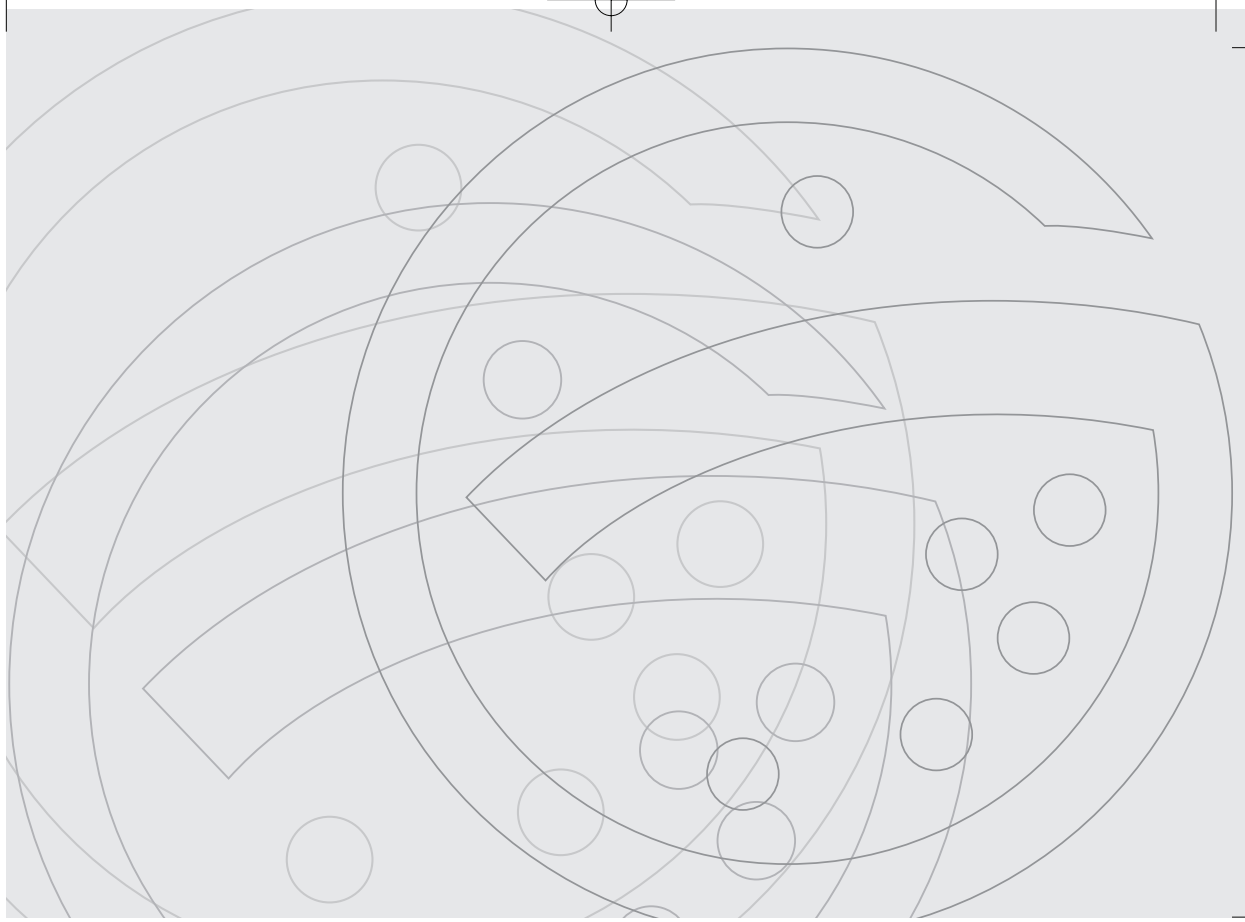
- estatuto registrado em cartório;
- ata de eleição da atual diretoria:
- balanço patrimonial e demonstração de resultado (do último exercício);
- declaração de isenção de imposto de renda (do último exercício);
- cartão de inscrição no CNPJ.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 98

O pedido somente será indeferido se a documentação estiver incompleta ou se a entidade não atender aos requisitos dos artigos 3º e 4º da lei, acima descritos. No caso de deferimento, o Ministério da Justiça expedirá o certificado correspondente à qualificação da requerente como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. A perda da qualificação dependerá de processo administrativo, e qualquer cidadão identificado, desde que amparado em evidência de erro ou fraude, pode requerer a desqualificação de uma entidade.

Pelo prazo de cinco anos de vigência da Lei 9.790/99, ou seja, até 23 de março de 2004, foi assegurado que entidades sem fins lucrativos, qualificadas com base em outros diplomas legais (no caso, utilidade pública federal ou organização social) podiam qualificar-se simultaneamente como OSCIP, sem a perda dos benefícios anteriores. Entendemos que essa previsão legal não se aplica aos registros em conselhos de política pública, obrigatórios para o regular funcionamento da entidade (CNAS, Conanda etc.), tampouco aos títulos estaduais e municipais, em virtude do princípio da autonomia das esferas de poder. Entre as vantagens em se qualificar como OSCIP, destacamos:

- acesso a recursos públicos para financiamento de projetos via termo de parceria;
- acesso a recursos privados, pelo uso de incentivos fiscais pela empresa patrocinadora, que deduz as doações como despesa;
- possibilidade de remunerar dirigentes estatutários, sem perda de imunidade ou isenções fiscais;
- possibilidade de receber doações de bens móveis da União e de mercadorias apreendidas pela Secretaria da Receita Federal;
- atuação no ramo do microcrédito, com taxas de juros de mercado, sem infrigir a lei da usura (12% ao ano);



Capítulo VI

FINANCIAMENTO COM RECURSOS DO ORÇAMENTO PÚBLICO

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 100

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 101

Preliminarmente, há que se fazer uma distinção entre os limites impostos pelo ordenamento jurídico ao cidadão e aqueles estabelecidos ao administrador público.

Está consagrado no artigo 5º, II, da Constituição da República, como garantia fundamental do cidadão, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Esse princípio, que remonta à ideologia revolucionária de Montesquieu, no século XVIII, visa assegurar ao cidadão o livre exercício de seus interesses e propósitos na condução de sua vida e negócios, limitado apenas pelas restrições genéricas que, no entender do legislador, sejam pertinentes à regulação da vida em sociedade e da garantia dos interesses comuns. Portanto, ao cidadão *tudo é permitido, até que seja proibido por lei,* ou seja, a lei atua como instrumento que lhe diz o que não pode fazer.

Situação diversa observa-se para o administrador público, pois o mesmo texto constitucional, em seu artigo 37, I, dispõe que a administração pública direta de qualquer dos poderes da União obedecerá ao princípio da legalidade. Nas palavras do mestre Bandeira de Mello, *o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecer a elas, cumpri-las, pô-las em prática*[50]. Mais adiante, citando Alessi, sustenta que a *função administrativa se subordina à legislativa não apenas porque a lei pode estabelecer proibições e vedações à administração, mas também porque* ***esta só pode fazer aquilo que a lei antecipadamente autoriza***[51] (destaque nosso).

Temos, pois, uma diferença fundamental entre os limites de ação impostos ao cidadão e aqueles estabelecidos ao administrador público: enquanto àqueles é permitido fazer tudo o que a lei não proíba, a este só é autorizado fazer o que a lei permite.

Feitas essas breves ponderações preliminares, passaremos a abordar as diversas modalidades de contratação que podem ser firmadas entre o poder público e as entidades que atuam no Terceiro Setor para viabilizar ações de interesse social.

O *caput* do artigo 37 da Constituição Federal dispõe que a administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do

50. Celso Antonio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*. 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 1994, p. 49.

51. *Idem*.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 102

Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Mais adiante, no inciso XXI, prevê que, ressalvados os casos específicos na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, permitindo-se a exigência de qualificação técnica e econômica indispensável à garantia do cumprimento das obrigações impostas aos licitantes.

Primeiramente, julgamos oportuno esclarecer o que se entende pelos diversos princípios enumerados pelo *caput* da citada norma constitucional:

- *Legalidade:* o administrador público só pode fazer o que está expressamente autorizado em lei. Como ensina Hely Lopes Meirelles[52], *na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.*

- *Impessoalidade:* significa que o ato administrativo não deve ser editado nem elaborado tendo por objetivo beneficiar a pessoa de alguém. Caso típico de infração a este princípio pode ser a formulação de exigências em processo licitatório que somente uma empresa possa cumprir.

- *Moralidade administrativa:* também conhecido como "princípio da probidade administrativa", não trata da moral comum, mas da moral jurídica, assim entendida como o conjunto de regras de condutas tiradas da disciplina interior da administração.

- *Publicidade:* por este princípio, todo ato administrativo deve ser público, pois permite o competente acompanhamento por parte do cidadão e a propositura de recursos administrativos e ações judiciais próprias. É representado pela necessária publicação de extrato dos atos nos diários oficiais.

- *Eficiência:* significa que o administrador público deverá buscar o maior retorno social para cada real investido.

Dentre as diversas modalidades de contratação, a transferência de recursos públicos para uma entidade de direito privado, ainda que sem fins lucrativos, poderá ser formalizada sob as seguintes formas:

52. Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo brasileiro.* 14ª ed., São Paulo, Malheiros, 1989, p. 78.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 103

- auxílios e contribuições;
- subvenções;
- convênios, acordos ou ajustes;
- contratos;
- contratos de gestão;
- termos de parceria.

Auxílios e contribuições

Os "auxílios e contribuições" destinam-se a entidades de direito público ou privado sem finalidade lucrativa. Enquanto os auxílios derivam diretamente da Lei do Orçamento, as contribuições são concedidas em virtude de lei especial e se destinam a atender a ônus ou encargo assumidos pela União[53]. Tendo em vista que tais recursos devem ser aplicados pela entidade independentemente da contraprestação direta em bens ou serviços, conceituam-se, para fins de orçamento público, como "despesas de capital" (transferências de capital)[54].

