

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

ORGANIZAÇÕES SOCIAIS E TRIBUTAÇÃO

Henrique de Carvalho Lopez

Rio de Janeiro

2017

Henrique de Carvalho Lopez

ORGANIZAÇÕES SOCIAIS E TRIBUTAÇÃO

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Rio de Janeiro

2017

Henrique de Carvalho Lopez

ORGANIZAÇÕES SOCIAIS E TRIBUTAÇÃO

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação:

Banca Examinadora:

José Carlos Vasconcellos dos Reis

Patrícia Regina Pinheiro Sampaio

Celso de Albuquerque Silva

DEDICATÓRIA

Dedico o presente trabalho ao meu pai José Manuel, à minha mãe Ana Beatriz, à minha irmã Mariana e à minha avó Lourdes Helena. Pessoas que sempre estiveram ao meu lado dando suporte e afeto incondicional. .

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos professores José Carlos Vasconcellos dos Reis e Daniel Queiroz Pereira por toda a dedicação e disponibilidade aos discentes do Curso de Direito da Unirio, assim como aos amigos que fiz durante esses 5 (cinco) anos de graduação, em especial aos componentes da Turma 2012.2, que demonstraram o real significado de união.

Agradeço também ao Dr. Gustavo Goiabeira de Oliveira, à Dra. Fernanda Lopez Marques da Silva e ao Dr. Vitor Saburo Lira Shioga pelas experiências e conhecimento compartilhados cotidianamente.

RESUMO

LOPEZ, Henrique de Carvalho. *ORGANIZAÇÕES SOCIAIS E TRIBUTAÇÃO*. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso 2. (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

O presente trabalho visa realizar uma análise administrativa e tributária do Terceiro Setor no Brasil, em especial o instituto das Organizações Sociais. Em um primeiro momento, será realizada uma breve análise do Terceiro Setor, abordando o seu conceito e desenvolvimento histórico. Posteriormente, será dada ênfase no instituto das Organizações Sociais, restando demonstrada a sua importância social e as características necessárias para a obtenção da referida qualificação. Por fim, será realizada uma análise dos aspectos tributários peculiares à essas entidades, tendo em vista a sua função social, sendo destacadas as imunidades e isenções influentes na área.

Palavras-Chave: Direito Tributário; Direito Administrativo; Terceiro Setor; Qualificação; Organização Social; Função Social; entidades; imunidade ; e isenção.

ABSTRACT

LOPEZ, Henrique de Carvalho. *Organizações Sociais and Tax*. 2015. Term paper 2(Graduation in Law) - Federal University of the State of Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

This study is an analysis of the Third Sector in Brazil, in special about Social Organizations (Organizações Sociais) from the perspective of the Tax and administrative Law. At first, it will be briefly exposed the Third Sector and its development in Brazil's constitutional history. Afterwards, it will be shown the characteristics requested to the entities to be qualified as Social Qualifications and its social importance. Finally, we will examine the tax aspects which have influence in this area.

Keywords: Tax Law; administrative law; Third Sector; Qualification; Social Organizations; Social Fuction; Entities; Immunity; and Tax Exemption.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 10 |
| 2 TERCEIRO SETOR..... | 11 |
| 2.1. Considerações Gerais..... | 11 |
| 2.2. Desenvolvimento histórico..... | 12 |
| 2.2.1. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil – 1891..... | 12 |
| 2.2.2. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil – 1934..... | 12 |
| 2.2.3. Constituição dos Estados Unidos do Brasil – 1937..... | 13 |
| 2.2.4. Constituição dos Estados Unidos do Brasil – 1946..... | 13 |
| 2.2.5. Constituição da República Federativa do Brasil – 1988..... | 14 |
| 2.3 Princípio da Subsidiariedade e o Terceiro Setor..... | 15 |
| 2.4. A Atividade de Fomento..... | 16 |
| 2.4.1. Tipos de fomento..... | 17 |
| 2.4.2. Título Jurídicos Especiais..... | 18 |
| 2.4.2.1. Título de Utilidade Pública Federal – UPF..... | 19 |
| 2.4.2.2 Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS..... | 21 |
| 2.4.2.3 Título de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP..... | 22 |
| 3. ORGANIZAÇÕES SOCIAIS..... | 24 |
| 3.1. Considerações Gerais..... | 24 |
| 3.2. Contexto histórico..... | 25 |
| 3.3. Requisitos para obtenção da qualificação..... | 26 |
| 3.3.1 Requisitos gerais..... | 26 |
| 3.3.2. Requisitos específicos..... | 27 |
| 3.3.2.1. Finalidade não lucrativa da entidade..... | 28 |
| 3.3.2.2. Órgão de Direção: O Conselho de Administração..... | 30 |
| 3.4. Procedimento para qualificação da entidade como Organização Social..... | 33 |
| 3.5. O Contrato de Gestão..... | 36 |
| 3.6. Organização Social e licitação..... | 40 |