Ao disciplinar o conceito mais amiúde, a Instrução Normativa 1/97, da Secretaria do Tesouro Nacional (IN-STN 1/97) alterou impropriamente as definições dos parágrafos 1º e 2º do artigo 65, do Decreto 93.872/86, definindo como "auxílio" a transferência de capital derivada da lei orçamentária que se destina a atender a ônus ou encargo assumidos pela União e somente será concedido a entidade sem finalidade lucrativa e, como "contribuição", a transferência corrente ou de capital concedida em virtude de lei, destinada a pessoas de direito público ou privado sem finalidade lucrativa e sem a exigência de contraprestação direta de bens e serviços.

Releva notar que essa modalidade de aporte financeiro foi inicialmente concebida para atender a entidades sem fins lucrativos que atuassem nas mais diversas áreas e não restringia o destino dos valores envolvidos, que poderiam ser utilizados para custeio de pessoal ou compra e manutenção de bens de capital, bastando que estivesse previsto no plano de aplicação aprovado pela autoridade concedente[55].

---

53. Conforme artigo 63, parágrafos 1º e 2º, do Decreto 93.972/86.

54. Conforme artigo 12, parágrafo 6º, da Lei 4.320/64.

55. Conforme artigo 65 do Decreto 93.972/86.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 104

Reiterando normas de leis análogas anteriores[56], a LDO/2000 praticamente eliminou a figura dos auxílios, mantendo apenas aqueles que tenham como destinatários:

- entidades que prestam atendimento direto e gratuito ao público e voltadas para o ensino especial ou representativas da comunidade escolar das escolas públicas estaduais e municipais de ensino fundamental (APMs) ou mantidas pela Campanha Nacional de Escolas da Comunidade;
- ações de saúde prestadas pelas santas casas, com financiamento de recursos internacionais;
- entidades sem fins lucrativos cadastradas no Ministério do Meio Ambiente, desde que os recursos derivem de doações feitas por organismos internacionais ou agências governamentais estrangeiras para programas ambientais no país[57].

Vale a pena notar que duas das três modalidades dependem de recursos oriundos do exterior.

Subvenções

As subvenções se destinam a cobrir despesas de custeio de entidades públicas ou privadas e distinguem-se como subvenções econômicas ou sociais. Pela sua natureza, caracterizam-se como despesas correntes (transferências correntes) para fins de orçamento público[58].

As subvenções econômicas são concedidas a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril, mediante expressa autorização de lei especial. Por se destinarem a entidades com fins lucrativos, poderemos deixá-las de lado.

As subvenções sociais são concedidas independentemente de legislação especial a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural sem finalidade lucrativa que visam à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional. O valor da subvenção, sempre que possível, é calculado com base em unidade de serviço efetivamente prestado ou posto à disposição dos interessados, obedecidos os padrões mínimos de

56. A evolução poderá ser mais bem acompanhada pela leitura das seguintes normas: Lei 8.074/90, art. 15; Lei 8.211/91, art. 14; Lei 8.447/92, art. 23; Lei 8.894/93, art. 26; Lei 8.931/94, art. 26, e Lei 9.293/96.

57. Sobre esse tema, ver o artigo 25, II, da Lei 9.473/97.

58. Cf. artigo 12, parágrafos 2º e 3º, da Lei 4.320/64.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 105

eficiência previamente fixados. Para pleitear uma subvenção, a entidade deverá atender aos requisitos fixados na lei[59]. De acordo com a já citada IN-STN 1/97, os recursos de subvenções sociais destinam-se a cobrir despesas de custeio[60].

A subvenção, portanto, é mais restrita que o auxílio, uma vez que o destino dos recursos é limitado pela legislação, não podendo a entidade beneficiária dispor amplamente de seu uso no plano de aplicação submetido à autoridade concedente.

O artigo 30 da LDO/2005[61] limita a concessão de subvenções sociais a entidades que:

- prestam atendimento direto ao público, de forma gratuita, e estejam registradas no CNAS[62];
- estejam vinculadas a organismos internacionais de natureza filantrópica ou assistencial;
- atendam ao disposto no artigo 204 da CF e no artigo 61 do ADCT, bem como à Lei 8.742, de 7/12/1993[63]; ou
- sejam qualificadas como OSCIP, com termo de parceria firmado com o poder público.

Convênios, acordos ou ajustes

Os convênios, acordos ou ajustes são o meio jurídico adequado para a execução, em regime de mútua cooperação, de serviços de interesse recíproco dos órgãos e entidades da administração federal e de outras entidades públicas ou organizações particulares. Dois são os pontos fundamentais do conceito: o regime de mútua cooperação e o interesse recíproco. A própria norma estabelece que nas hipóteses em que os participantes tenham interesses diversos e opostos, isto é, quando se desejar, de um lado, o objeto do acordo ou ajuste e, de outro, a contraprestação correspondente, ou seja, o preço, o acordo ou ajuste constitui um *contrato*[64].

---

59. Os requisitos estão enumerados no artigo 60, parágrafo 3º, do Decreto 93.872/86.

60. Ver artigo 1º, parágrafo 1º, VIII, da Instrução Normativa 1 da Secretaria do Tesouro Nacional, de 31/1/1997.

61. Lei 10.934, de 11/8/2004.

62. Para obter o registro no CNAS, a entidade deve cumprir a Resolução 31/99.

63. Trata-se de entidades vinculadas ao plano de assistência social descentralizado do governo federal.

64. Atentar para o disposto no artigo 48 do Decreto 93.872/86.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 106

Como se pode depreender do conceito, a mútua cooperação pressupõe aportes de recursos por ambas as partes, ainda que com preponderância de uma delas. É fato que a norma não exige que a entidade convenente realize aporte de recursos financeiros, mas é necessário que a contrapartida seja feita com algo (bens, serviços, tecnologia) economicamente mensurável[65]. Não havendo a contrapartida por parte da entidade, estaríamos diante de uma situação de auxílio ou de subvenção social.

Vale a pena lembrar que o regime jurídico do convênio autoriza a aquisição de equipamentos e materiais permanentes, sendo, porém, obrigatória a estipulação, no corpo do convênio, do destino a ser dado aos bens na data da extinção do vínculo. Caso se opte por não mantê-los no patrimônio da União, poderão ser vendidos a valores de mercado ou doados – esta última hipótese é autorizada apenas se o destinatário for outro ente do poder público[66].

Correntes interpretativas sustentam que a norma também autoriza o custeio de força de trabalho adicional àquela ordinariamente utilizada pela entidade em suas atividades regulares, com recursos de convênios, desde que tais contratações sejam justificadas e integradas ao plano de trabalho a ser submetido ao poder público, ponderando-se, ainda e de toda forma, sobre a existência de outras contrapartidas da entidade conveniada que não a força de trabalho.

Entretanto, essa questão tem gerado muita controvérsia na aprovação de convênios em que haja a previsão de remuneração, com recursos públicos, de serviços técnicos prestados por funcionários e dirigentes de entidades conveniadas.

A Lei 10.934, de 11/8/2004, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária para o exercício de 2005 (LDO/2005), estabelece em seu artigo 29, VIII:

> Art. 29. *Não poderão ser destinados recursos para atender despesas com:*
>
> ...
>
> VIII – *pagamento a qualquer título a servidor da Administração Pública* ou empregado de empresa pública ou de sociedade de economia mista *por serviços de consultoria* ou assistência técnica *custeados com recursos provenientes de convênios firmados com* órgãos ou *entidades de direito* público ou *privado,* nacionais ou internacionais. *(Destaques do autor)*

65. Ver artigo 2º, parágrafo 2º, da IN-STN 1/97, que trata dos requisitos para celebração de convênio.

66. Sobre isso, ver a expressa autorização do artigo 56 do Decreto 93.872/86.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 107

Esse comando legal, que repete normas idênticas de LDOs anteriores, foi incluído no artigo 8º, II, da IN-STN 1/97, que assim dispôs:

> Art. 8º É vedada a inclusão, tolerância ou admissão, nos convênios (...) de cláusulas ou condições que prevejam ou permitam:
>
> ...
>
> II – pagamento de gratificação, consultoria, assistência técnica ou qualquer espécie de remuneração adicional a servidor que pertença aos quadros de órgãos ou de entidades da Administração Pública federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal que esteja lotado ou em exercício em qualquer dos entes partícipes.

Assim, se o dirigente de uma entidade conveniada for um servidor público ou mesmo funcionário da administração indireta, será vedada a sua remuneração com recursos de convênios, por expressa disposição de lei federal, não podendo se exigir dos gestores do poder público convenente que autorizem tal remuneração, sob pena de responsabilidade funcional por ato *contra legem.*

Poderão existir, porém, situações em que o profissional a quem se pretende remunerar com recursos do convênio não seja um dirigente/servidor público, mas sim funcionário da entidade conveniada. Nesse caso, apontamos o disposto no decreto 93.872, de 23/12/1986, que deu tratamento distinto aos convênios e às subvenções, sendo pertinente cotejar os artigos 48, 58 e 59 a seguir transcritos:

> Art. 48. Os *serviços* de interesse recíproco dos órgãos e entidades da Administração Federal e de outras entidades públicas ou organizações particulares *poderão ser executados sob regime de mútua cooperação,* mediante convênio, acordo ou ajuste.
>
> Art. 58. A cooperação financeira da União à entidade pública ou privada far-se-á mediante subvenção, auxílio ou contribuição.
>
> Art. 59. A subvenção se destina a *cobrir despesas de custeio* de entidades públicas ou privadas, distinguindo-se como subvenção social ou econômica. *(Destaques do autor)*

Da simples comparação entre os artigos de lei, podemos observar o distinto tratamento dado aos convênios e às subvenções. Enquanto estas se

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 108

destinam a cobrir despesas de custeio de entidades (salários, aluguel, telefone etc.), aqueles se reservam a cobrir serviços executados em regime de mútua cooperação, o que pressupõe a capacidade econômica das partes contratantes de arcar com suas despesas correntes, reservando-se os recursos do convênio para a execução do projeto conveniado. Esse entendimento foi esposado também pela IN-STN 1/97, já referida. Portanto, acreditamos que é vedado ao gestor do fundo público autorizar a destinação de recursos de convênio para cobrir despesas de custeio de entidade conveniada, por força do Decreto 93.872/86.