| | |
|--|----|
| 4. TRIBUTAÇÃO NO TERCEIRO SETOR | 42 |
| 4.1 Considerações Gerais..... | 42 |
| 4.2. Imunidades..... | 43 |
| 4.2.1 Regulação por Lei Complementar..... | 44 |
| 4.2.2. Imunidade Tributária de Impostos..... | 48 |
| 4.2.2.1. A regulação da imunidade..... | 54 |
| 4.2.3 Imunidade referente às Contribuições para a Seguridade Social..... | 56 |
| 4.2.3.1. A regulação da Imunidade..... | 59 |
| 4.3 Isenções..... | 60 |
| 4.3.1. Interpretação literal da norma instituidora de isenção..... | 62 |
| 4.3.2. Isenção de IRPJ e CSLL..... | 63 |
| 4.4 Tratamento Tributário benéfico em relação ao PIS..... | 66 |
| 5. CONCLUSÃO | 67 |
| 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 68 |

1 INTRODUÇÃO

Com o advento da Constituição Federal de 1988, foi possibilitada à sociedade civil participar mais ativamente junto ao Estado na persecução de direitos sociais que são a ela garantidos constitucionalmente, mas, seja por mera ineficiência, por razões econômicas, ou complexidade, não é o Estado capaz de os garantir à universalidade de seus cidadãos.

Nesse contexto, o Terceiro Setor vem rapidamente se expandindo e assumindo papel imprescindível em nossa sociedade, atuando de forma complementar aos Estados, de modo a representar mudança no papel dos cidadãos perante à sociedade, vindo esses a utilizarem a sua liberdade de associação objetivando o alcance de metas de interesse da coletividade.

À luz do princípio da subsidiariedade, a função estatal é também afetada, passando esse a possuir como principal função possibilitar a mobilização de seus cidadãos como agente sociais, protegendo a sociedade, assim como incentivando-a de modo que possa vir a desempenhar as atividades planejadas.

Portanto, possuindo interesse direto em seu surgimento e crescimento, começa o Estado por diferentes meios, por exemplo, conferindo a elas vantagens patrimoniais, a fomentar as atividades desempenhas por essas associações civis sem fins lucrativos componentes do Terceiro Setor.

Abordando os instrumentos de fomento utilizados pelo Estado de forma mais específica, merece especial atenção a outorga à essas entidades de títulos jurídicos especiais, que as propiciam diversas vantagens de cunho econômico.

A qualificação de Organização Social está entre os referidos títulos jurídicos, devendo os aspectos peculiares desse instituto ser estudados de forma mais aprofundada sob a ótica do Direito Administrativo, tendo em vista o seu alto grau de importância após a realização da reforma do estado brasileiro realizado na década de 1990.

Ao final, buscar-se-á fazer breve análise do tratamento conferido a essas entidades no complexo sistema tributário brasileiro, tendo sempre em vista as benesses fiscais oportunizados às entidades do Terceiro Setor, com o intuito de fomentá-lo.

2. TERCEIRO SETOR

2.1 Considerações Gerais

Conforme se depreende de sua denominação, a existência de um Terceiro Setor pressupõe a de um Primeiro Setor (Estado, Administração Pública) e a de um Segundo Setor (mercado). Composto por organizações privadas sem fins lucrativos voltadas para o atendimento de interesses coletivos, o Terceiro Setor guarda características comuns aos demais setores sem, todavia, se confundir com eles.

RUBEM CÉSAR FERNANDES assim define o Terceiro Setor:

O Terceiro Setor é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não-governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil.¹

Tais entidades possuem natureza privada, mas não objetivam lucro, e, ao mesmo tempo, tem por finalidade a promoção de direitos sociais, embora não sejam integrantes da administração pública. Dessa maneira, podem ser classificadas como organizações privadas com adjetivos de públicos².