Contratos

A forma jurídica de contrato pressupõe a mera venda de bens ou prestação de serviços ao poder público, não sendo, dessa forma, privativa de entidades sem fins lucrativos. O contrato pressupõe, de um lado, o interesse do poder público na aquisição do bem ou serviço e, de outro, o recebimento de uma importância em dinheiro. Essa forma jurídica requer a submissão às regras das licitações[67], nas modalidades de concorrência pública, de tomada de preços ou de convite.

Dadas as peculiaridades de entidades do Terceiro Setor, parece-nos que a adoção, pelo poder público, da modalidade de convite poderia solucionar algumas pendências hoje verificadas. Conforme definição legal[68], convite *é a modalidade de licitação entre interessados do ramo pertinente ao seu objeto, cadastrados ou não, escolhidos e convidados em número mínimo de três pela unidade administrativa, a qual afixará, em local apropriado, cópia do instrumento convocatório e o estenderá aos demais cadastrados na correspondente especialidade que manifestarem seu interesse com antecedência de até 24 horas da apresentação de propostas.*

Essa modalidade afastaria por completo qualquer restrição ao destino dos recursos na entidade contratada e evitaria a elaboração de relatórios e extensas prestações de contas após o término do projeto. Por outro lado, não pressupõe o adiantamento de valores para a execução dos serviços. Entretanto, o valor de seu limite máximo de contratação é muito baixo e, portanto, não atende à ampla maioria dos contratos. Eventualmente, poder-se-ia estudar uma majoração do teto para o Terceiro Setor.

67. Conforme extensa regulamentação da Lei 8.666/93, com alterações da Lei 8.883/94.

68. Ver o artigo 22, parágrafo 3º, da Lei de Licitações (Lei 8.666/93).

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 109

Contratos de gestão

Em 1998, o governo federal, ao introduzir o conceito de "organizações sociais", também apresentou uma nova figura jurídica, denominada "contrato de gestão"[69], exclusiva para as entidades qualificadas como organizações sociais. Essa nova modalidade – embora denominada "contrato" – é, na essência, um convênio, pois prevê a destinação de recursos a uma entidade sem fins lucrativos controlada pelo Estado, sem estabelecimento de processo licitatório e com distribuição de atribuições que pressupõe mútua cooperação e interesse recíproco.

De toda forma, como as denominadas "organizações sociais" reconhecidas pelo governo federal são originárias da "transformação" de fundações públicas, quer nos parecer que a nova modalidade destina-se apenas a flexibilizar o fluxo de recursos no próprio aparato estatal, não estando acessível às entidades que compõem o Terceiro Setor.

Termos de parceria

A mais recente novidade no leque de veículos contratuais de captação de recursos públicos é o "termo de parceria", introduzido pela Lei 9.790, de 23/3/1999, para acesso exclusivo das entidades qualificadas como "organizações da sociedade civil de interesse público".

O novo instrumento veio ao encontro das necessidades de entidades que desenvolvem projetos conjuntos com o Estado e que se viam premidas pelos entraves burocráticos e pelas restrições operacionais dos convênios, como a duração limitada ao exercício fiscal, os relatórios excessivamente formalistas e a impossibilidade de contratação de mão-de-obra adicional para tocar o projeto financiado.

Dentre as inovações do termo de parceria, apontamos:

- consulta ao Conselho de Política Pública das respectivas áreas de atuação da entidade, procedimento inexistente no regime dos convênios e contratos de gestão;
- possibilidade de o termo de parceria ser firmado por período superior ao exercício fiscal, o que o torna extremamente interessante para projetos prolongados, como nas áreas de proteção ao meio ambiente e ao patrimônio histórico;
- estipulação das metas e dos resultados a serem atingidos, com respectivos prazos e cronogramas;

69. Ver a Lei Federal 9.637, de 15/5/1998, que dispõe sobre as organizações sociais.

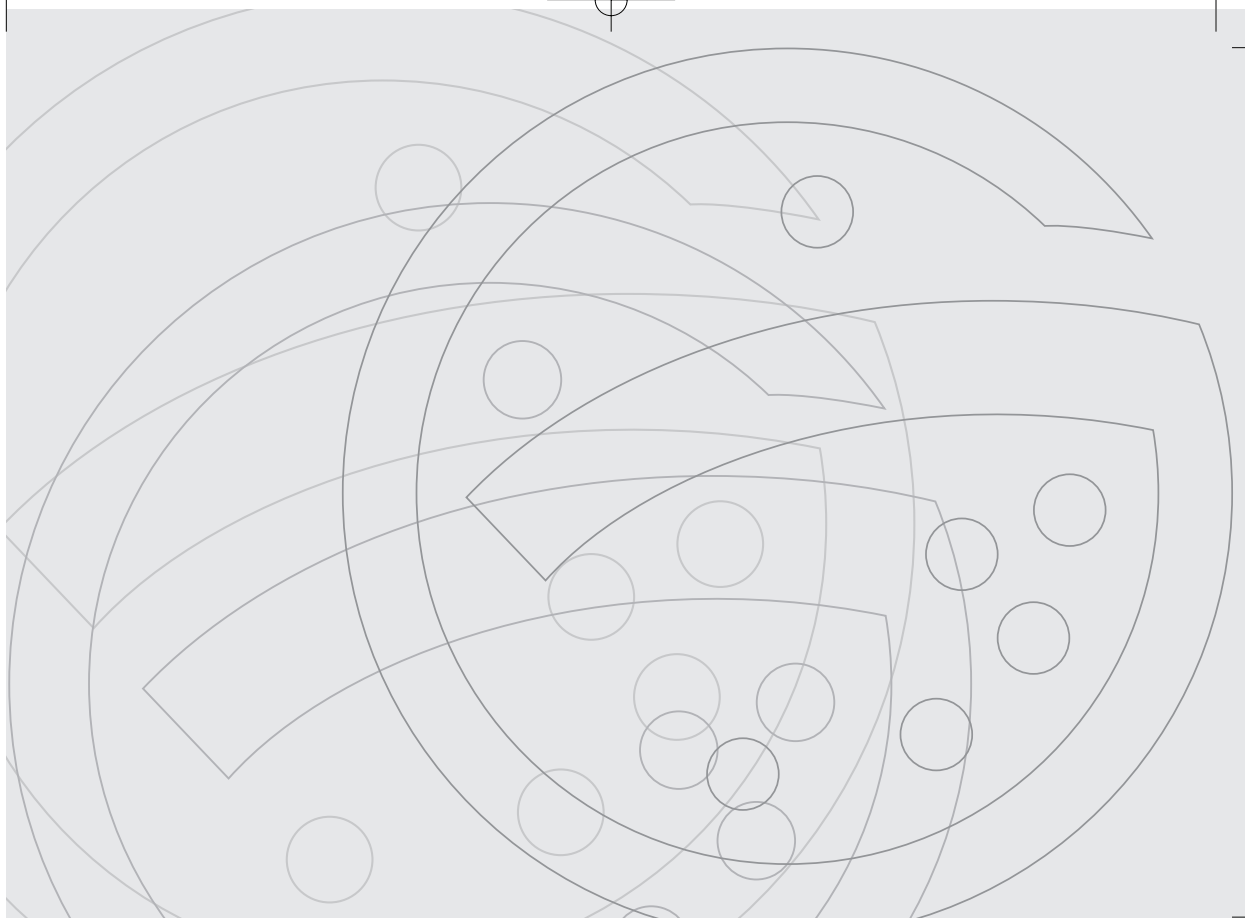
GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 110

- fixação de critérios objetivos de avaliação de desempenho mediante indicadores de resultado;
- elaboração de cronograma físico-financeiro de aplicação dos recursos, com auditoria independente (habilitada pelo CRC), para recursos superiores a R$ 600.000,00 (seiscentos mil reais);
- necessidade de apresentação de relatório com prestação de contas ao final de cada exercício;
- obrigatoriedade de publicação na imprensa oficial de um extrato simplificado do termo de parceria.

Outro aspecto extremamente positivo do termo de parceria é que ele se fundamenta em princípios desejados no mundo moderno, calcados em transparência na gestão dos recursos, competição para acesso a eles e cooperação e parceria na execução dos projetos. O Decreto 3.100/99, que regulamentou a Lei 9.790/99, detalha os procedimentos a serem adotados pelo Estado para franquear o acesso aos recursos canalizados para esse fim.

Não obstante a recentidade da lei e a existência de poucos processos seletivos para firmar termo de parceria, podemos vislumbrar um novo modelo de relacionamento Estado–entidades, calcado no novo instrumento, que contribuirá para o planejamento e desenvolvimento de projetos mais objetivos e pragmáticos, com melhores índices de sucesso e efetividade nas suas ações.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 111



Capítulo VII

FINANCIAMENTO DE PROJETOS SOCIAIS E EDUCACIONAIS

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 112

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 113

Doações de pessoas físicas

Desde 1996, as pessoas físicas não estão autorizadas a deduzir de seu imposto de renda as doações efetuadas a quaisquer entidades, sejam elas de cunho filantrópico, educacional ou de assistência social, mesmo aquelas reconhecidas como de utilidade pública. Caso tais doações ocorram, não serão acompanhadas de vantagem fiscal, mas apenas da satisfação de estar contribuindo para uma entidade que busca, a despeito da total ausência de incentivos governamentais, completar atividades obrigatórias do Estado nos campos da saúde, educação e assistência social da população brasileira.

A fruição de incentivos fiscais somente é autorizada para as doações efetuadas aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, de âmbito nacional, estadual ou municipal, e são dedutíveis apenas as doações realizadas no ano-calendário até o limite de 6% do valor do imposto de renda devido. Para 2004, a estimativa da Secretaria da Receita Federal[70] para renúncia fiscal sob essa rubrica era de apenas 48.794.212 reais para todo o universo de contribuintes brasileiros.

Há também estimativa de contribuições efetuadas em favor de projetos culturais aprovados na forma da Lei 8.313/91 (estimados pela mesma fonte em 1.417.017 reais e os investimentos realizados como incentivo às atividades audiovisuais, contidas na Lei 8.685/93 (previstos em 357.668 reais).

Os recursos obtidos pelos fundos são administrados pelos respectivos Conselhos dos Direitos da Criança e do Adolescente, que fixarão os critérios de utilização dos recursos através de planos de emprego das doações, aplicando necessariamente percentual para incentivo ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado. Esses fundos também poderão desenvolver projetos em parceria com entidades locais, de modo que é possível que, indiretamente, uma pessoa colabore com uma entidade específica, viabilizando recursos através do fundo.

Doações de pessoas jurídicas

As pessoas jurídicas contam com mais incentivos federais à doação, embora, mesmo assim, sejam insuficientes para financiar as atividades de entidades atuantes nos segmentos de educação e de assistência social. Somente para ilustrar, a previsão de renúncia fiscal de pessoas jurídicas para 2004 era de 23.126.020 reais para doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente e de 33.759.735 reais para doações a entidades civis sem fins lucrativos.

70. Conforme quadro exposto na *home page* http://www.receita.fazenda.gov.br

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 114

As doações para os Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente são limitadas às pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro real, não beneficiando, portanto, aquelas tributadas pelo Simples, ou pelos regimes de lucro presumido ou arbitrado[71], que, somadas, correspondem a cerca de 98% das empresas do país. Para os potenciais doadores, o incentivo fiscal prevê a dedução de aportes efetuados até o limite de 1% do imposto de renda devido, conforme previsto no artigo 1º do Decreto 794, de 5/4/1993. É importante considerar que a doação deverá ser feita ao fundo e não a uma entidade cadastrada no conselho, conforme entendimento dominante, a seguir transcrito:

> Acórdão nº 109-11.091 da 6ª Câmara do Conselho de Contribuintes
>
> IRPF. Deduções. Contribuições e doações. (...) Fundos controlados pelos conselhos dos direitos da criaça e do adolescente – Não basta que a entidade beneficiada seja conhecida do Conselho Tutelar do Município, fazendo-se mister que seus recursos financeiros sejam por este controlados.
>
> *(Diário Oficial da União* de 24/4/2000)

Outra forma de apoio das pessoas jurídicas – infelizmente, também somente para aquelas tributadas pelo regime do lucro real – é o incentivo fiscal previsto no artigo 365, II, do RIR/99, que, amparado na Lei 9.249, de 26/12/1995, autoriza a dedução, como despesa operacional, até o limite de 2% do lucro operacional da empresa, dos valores doados para entidades sem fins lucrativos, constituídas no país, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora ou da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

- as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;
- a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração fornecida pela entidade beneficiária conforme modelo aprovado pela Instrução Normativa 87, de 31/12/1996, da Secretaria da Receita Federal, em que se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos à realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável

71. Ver Ato Declaratório (normativo) 26, de 2/12/1997, da Secretaria da Receita Federal.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 115

pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

- a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida como de utilidade pública Federal ou qualificada como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

O cumprimento de todos esses requisitos é essencial para a dedutibilidade da doação.

Em âmbito estadual, alguns convênios prevêem a saída isenta de ICMS para as doações efetuadas por pessoas jurídicas a entidades educacionais ou de assistência social. Nesse campo, citamos o Convênio ICMS 43, de 23/7/1999, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção de ICMS nas doações de microcomputadores usados (seminovos) para escolas públicas especiais e profissionalizantes, associações destinadas a portadores de deficiência e comunidades carentes, efetuadas diretamente pelo fabricante ou suas filiais.

Sorteios

Uma das formas mais comuns de obtenção de receitas por entidades sem fins lucrativos é a realização de sorteios. Entretanto, como tais sorteios implicam pagamentos e podem potencialmente causar danos à economia popular, sua realização deverá ser precedida de autorização federal, sob pena de sujeitar os dirigentes da entidade a severas penas, até mesmo de âmbito criminal.

A Lei 5.768, de 20/12/1971, regulamentada pelo Decreto 70.951, de 9/8/1972, dispõe, em regra geral, acerca da distribuição gratuita de prêmios mediante sorteio, vale-brinde ou concurso por pessoas jurídicas. A realização de sorteios por entidades filantrópicas está regulada pela Portaria 88, de 28/9/2000, do Ministério da Fazenda, transcrita no anexo a este estudo, que previu, sumariamente, as seguintes condições para a emissão de autorizações:

- a entidade requerente deverá ter caráter exclusivamente filantrópico e ser reconhecida como de utilidade pública federal;
- o evento deverá ter como propósito a obtenção de recursos para manutenção ou custeio da obra social a que a entidade se dedica;
- o pedido deverá ser encaminhado à Secretaria de Direito Econômico no prazo mínimo de 30 dias e no máximo de 180 dias da data prevista para o sorteio;

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 116

- prova de que a propriedade dos bens a sortear tenha-se originado de doação de terceiros devidamente formalizada;
- prova de que a entidade está em gozo da condição de instituição de utilidade pública federal, conforme certidão de regularidade expedida pelo competente órgão de controle do Ministério da Justiça;
- cópia do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

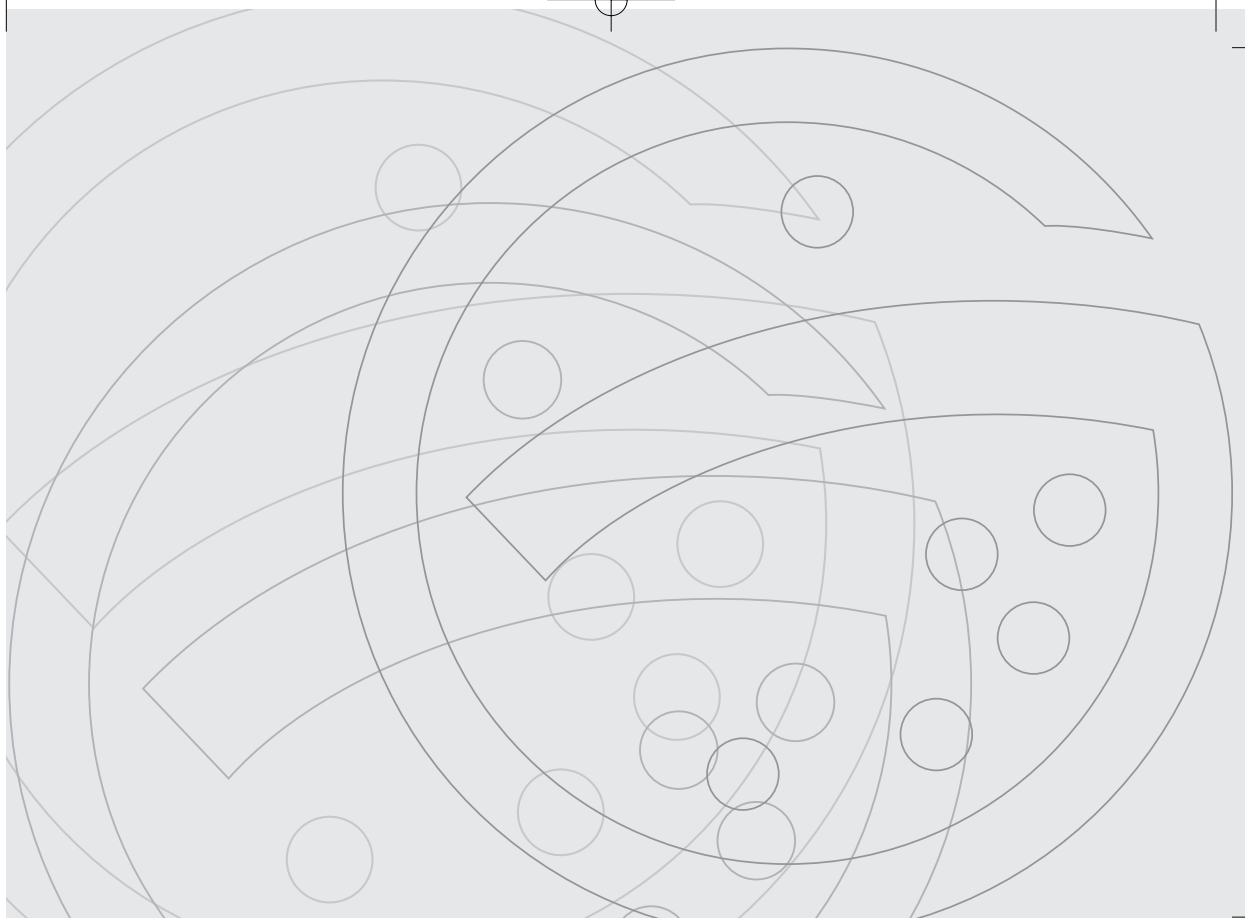
O pedido de autorização deverá ser instruído com os documentos relacionados acima e mais:

- plano de sorteio com:
  - número de bilhetes e preço unitário;
  - quantidade, especificações e valores, unitário e total, dos prêmios prometidos;
  - local de exposição e entrega dos prêmios;
  - ordem de classificação dos prêmios e sua vinculação com os resultados da extração da loteria federal;
  - nome, endereço e CPF da organização responsável pelo evento e pela impressão dos bilhetes;
- modelo do bilhete sorteável, com os dados relativos a entidade, certificado de autorização, data de sorteio, prêmios e sua classificação, preço e número total de bilhetes, local de exposição dos prêmios e prazo de entrega, fixado em 180 dias.

Dos recursos arrecadados, a entidade deverá destinar:

- 3% para o Fundo Penitenciário Nacional;
- 1% para o Fundo Nacional da Cultura;
- 1% para o Fundo Nacional da Criança e do Adolescente;
- 1% para o Fundo de Defesa de Direitos Difusos.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 117



Capítulo VIII

FINANCIAMENTO DE PROJETOS AMBIENTAIS

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 118

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 119

Atualmente, existem na legislação brasileira algumas opções para obtenção de recursos para custeio de projetos ambientais conduzidos por organizações não-governamentais. Este estudo propõe-se a apresentar tais opções e, na medida do possível, contribuir para o esclarecimento de suas peculiaridades. Não é, pois, um documento que se exaure em si mesmo – o interessado deve buscar informações detalhadas sobre a operacionalização do acesso a cada fonte analisada.