Detentor de tais características, o Terceiro Setor vem desempenhando inestimável papel ao proporcionar a efetivação de diversos direitos sociais, vindo a atuar de forma complementar ao Estado em áreas como saúde, assistência social, seguridade social, educação, cultura e desenvolvimento tecnológico, além de preservação e proteção ao meio ambiente.

Constituídas com a finalidade de persecução de interesses sociais coletivos, essas entidades podem possuir forma jurídica de fundações privadas, associações civis e cooperativas sociais, sendo a elas proibida a distribuição de lucros auferidos no desempenho de suas atividades para os seus componentes e instituidores.

¹ FERNANDES, Rubem César. *O que é Terceiro Setor?* In IOSCHPE, Evelyn (org.), *3º Setor: desenvolvimento social sustentado*, Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997. p. 27.

² PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 45.

Sendo assim, o Terceiro Setor assume imprescindível papel em nossa sociedade, principalmente quanto a implementação de políticas públicas e desenvolvimento social, possuindo estreita ligação com as políticas econômicas e sociais dos Estados, uma vez que, de fato, por elas é diretamente afetado de acordo com o grau de intervencionismo social adotado pelo ente.

Dessa maneira, inicialmente, faz-se *mister* analisar o contexto de seu desenvolvimento histórico, visando melhor compreender a relação complementar estabelecida entre as atividades desempenhadas pelas entidades que compõe o Terceiro Setor e o Estado.

2.2 Desenvolvimento histórico

Fato é que o Terceiro Setor se baseia na participação dos particulares para prover à sociedade em geral direitos sociais que a ela são garantidos constitucionalmente, mas que o Estado não lhes está apto a proporcionar, sendo necessária a sua atividade em caráter complementar.

Isto posto, é possível entender que de acordo com a proposta sócio-econômica e política do Estado, terá a sociedade civil maior ou menor capacidade de atuação, possuindo o Terceiro Setor “estreita relação com a evolução das doutrinas sobre as funções do Estado e sua aplicação nos campos legislativo e, sobretudo, prático.”³

Nessa esteira, acreditamos ser necessário analisar o Terceiro Setor e o seu desenvolvimento a partir de evoluções trazidas por algumas Constituições Brasileiras, uma vez que essas são limitadoras de sua atuação.

2.2.1. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil – 1891

A primeira Constituição republicana já trouxe um embrião para o desenvolvimento do Terceiro Setor, pois abandonou os ideais monárquicos, de caráter semi-absolutista, altamente intervencionistas e limitadores de liberdades individuais. Assim, em seu art. 72, elevou a liberdade de associação, seja para fins religiosos ou não, ao nível constitucional.

2.2.2. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil - 1934

³ SOUZA, Leando Marins de. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 75

Em 1934, devido a uma maior aproximação com as questões sociais, começa a se legitimar o âmbito de atuação do que hoje entendemos como Terceiro Setor. Isso porque a Constituição Federal da época, lastreada no princípio da solidariedade, atribuiu responsabilidade a sindicatos e associações profissionais⁴, e legitima a participação da iniciativa privada em assuntos de responsabilidade precípua do Estado, como o amparo à maternidade e à infância e à educação.

2.2.3. Constituição dos Estados Unidos do Brasil – 1937

Essa Constituição, apesar do conturbado momento político em que foi promulgada, resguardou os avanços sociais anteriormente citados e ainda atribuiu à iniciativa privada o desenvolvimento das artes, da ciência e do ensino, exigindo, inclusive, a contribuição do Estado⁵. Ainda, previa a responsabilidade do Estado em subsidiar as associações privadas de educação, bem como a responsabilidade das indústrias pela educação de seus funcionários, além de prever a promoção de instrução profissional e desenvolvimento físico dos jovens⁶.

2.2.4. Constituição dos Estados Unidos do Brasil – 1946

Promulgada após o término do período ditatorial de Getúlio Vargas, é, mais uma vez, o princípio da solidariedade humana, principalmente em termos de educação, que merece destaque, uma vez que, em seu art. 31, proibiu o lançamento de qualquer imposto frente aos “templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país pra os respectivos fins.”