Neste estudo abordaremos inicialmente os recursos geridos pelo Ministério do Meio Ambiente dos Recursos Hídricos e da Amazônia Legal e depois as demais fontes.

Fundo Nacional do Meio Ambiente (FNMA)

Os recursos do FNMA provêm, basicamente, de três fontes: as dotações incluídas no Orçamento Geral da União e advindas da arrecadação de impostos, os recursos advindos do exterior como doações para custeio de projetos ambientais e os recursos obtidos como empréstimo de organismos internacionais, como o Banco Mundial e o BID.

O FNMA tem disponível recursos para serem aplicados na implementação da política ambiental no Brasil, como apoio financeiro a iniciativas que visem ao uso racional dos recursos naturais, incluindo a manutenção, a melhoria ou a recuperação da qualidade ambiental dos diversos ecossistemas brasileiros. A estratégia de implantação contempla projetos de *demanda espontânea* (carteira de apoio a projetos apresentados a qualquer tempo por iniciativa das entidades proponentes, respondendo a critérios locais de prioridade e refletindo a demanda da sociedade de modo geral) ou de *demanda induzida* (linha de apoio a projetos apresentados em resposta a editais de convocação, de acordo com prioridades estratégicas da Política Nacional de Meio Ambiente).

Tais recursos, além de sua gestão pelo FNMA, estão submetidos às diretrizes impostas a todos os recursos públicos pelas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs) que são editadas anualmente para regular o caixa do Tesouro.

A LDO/2005[72] impôs limites ao destino a ser dado aos recursos do FNMA, autorizando seu dispêndio sob as modalidades de contratos, convênios e auxílios, e estes dependem da origem dos recursos: do exterior e a título de doação (atualmente não existe disponibilidade por falta de doações).

72. Lei 10.934, de 11/8/2004.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 120

Para os dois primeiros, é possível utilizar recursos derivados de dotações orçamentárias ou de empréstimos internacionais, como o FNMA vem fazendo atualmente. Entretanto, tais modalidades contratuais encontram restrições em legislações específicas (Decreto 93.872/86 e IN-STN 01/97), que devem ser cumpridas pelos gestores do fundo.

Atualmente, e dada a natureza do serviço prestado pelas entidades, a modalidade mais utilizada é o convênio, que pressupõe a existência de um interesse recíproco (a preservação e a recuperação ambiental, por exemplo) e o regime de mútua cooperação (em que cada parte contratante colabora com algum recurso passível de avaliação econômica).

Programa Piloto para Proteção das Florestas Tropicais do Brasil (PP/G7)

Este programa conta com recursos doados por países desenvolvidos (Grupo do G-7) que são geridos internacionalmente pelo Banco Mundial e repassados, no país, diretamente à entidade beneficiária pelo Banco do Brasil, que atua como agente financeiro. O PP/G7 mantém um programa demonstrativo denominado "PD/A", destinado a viabilizar o envolvimento de comunidades e ONGs em testes e difusão de modelos de gerenciamento e conservação ambiental desenvolvidos por comunidades locais que tenham alto grau de replicação e utilizem tecnologias brandas na busca de novos referenciais de desenvolvimento sustentável na Amazônia e Mata Atlântica, além de promover a educação ambiental.

O programa concentra sua atuação em quatro áreas temáticas: sistemas de manejo de floresta; sistemas de preservação ambiental; sistemas agroflorestais e de recuperação ambiental e sistemas de manejo de recursos aquáticos. Atualmente conta com diversos projetos em andamento, com livre gestão dos recursos pela ONG, conforme formulário de subprojeto, possibilitando até mesmo o custeio de trabalhadores e a aquisição de bens de capital.

Por contar exclusivamente com recursos advindos de doações internacionais, não existem restrições da LDO à forma contratual adotada no relacionamento com a ONG e, na atualidade, a modalidade escolhida é a simples doação dos recursos, em sistema de aportes, contra a apresentação de relatórios mensais, amparados em planos de ação semestrais.

Programa Nacional de Meio Ambiente (PNMA)

Este programa conta com recursos de empréstimos obtidos no BIRD e é incluído no orçamento federal. É utilizado para ações ambientais sob coordenação de municípios, que recebem as dotações por intermédio de

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 121

convênios, e a quem cabem a apresentação do projeto e a prestação de contas. O município poderá coordenar o trabalho de ONGs que, em regime de parceria, se proponham a colaborar com a ação proposta. Nessa modalidade de financiamento, a participação da ONG nos recursos é indireta e não existe nenhum vínculo contratual entre ela e o governo federal.

Global Environmental Facility (GEF)

Este programa encontra-se dividido em duas áreas: o Funbio (Fundo de Biodiversidade) e o Probio (Programa de Biodiversidade). Ambas atuam na área de estudo da biodiversidade e do desenvolvimento de biotecnologia, além da conservação de áreas protegidas.

O Funbio patrocina atualmente dez projetos, com recursos de doações internacionais, administrados pela Fundação Getúlio Vargas, com o apoio de um comitê composto por representantes da sociedade. Tem natureza privada e, portanto, não integra o orçamento da União e não está sujeito às limitações impostas aos demais fundos.

Já o Probio, embora também receba recursos de doações do exterior, tem seus fundos incluídos no orçamento federal e são administrados pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq).

As demandas são definidas em editais que convocam a sociedade a apresentar seus projetos. Usualmente, dado o propósito de desenvolvimento de tecnologias de ponta, habilitam-se aos recursos as entidades de alta capacitação acadêmica, como as universidades, que respondem por cerca de 80% dos projetos.

Multas por crime ambiental

A Lei 9.605, de 12/2/1998, que dispõe acerca das sanções derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente, previu a condenação pecuniária de indivíduos e empresas infratoras com multas que variam de 50 a 50 milhões de reais, parte dos quais deve ser recolhida ao Fundo Nacional do Meio Ambiente.

Embora ainda não sejam recursos firmes, poderão se tornar uma fonte de custeio adicional para os projetos ambientais conduzidos por ONGs, de acordo com a regulamentação do destino de tais fundos.

Condenações judiciais em ação civil pública

A Lei Federal 7.347, de 24/7/1985, introduziu a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio ambiente ou outros interesses difusos. Essa lei autorizou a propositura de ações judiciais que visem à condenação

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 122

em dinheiro de infratores e determinou que os recursos obtidos com tais condenações fossem revertidos para o Fundo de Defesa dos Direitos Difusos administrado conjuntamente por representantes do Ministério Público e da comunidade, com o objetivo de reparar o dano ambiental causado. Enquanto não fossem usados, os recursos ficariam depositados em conta, corrigidos monetariamente.

A utilização dos recursos do fundo para financiamento de projetos está regulada pela Resolução 8, de 26/10/1999, do Conselho Federal Gestor do Fundo de Defesa dos Direitos Difusos, publicada no caderno eletrônico do *DOU* de 28/10/1999.

Conversão da dívida externa

As operações de conversão das dívidas externas dos países menos desenvolvidos em projetos ambientais (*debt-for-nature swaps*) e em projetos de desenvolvimento (*debt-for-development swaps*) vêm se transformando em instrumentos que atendem de maneira extraordinária às necessidades de investimento na área ambiental.

Isso porque, de um lado, o investimento ambiental permite a racionalização do uso dos recursos naturais e, de outro, o investimento em projetos de desenvolvimento, em conjunto com a própria redução do montante das dívidas, contribui para a reorganização das economias do Terceiro Mundo, ampliando, por conseguinte, o mercado mundial de trabalho. E tudo isso ao mesmo tempo que benefícios econômicos evidentes são proporcionados aos credores das dívidas, os quais vendem seus títulos e obtêm vantajosa antecipação de receita.

Em tais transações, uma organização não-governamental internacional (ONG-I) dedicada à proteção do meio ambiente ou à promoção de projetos de desenvolvimento adquire, no mercado secundário da dívida, o crédito detido por um banco comercial internacional, ou outro tipo de credor, referente a uma dívida contraída por um país do Terceiro Mundo.

A ONG-I compra esses títulos com um deságio em relação ao seu valor de face ou os recebe como doação por parte do banco credor. Com a posse desses títulos, a ONG-I aceita, então, o cancelamento da dívida representada por eles em troca do compromisso, assumido pelo país devedor (no caso, o Brasil), de implementar projetos de proteção ambiental ou de desenvolvimento. Com essa finalidade, o país devedor pode fornecer de uma só vez o equivalente em moeda nacional, com ou sem deságio, cujos rendimentos serão utilizados no projeto acima mencionado.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 123

Visando à conclusão dessa transação, a ONG-I recorre a uma organização não-governamental local (ONG-L), a qual desempenha o papel de coordenação e promoção do projeto ambiental ou de desenvolvimento no país devedor. Assim, é a ONG-L que intermedia os contatos entre as ONGs, os credores e as entidades administrativas do país devedor (os bancos centrais, os ministérios da Fazenda e os órgãos públicos responsáveis pela proteção ambiental e pelo desenvolvimento social).

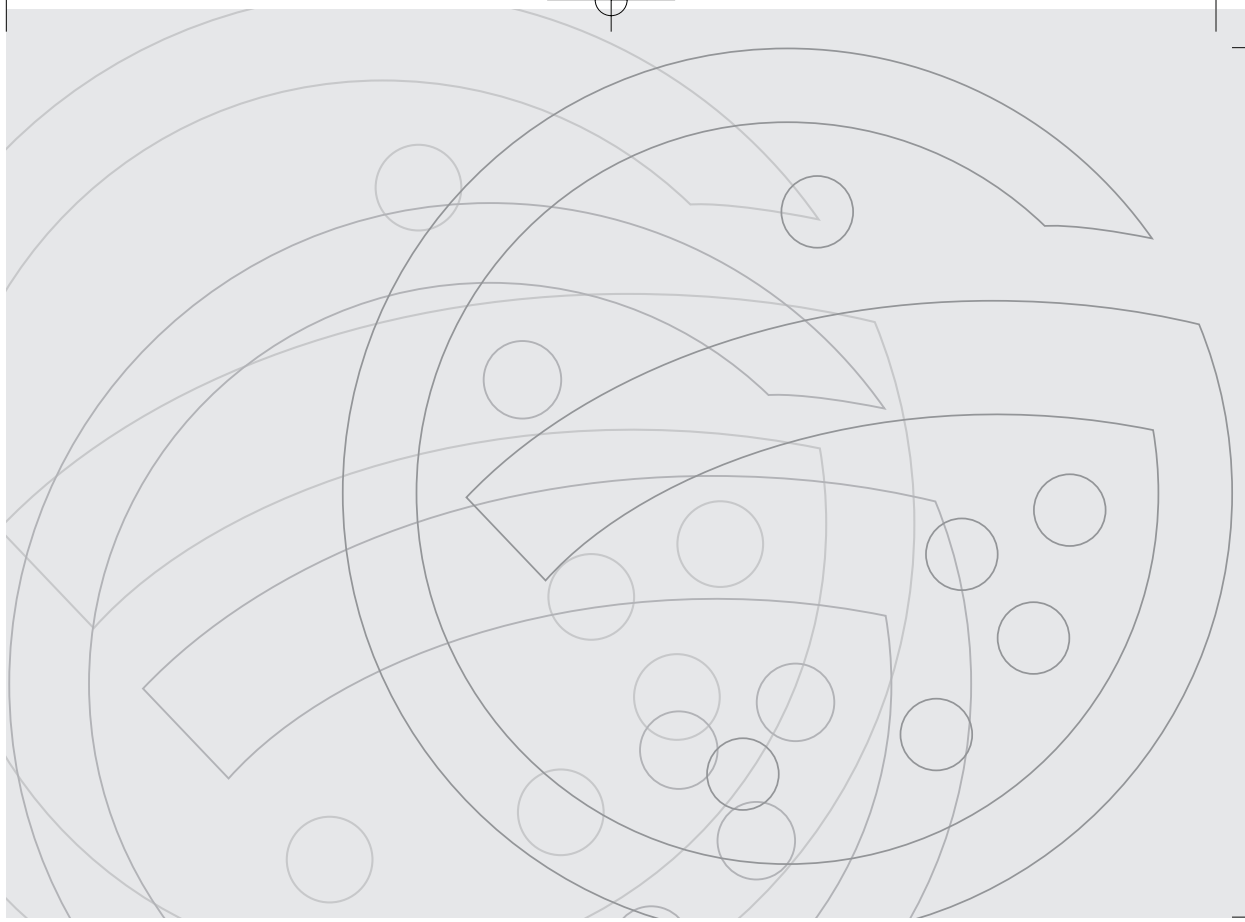
Originalmente, tais negociações eram desenvolvidas caso a caso. Entretanto, o sucesso verificado em alguns países, notadamente o Equador e a Costa Rica, levou à difusão dessas operações e, conseqüentemente, surgiu uma tendência de institucionalizá-las.

Seguindo essa tendência, o Banco Central do Brasil expediu a Resolução 1.840 em 16 de julho de 1991 e a Circular 1.988, na mesma data, instituindo um "Plano de Conversão da Dívida Externa para Fins Ambientais", que permitiu, a partir de então, a utilização de qualquer instrumento da dívida externa brasileira em operações de conversão em projetos ambientais, respeitado um limite máximo de 100 milhões de dólares da dívida, por ano.

Assim, o Brasil recebe atualmente investimentos estrangeiros dessa modalidade, e, dentre eles, um dos mais significativos foi aprovado em 12 de maio de 1992, que consiste no financiamento de um grande parque natural, o "Grande Sertão Veredas", de cerca de 211.000 acres. Tal financiamento está sendo feito através da percepção de juros relativos a títulos do Tesouro Nacional emitidos em troca do cancelamento de uma parcela da dívida brasileira equivalente a 2,2 milhões de dólares. (A organização americana Nature Conservancy adquiriu os títulos dessa parcela da dívida por 850.000 dólares no mercado secundário.)

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 124

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 125



Capítulo IX

FINANCIAMENTO DE PROJETOS CULTURAIS

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 126

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 127

Programa Nacional de Incentivo à Cultura

A Lei 8.313, de 23/12/1991 (conhecida como Lei Rouanet, em homenagem ao seu articulador), instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC), que permite que os projetos aprovados pela Comissão Nacional de Incentivo à Cultura (CNIC) recebam patrocínio e doações de empresas e indivíduos, os quais poderão abater, total ou parcialmente, os valores investidos do imposto de renda devido. O PRONAC conta com três mecanismos de estímulo a projetos culturais: o Fundo Nacional da Cultura (FNC), os Incentivos a Projetos Culturais (Mecenato) e os Fundos de Investimento Cultural e Artístico (Ficart).

Podem candidatar-se aos benefícios da lei tanto pessoas físicas com carreira na área cultural como pessoas jurídicas de natureza cultural, sejam empresas ou entidades sem fins lucrativos. As entidades públicas da administração indireta, como fundações, autarquias e institutos, desde que dotadas de personalidade jurídica própria e de natureza cultural, também são admitidas.

Segundo o guia de orientação do Ministério da Cultura, *os projetos devem destinar-se a desenvolver as formas de expressão, os modos de criar e fazer, os processos de preservação e proteção do patrimônio cultural brasileiro e os estudos e métodos de interpretação da realidade cultural, bem como contribuir para propiciar meios que permitam o conhecimento dos bens e valores artísticos e culturais, compreendendo os seguintes segmentos:*

- *teatro, dança, circo, ópera, mímica e congêneres;*
- *produção cinematográfica, videográfica, fotográfica, discográfica e congêneres;*
- *literatura, inclusive obras de referência;*
- *música;*
- *artes plásticas, artes gráficas, gravuras, cartazes, filatelia e outras congêneres;*
- *folclore e artesanato;*
- *patrimônio cultural, inclusive histórico, arquitetônico, arqueológico, bibliotecas, museus, arquivos e demais acervos;*
- *humanidades;*
- *rádio e televisão, educativas e culturais, de caráter não-comercial.*

O projeto necessariamente deverá encaixar-se em uma das áreas temáticas acima, mas é importante apontar que a Lei 8.313/91 tem dois objetivos básicos: incrementar a produção artística e cultural e democratizar o acesso

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 128

da população a bens culturais. Assim, é fundamental que o projeto contenha mecanismos que facilitem tal acesso, como ingressos a preços populares, ingressos ou sessões gratuitas em espetáculos, distribuição de livros para bibliotecas, exposições de artes em espaços abertos etc. É também filosofia da lei que se destine o máximo de recursos possíveis para a atividade-fim, ou seja, o produto cultural.

O procedimento adotado pela lei inicia-se com a montagem do projeto pelo candidato aos recursos, de acordo com o formulário "Solicitação de Apoio a Projetos", disponível para *download* na *home page* do Ministério da Cultura[73], que conterá a identificação do projeto e do proponente, descrição dos objetivos (o que deseja realizar), da justificativa (por que pretende fazê-lo) e da estratégia de ação do projeto (relação das atividades e como pretende desenvolvê-las), acompanhado de detalhado orçamento físico-financeiro de acordo com planilhas fornecidas pela CNIC.

Elaborado o projeto e firmadas as declarações obrigatórias[74], inclusive o termo de responsabilidade do proponente ou seu representante legal, o projeto poderá ser apresentado durante todo o ano à CNIC, que o apreciará em até 60 dias e, se aprovado, fará publicar no *Diário Oficial da União* a autorização para captação (se Mecenato) ou adotará as providências para assinatura do convênio para liberação de recursos públicos (se financiado pelo FNC).

Os projetos apoiados pelo FNC têm até 80% de seu custo financiado a fundo perdido, com recursos provindos das loterias federais, do Tesouro Nacional, de fundos de desenvolvimento regional (Finor, Finam, Funres), legados, subvenções e doações, além de saldos ou devoluções oriundos de projetos de Mecenato, saldos de exercícios anteriores e resgate de empréstimos. Tais projetos devem, em geral, ser propostos por entidades públicas ou privadas sem finalidade lucrativa. As exceções são o custeio de passagens de pessoas físicas para atender a convites no exterior ou os empréstimos reembolsáveis, operados pela CEF e destinados a montagens teatrais por pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem fins lucrativos.

O Mecenato é, por excelência, o mecanismo de apoio da iniciativa privada às atividades culturais e corresponde a ampla maioria dos recursos aportados ao PRONAC, pois, à parte os incentivos fiscais, possibilita que o patrocinador

73. www.minc.gov.br

74. Ver modelo de Termo de Compromisso para Captação de Recursos e Execução de Projetos com Incentivos Fiscais instituído pela Portaria MinC 118, de 6/4/2000.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 129

utilize até 25% dos produtos culturais (sessões de exposição e espetáculos, livros, CDs, etc.) para fins promocionais. A estimativa da Secretaria da Receita Federal para a renúncia fiscal por esse incentivo é, para 2002, de 245.948.249 reais.

Para apresentar um projeto à CNIC, captar recursos e promover o projeto, o produtor cultural poderá valer-se de agentes culturais especializados e remunerados para executar tais atividades, cujo custo poderá ser incluído no orçamento do projeto, desde que não superior a 10% do custo global. Esses profissionais costumam ser remunerados conforme o regime de risco e são pagos de acordo com o ingresso de patrocínios ou doações.