Temos aqui evidenciado claro tratamento tributário diferenciado ao Terceiro Setor, que aparece nos moldes de sua concepção atual, merecendo destaque a condição imposta no texto constitucional para o gozo do benefício, que acaba por exigir a natureza

⁴ Art. 120. Sindicatos e as associações profissionais serão reconhecidos de conformidade com a lei. Parágrafo único. A lei assegurará a pluralidade sindical e a completa autonomia dos sindicatos.

⁵ Art. 128. A Arte, a ciência e o ensino são livres à iniciativa individual e à de associações ou pessoas coletivas, públicas e particulares.

⁶ Art. 132. O Estado fundará instituições ou dará o seu auxílio e proteção às fundações por associações civis, tendo umas e outras por fim organizar para a juventude períodos de trabalho anual nos campos e oficinas, assim como promover-lhe a disciplina moral e o adestramento físico, de maneira a prepará-la ao cumprimento dos seus deveres para com a economia e a defesa da Nação.

sem fins lucrativos de tais entidades. Essa associação de elementos ainda não havia sido elevado ao patamar constitucional.

2.2.5. Constituição da República Federativa do Brasil – 1988

A Constituição do Brasil de 1967 e sua Emenda Constitucional nº1, de 1969, não restaram esquecidas nesta análise, entretanto, não foram destacadas como os demais Diplomas pois não foi vislumbrado nenhum aspecto relacionado à temática em apreço que mereça maior destaque.

Com a atual Constituição Federal de 1988, consagra-se, de vez por todas, a responsabilidade da iniciativa privada na promoção dos direitos sociais. Nessa Carta Constitucional, confirmou-se a necessidade da participação da iniciativa privada em áreas de atuação antes privativas do Estado.

Merecem aqui destaque algum desses dispositivos:

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

Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: (...)
§ 1º. O poder público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação. (...)
§ 3º. A lei estabelecerá incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais.

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas. (...)
§ 4º. A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho;

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

§ 1º O Estado promoverá programas de assistência integral à saúde da criança, do adolescente e do jovem, admitida a participação de entidades não governamentais, mediante políticas específicas e obedecendo aos seguintes preceitos: (...)

Assim, é pelo advento da Constituição Federal de 1988 que se justifica a criação de entidades do Terceiro Setor em enorme número a partir da década de 90 visando, a partir de atuação junto ao Estado, efetivar o maior número de direitos sociais previstos na Carta Magna. É à luz desse diploma constitucional que se desenvolve o presente trabalho.

2.3 Princípio da Subsidiariedade e o Terceiro Setor

O princípio da subsidiariedade surge em meio às políticas de intervencionismo estatal demasiado e injustificado, limitador das liberdades individuais e coletivas, e ao mesmo tempo, contestando aspectos extremos do liberalismo clássico, que ocasionavam grandes perdas em termos de direitos sociais.

É entendimento de SÍLVIO LUIS FERREIRA DA ROCHA que:

O princípio da subsidiariedade propõe algo de novo entre a intervenção total do Estado e a supressão da autonomia privada e o liberalismo clássico e sua política de intervenção mínima do Estado.⁷

Desenvolvido pela doutrina social da Igreja Católica, o princípio da subsidiariedade restou implícito na primeira grande intervenção social dessa entidade religiosa na época moderna, a Encíclica Rerum Novarum (1891), trazendo uma maior valorização da pessoa e a sua integração/participação social integindo com demais pilares de tal pensamento, como a liberdade. A partir de tais elementos, são repensados os conceitos de Estado, sociedade e, principalmente, a sua interação.

Nesse contexto, é privilegiada a iniciativa da pessoa como agente social, sujeito ativo esse que age e se associa a demais com o intuito de buscar a felicidade e a preservação de seus valores culturais e crenças. A função do Estado aqui é de proporcionar e proteger a sociedade para que essa seja capaz de realizar tais atividades. O Estado deixa de reger o processo social.

Cabem aqui os ensinamentos de SILVIA FABER TORRES:

(...) cabendo à autoridade pública estimular, ajudar e promover diretamente os grupos sociais por meio de determinadas medidas positivas. Esse, inclusive, é o conteúdo precípua do princípio da

⁷ DA ROCHA, Sílvio Luís Ferreira. *Terceiro Setor*. In BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. (org.). *Temas de Direito Administrativo*. 1ª Ed. - São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003, p.16.

subsidiariedade que, como princípio de ajuda (*subsidium*), exige que o Estado facilite, impulse e oriente a ação dos indivíduos e entes intermédios, sem, contudo, substituí-los.⁸

Assim, entre citadas associações de particulares encontram-se as entidades sem fins lucrativos, especificamente voltadas para a persecução de direitos sociais de interesse comum, que compõe o que aqui denominado de Terceiro Setor. É clara influência do princípio da subsidiariedade nessa área social.