A Lei 8.313/91 prevê que o doador ou o patrocinador possa deduzir do imposto devido na declaração do imposto de renda os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais aprovados de acordo com a sistemática definida na própria lei, com base nos seguintes percentuais:

Incentivador	Atividades – Grupo A	Atividades – Grupo B
Patrocínio pessoa física	100% do patrocínio	60% do patrocínio
Patrocínio pessoa jurídica	100% do patrocínio	30% do patrocínio
Doação pessoa física	100% do valor doado	80% do valor doado
Doação pessoa jurídica	100% do valor doado	40% do valor doado

As atividades do Grupo A, que prevêem a dedução de 100% do valor doado ou patrocinado do imposto de renda devido pelo incentivador, são aquelas constantes do artigo 18, com a redação dada pela Lei 9.874, de 23/11/1999, a saber:

- artes cênicas;
- livros de interesse artístico, literário ou humanístico;
- música erudita e instrumental;
- circulação de exposições de artes plásticas;
- doações de acervos para bibliotecas públicas e museus.

No Grupo B, encontram-se as demais atividades incentivadas pela lei.

Adicionalmente à possibilidade de dedução do imposto de renda, as empresas poderão incluir o valor total das doações ou patrocínios efetuados

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 130

para atividades do Grupo B, como despesa operacional, diminuindo assim o lucro real da empresa no exercício, com conseqüência na redução do valor do imposto a ser pago. Os valores concedidos a projetos do Grupo A, por serem integralmente dedutíveis do imposto de renda da empresa doadora, não poderão ser lançados como despesa operacional.

As pessoas jurídicas poderão efetuar doações e patrocínios sob a forma de prestação de serviços ou fornecimento de material de consumo, a preços de mercado, na forma do Ato Declaratório (normativo) 23, de 19/9/1997, da Secretaria da Receita Federal, que também determina que os valores doados ou patrocinados não integrarão a receita bruta ou o faturamento na determinação da base de cálculo do IR, CSSL PIS e Cofins.

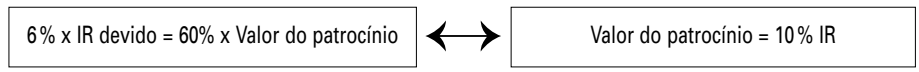
Todavia, é importante ressaltar que, pelo disposto no artigo 6º, II, da Lei 9.532, de 10/12/1997, à parte os limites específicos da Lei 8.313/91, o total das deduções a tal título, somado com aqueles de que trata a Lei 8.685/93 (audiovisual), não poderá exceder a 4% do imposto de renda devido.

A combinação dos vários limites legais aponta para uma fórmula de identificação do valor ideal de doação e patrocínio, de acordo com a natureza do projeto.

Para os projetos do Grupo A (dedução integral), o valor do incentivo deverá ser de 4% do IR devido pela pessoa jurídica ou 6% do IR devido pela pessoa física.

Já para os projetos integrantes do Grupo B (dedução parcial), o ponto ideal de aplicação em incentivo cultural situa-se na igualdade entre o limite global do doador e o limite específico do projeto. Assim, para as pessoas físicas deve haver igualdade entre o limite global do doador (6%) e os limites específicos da doação (80%) ou patrocínio (60%), ou seja:

ou:



GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 131

Para as pessoas jurídicas, deverá haver igualdade entre o limite global do doador (4%) e os limites específicos da doação (40%) ou patrocínio (30%), ou seja:

ou:

A última forma de incentivo, os Ficart, prevê a constituição de fundos de investimento em cultura e isenta do IR e IOC os rendimentos auferidos pelos fundos, que são regulamentados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A implantação dos Ficart ainda está em estudos pela Secretaria de Apoio à Cultura do Ministério da Cultura.

Obtidos os recursos e realizado o projeto, deverá ser apresentada a prestação de contas à CNIC, com a devolução de eventuais sobras de caixa, na forma disposta no regulamento do PRONAC.

Programa de Fomento à Atividade Audiovisual

A Lei 8.685, de 20/7/1993, com as alterações introduzidas pela Lei 9.323, de 5/12/1996, outorgou até o exercício fiscal de 2003 incentivos fiscais às empresas e cidadãos que efetuem investimentos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, mediante a aquisição de cotas representativas de direitos de comercialização das referidas obras, desde que esses investimentos sejam realizados no mercado de capitais, em certificados de investimento autorizados pela Comissão de Valores Mobiliários na forma da Instrução CVM 260, de 9/4/1997, e os projetos de produção tenham sido previamente aprovados pelo Ministério da Cultura.

A dedução é limitada a 6% do imposto devido pelas pessoas físicas e a 3% do imposto devido pelas pessoas jurídicas (artigo 486, RIR/99), podendo ser deduzidos no mês a que se referirem os investimentos para as pessoas jurídicas que apuram o lucro mensal, ou deduzidos do imposto devido na declaração de ajuste para as pessoas físicas ou para as pessoas jurídicas que, tendo optado pelo recolhimento do imposto por estimativa, apuram o lucro real anual. Adicionalmente ao abatimento integral do imposto de renda devido, a pessoa

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 132

jurídica poderá deduzir os valores investidos como despesa operacional. De acordo com o Ato Declaratório (normativo) 7, de 17/3/1996, da Secretaria da Receita Federal, a pessoa jurídica que apurar lucro real anual poderá utilizar o incentivo quando da apresentação da declaração de rendimentos.

Outra vantagem da lei é a possibilidade de percepção, pelo investidor, de parcela correspondente à sua participação no resultado da bilheteria da obra cinematográfica em circuito comercial, o que já mostrou ser muito interessante para os investidores de recentes filmes brasileiros de sucesso, como *O quatrilho, Carlota Joaquina* e *Central do Brasil*, todos incentivados por essa lei.

Ressaltamos que, pelo disposto no artigo 6º, II, da Lei 9.532, de 10/12/1997, à parte os limites específicos da Lei 8.685/93, o total das deduções a tal título, somado com aqueles de que trata a Lei 8.313/91 (Rouanet), não poderá exceder a 4% do imposto de renda devido pela pessoa jurídica, estimando-se, para o ano 2002, renúncia fiscal da ordem de 37.950.600 reais para esse programa.

Os projetos deverão ser apresentados à Secretaria para o Desenvolvimento Audiovisual do Ministério da Cultura (SDAv), de acordo com as regras da Portaria 500, de 18/2/1998, devendo ser acompanhados de dados e documentos do proponente (contrato social, cartão de CNPJ e certidões de regularidade de impostos perante a Receita Federal, INSS, PIS e FGTS) e informações sobre o projeto, o que inclui a sinopse e justificativa da obra, roteiro, orçamento analítico expresso em moeda nacional, cronograma de execução física e plano de produção, demonstrativo da receita, currículos do proponente e do diretor e declaração de disponibilidade financeira de contrapartida mínima de 20%, com recursos próprios ou de terceiros, não incentivados, e certificado de registro do roteiro na Fundação Biblioteca Nacional, além de outros requisitos técnicos.

Os recursos captados deverão ser movimentados em conta corrente específica no Banco do Brasil, com a prestação de contas à SDAv, de acordo com os critérios estabelecidos na referida portaria ministerial e na Instrução Normativa 01/97 da Secretaria do Tesouro Nacional.

Leis estaduais de incentivo à cultura

Diversos Estados introduziram legislações de incentivo à cultura no âmbito de seu território, oferecendo deduções do ICMS devido pela empresa patrocinadora.

Na **Bahia,** o apoio é amparado na Lei 7.015, de 9/12/1996, que concedeu abatimento do ICMS a empresa ou estabelecimento situado no Estado da Bahia que apoiar financeiramente projetos culturais aprovados pela Secretaria

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 133

da Cultura da Bahia. O incentivo limita-se ao máximo de 5% do valor do ICMS a recolher em cada período ou períodos sucessivos, não podendo exceder a 80% do valor total do projeto. Para obter o incentivo, a empresa patrocinadora deverá contribuir com parcela de recursos próprios equivalente a, no mínimo, 20% do valor total de sua participação no projeto.

No **Ceará,** a Lei 12.464, de 29/6/1995 (também chamada Lei Jereissati), dispõe acerca do incentivo fiscal à cultura, prevendo a modalidade de apoio direto a um artista ou produtor cultural que tenha projeto aprovado pela Secretaria da Cultura ou pelo Fundo Estadual da Cultura. A dedução para apoio direito a projetos poderá corresponder a até 2% do valor do ICMS a recolher mensalmente, respeitando-se os limites de: 100% no caso de doação (sem proveito ao contribuinte); 80% no caso de patrocínio (com proveito promocional ao contribuinte), e 50% no caso de investimento (com proveito financeiro ao contribuinte) no projeto cultural. Para as doações ao Fundo Estadual da Cultura, o limite de dedução é de 2% do ICMS devido.

Em **Pernambuco,** o apoio à cultura é viabilizado pelas leis 11.005/93 e 11.236/95, que prevêem a dedução de 0,5% do ICMS devido no período para destinação a projetos culturais.

No **Rio de Janeiro,** o incentivo é amparado pelo Decreto 22.486/86, que prevê a possibilidade de depósito, pelo contribuinte, de 2% do ICMS devido em uma conta específica do Fundo de Incentivo no Banerj e autoriza a empresa patrocinadora a compensar dois terços desse valor do ICMS a pagar após dois meses do depósito.

Em **São Paulo,** o incentivo está regulado pela Lei 8.819, de 10/6/1994, que cria o Programa Estadual de Incentivo à Cultura e prevê o investimento de até 2% do ICMS devido por meio de um Certificado Nominal de Incentivo à Cultura, cujos recursos serão destinados ao programa. A lei não prevê investimento direto em projetos da iniciativa privada.

Leis municipais de incentivo à cultura

Na cidade do **Rio de Janeiro,** por força da Lei Municipal 1.940, de 31/12/1992, regulamentada pelo Decreto 12.077, de 27/5/1993, o contribuinte (pessoa jurídica) foi autorizado a abater diretamente do ISS a pagar os recursos que aplicarem em projetos culturais, até o limite de 20% do imposto devido.

Os produtores culturais, pessoas físicas ou jurídicas, interessados na captação de recursos incentivados deverão submeter seus projetos à Comissão Carioca de Promoção Cultural, a qual poderá classificar a proposta como de interesse especial ou normal e emitir os certificados de enquadramento.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 134

Esses certificados definirão o montante de recursos incentivados que poderão ser destinados ao projeto, limitados a 75% (para os especiais) e 50% (para os normais) do custo total.