Entretanto, deve-se ressaltar que o referido princípio traz um intrínseco paradoxo, pois ao mesmo tempo que se limita a atuação do Estado, é necessário que ele sirva de elemento fomentador do fenômeno idealizado, vindo a intervir junto aos particulares quando se achar indispensável.

Diante desse quadro, entendemos que deverá o Estado realizar atividades de fomento de tais iniciativas individuais, dando condição à sociedade em geral de se desenvolver e a ganhar maturidade, como preceitua o princípio da subsidiariedade. Ademais, para que reste superado o paradoxo apontado, a intervenção estatal deverá ser a mínima necessária, pontual, para que não se desvirtue de seu real propósito.

2.4. A Atividade de Fomento

Originado do princípio da subsidiariedade, o fomento pode ser entendido como um conjunto de posicionamentos, atos e procedimentos adotados pela administração pública com a finalidade de proteger e promover atividades consideradas de interesse público coletivo, auxiliando os particulares a desempenharem as funções para as quais se associaram. Assim, não há coação estatal e, muito menos, prestação de serviços públicos.

DIOGO DE FIQUEIREDO MOREIRA NETO define fomento como:

A função administrativa através da qual o Estado ou seus delegados incentivam direta, imediata e concretamente a iniciativa dos administrados ou de entidades públicas e privadas, para que desempenhem atividades que a lei haja enfatizado como de especial interesse público para o desenvolvimento integral e harmonioso das pessoas em sociedade.⁹

⁸ TORRES, Silvia Faber. *O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001, p. 131.

⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 16. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 675.

Assim, temos que apesar de o fomento ser uma atividade administrativa do Estado, ele, por outro lado, não pode ser considerado uma expansão do aparato estatal, uma vez que as entidades as quais dele se beneficiam são pessoas jurídicas de direito privado, sendo esse também desempenhado exatamente com o intuito de que essas consigam se desenvolver e, futuramente, seja desnecessária qualquer intervenção do Estado.

A atividade de fomento, apesar de dotada de certo caráter discricionário da administração, é uma caracterizada como atividade administrativa desempenhada por determinado ente, está sujeita aos princípios que regem a administração pública, tais como o princípio da legalidade, impessoalidade, eficiência, moralidade e publicidade previstos no art. 37 da Constituição de 1988 (“CF”). A observação de tais princípios se faz indispensável para que o ente aja de maneira a perseguir apenas o interesse público, sem que ocorra a influência de fatores motivados por razões particulares a macular a ação.

Ressalta-se que a atividade de fomento tem natureza suplementar, ou seja, não financia integralmente o particular em suas atividades, tendo em vista que também é regida pelo princípio da repartição de riscos, de modo que não apenas o ente realize os investimentos necessários para que seja alcançado aquele direito social por meio da ação do particular.

2.4.1. Tipos de fomento

A atividade de fomento pode ser classificada de diversas maneiras de acordo com os critérios utilizados.

Quanto a sua atuação na vontade dos particulares, será considerado positivo o fomento aquele que por meio de ações da administração indireta incentivar o início, o progresso e o desenvolvimento de determinada atividade considerada benéfica para a coletividade, e negativo, a *contrario sensu*, quando visar obstaculizar atividade que se interpretar danosa à sociedade.

Há, também, possibilidade de classificação referente às benesses outorgadas a essas entidades, podendo essas serem classificadas como honoríficas, econômicas ou jurídicas. A primeira está relacionada a entrega de condecorações e outorgas de títulos à entidade, de forma a diferenciá-la das demais por meio de reconhecimento público.

A segunda está relacionada às vantagens patrimoniais recebidas pela entidade, que podem ser conferidas por meios reais, através da doação de bens pela administração, por meios fiscais, a partir de tratamento tributário diferenciado, por meios creditícios, linhas de créditos especiais, por exemplo, e por meios econômicos em sentido estrito, ou seja, repasses de verba do ente para a entidade a título de subvenção ou auxílio.