A movimentação financeira deverá ser feita através de conta bancária vinculada, aberta especialmente para esse fim, e as obras resultantes dos projetos beneficiados serão apresentadas prioritariamente (logo, não exclusivamente) no território do município, com divulgação de apoio institucional da prefeitura.

Além desse mecanismo de incentivo, a lei prevê que o prefeito poderá propor à Câmara Municipal a redução da alíquota ou a isenção do ISS das atividades culturais incentivadas, caso elas ofereçam contrapartida, em montante e forma a serem fixados, a ser utilizada em favor da maior participação dos setores carentes no processo de produção cultural e na fruição de seus resultados e produtos.

Na cidade de São Paulo, a Lei 10.923, de 30/12/1990 (também chamada Lei Mendonça), regulamentada pelo Decreto 29.684, de 17/4/1991, prevê incentivo fiscal para a realização de projetos culturais a ser concedido a pessoa física ou jurídica domiciliada no município, para abatimento de até 20% do IPTU devido por imóveis de sua propriedade ou do ISS devido por suas atividades. A fruição do benefício depende da emissão, pela Secretaria de Finanças, de certificado de incentivo nominal ao contribuinte incentivador, representativo do valor efetivamente aportado por ele para o projeto, que servirá de base para as deduções, até o limite de 70% do certificado e o prazo de dois anos da expedição.

O produtor cultural interessado em utilizar o incentivo deverá aguardar os editais trimestrais publicados pela Secretaria Municipal da Cultura, em que constarão o limite global dos incentivos (entre 2% e 5% da arrecadação do ISS e IPTU) e as normas e os critérios adotados para os incentivos e prestação de contas, além dos valores máximos e mínimos atribuíveis a cada projeto, individualmente.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 135

Bibliografia

ARCHER, R., *in* CLAYTON, A. (editor). *Governance, democracy and conditionality: What role for NGOs?* 1ª ed. Oxford: Intrac, 1994.

BALEEIRO, A. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

–. *Direito tributário da Constituição,* publicação nº 8 do Instituto de Direito Financeiro, Rio de Janeiro, 1959.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de Direito Administrativo*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

BASSO, M. *Fundações privadas nos países do Mercosul: Uma análise comparada*. Anais do I Encontro de Fundações do Mercosul, Porto Alegre: Cebraf, 1997.

BEVILÁCQUA, C. *Código Civil comentado*. V. I, p. 234

BRAGA, L. *Instituições de educação ou de assistência social*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971.

BULHÕES PEDREIRA. *Imposto sobre a renda - pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979, v. I.

CAVALCANTI FILHO, J. P. (coord.) *Coletânea de legislação do Terceiro Setor*. 1ª ed. Brasília: Conselho da Comunidade Solidária; Unesco, BID, FBB, 1998. (Série Marco Legal. Terceiro Setor; 2).

CRETELLA JUNIOR, J. *Comentários à Constituição de 1988*. 2ª ed. São Paulo: Forense Universitária, 1993, v. VII.

CUSTÓDIO, H. B. *Associações e fundações de utilidade pública*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1963, v. III.

DINIZ, M. H. *Curso de Direito Civil brasileiro*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993, vol. 1, *apud* RAFAEL, E. J. *Fundações e direito*. 1ª ed. São Paulo: Melhoramentos, 1997.

–. *Direito fundacional*. 1ª ed. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1998.

FERNANDES, R. C. *Privado porém público – O Terceiro Setor na América Latina*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

GUASQUE, L. F. *Direito público: Temas polêmicos*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1997.

IOSCHPE, E. B. (org.). *3º Setor: Desenvolvimento social sustentado*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

KOTHER, M. C. M. de F. *Aspectos da estrutura e funcionamento das fundações privadas no Brasil*. 1ª ed. Porto Alegre: FIJO, 1997.

–. *Fundação: Uma exigência à reflexão*. 1ª ed. Porto Alegre: FIJO, 1999.

LANDIN, L., e BERES, N. *Ocupações, despesas e recursos: As organizações sem fins lucrativos no Brasil*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Nau, 1999.

MARTINELLI, A. C. "La empresa privada y la construcción de una ética civil", *in* TORO, O. L., e REY, G. (editores). *Empresa privada y responsabilidad social*. 1ª ed. Bogotá: Centro Colombiano de Filantropía *et al,* 1996.

MEIRELLES, H. L. *Direito Administrativo brasileiro*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 1989.

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 31/03/06 8:00 PM Page 136

MEREGE, L. C. (coord.). *3º Setor: Reflexão sobre o marco legal*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1998.

NOGUEIRA, R. B. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

OLIVA, J. *Manual das sociedades e associações civis*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Aide, 1988.

PAES, J. E. S. *Fundações e entidades de interesse social*. 1ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

RAFAEL, E. J. *Fundações e direito*. 1ª ed. São Paulo: Melhoramentos, 1997.

RESENDE, T. de A. *Novo manual de fundações*. 1ª ed. Belo Horizonte: Inédita, 1997.
–. *Roteiro do Terceiro Setor,* 1ª ed. Belo Horizonte: Publicare, 1999.

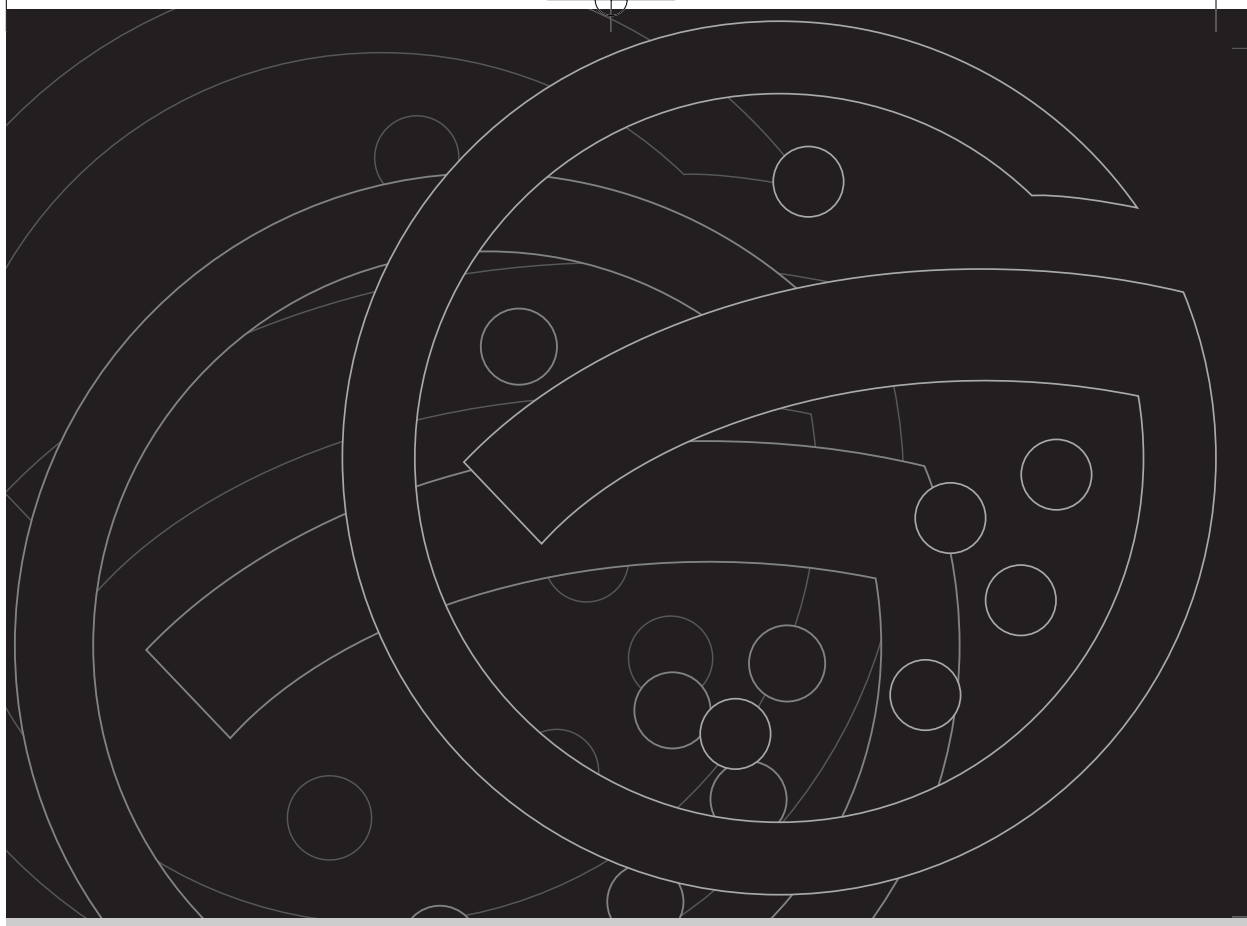
RIOVOLUNTÁRIO. *Manual do voluntário*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Programa Voluntário, 2000.

SÁ, R. C. C. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 47.

SALOMON, L. "Investment management in the nonprofit sector: Studying the performance of private foundations", *in* HAMMACK, D., e YOUNG, D. (editores). *Nonprofit organizations in a market economy: Understanding new roles, issues, and trends*. 1ª ed. San Francisco: Jossey-Bass, 1993.

VILAR LINS, N. "Não se trata de dividir responsabilidades, mas de exercer a co-responsabilidade", *in O novo conceito de filantropia: A contribuição do Terceiro Setor para o desenvolvimento sustentado do país*. São Paulo: CIEE, 1999 (Coleção CIEE nº 29).

VOIGT, L. "Solidariedade e o mundo empresarial", *in Fundações*, ano III, número especial (1997). Porto Alegre: FIJO, 1997.



PARTE II

LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO TERCEIRO SETOR

GIFE 4ª edição (2006)_(5) 02/04/06 10:39 PM Page 138