Por fim, os meios jurídicos de fomento representam a outorga de condição especial à entidade, que a trará, entre outras coisas, diversas vantagens de cunho econômico, como as acima expostas. Dessa maneira, a fim de delinear o contexto em que estamos inseridos, passamos a fazer considerações a respeito dos títulos jurídicos especiais que poderão ser concedidos às entidades componentes do Terceiro Setor.

2.4.2. Título Jurídicos Especiais

Inicialmente, cabe ressaltar que os títulos jurídicos e qualificações que podem vir a ser concedidos a entidades que compõe o Terceiro Setor não desvirtuam a forma civil em que essas foram constituídas. Isso significa que não se tratam de diferentes categorias de pessoa jurídica, mas apenas qualificações destinadas a determinadas entidades que preencheram os requisitos legais exigidos, usufruindo, conseqüentemente, de alguns benefícios.

Assim, por exemplo, mesmo que seja atribuída uma associação civil a qualificação de Organização Social, esta, no que couber, continua a ser regida pelos art. 53 a 61 do Código Civil.

Isto posto, nos resta esclarecer que a administração pública concede tais título jurídicos especiais apenas às entidades que desempenham funções sociais classificadas por ela como de interesse público coletivo, com intuito de homogeneizar o tratamento que lhes é dado.

Entretanto, conforme esclarece PAULO MODESTO, tal ato é eivado de outras motivações:

A concessão caso a caso de títulos jurídicos especiais a entidades do terceiro setor parece atender a pelo menos três propósitos. Em primeiro lugar, diferenciar as entidades qualificadas, beneficiadas com o título, relativamente às entidades comuns, destituídas dessa especial qualidade jurídica. Essa diferenciação permite inserir as entidades qualificadas em um regime jurídico específico. Em segundo lugar, a concessão do título permite padronizar o tratamento normativo de entidades que

apresentem características comuns relevantes, evitando o tratamento legal casuístico dessas entidades. Em terceiro lugar, a outorga de títulos permite o estabelecimento de um mecanismo de controle de aspectos da atividade das entidades qualificadas, flexível por excelência, entre outras razões, porque o título funciona como instrumento que admite não apenas concessão, mas também suspensão e cancelamento. (...) Sem dúvida, as entidades que recebem o título são vistas como entidades certificadas, que possuem uma qualidade jurídica específica, o que usualmente lhes garante um regime de benefícios e apoios especiais previstos na lei apenas para as entidades qualificadas.¹⁰

SÍLVIO LUIS FERREIRA DA ROCHA também considera essa concessão de títulos especiais pela administração pública forma de fomento, pois:

(...) a partir da nova qualificação recebida, estes entes podem gozar de benefícios econômicos diretos, mediante a concessão de subvenções e auxílios ou repasse de recursos pela celebração de contrato de gestão ou termo de parceria, ou indireto, mediante a dispensa do recolhimento de tributos.¹¹

Assim, no que concerne à qualificação, no Brasil existiam quatro tradicionais títulos jurídicos que poderiam ser conferidos às organizações do Terceiro Setor, permitindo que essas gozassem de tratamento especial como instrumento de fomento ao desenvolvimento de suas atividades, quais sejam:

- (i) de utilidade pública federal - UPF;
- (ii) CEBAS – certificado de entidade beneficente de assistência social
- (iii) OSCIP – organização da sociedade civil de interesse público e
- (iv) OS – organização social;

Explicaremos abaixo, em breve síntese, sobre cada um desses títulos tradicionalmente atribuíveis às entidades do Terceiro Setor, bem como os respectivos diplomas legais e benefícios, para termos uma visão geral da temática, quando ao fim, separaremos capítulo específico para tratarmos das questões polêmicas envolvendo as Organizações Sociais:

2.4.2.1. Título de Utilidade Pública Federal – UPF

¹⁰MODESTO, Paulo. *Reforma do Marco Legal do Terceiro Setor no Brasil* in Revista de Direito Administrativo. Outubro/Dezembro1998, v. 214, Renovar, p. 57.

¹¹ DA ROCHA, Sílvio Luís Ferreira. *Terceiro Setor*. In BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. (org.). *Temas de Direito Administrativo*. 1ª Ed. - São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003, p. 68.

Esse título era o mais antigo dos acima elencados, era previsto na Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935 e regulamentado pelo Decreto nº 50.517, de 2 de maio de 1961. Faziam jus a tal título aquelas entidades que se prestassem a servir à coletividade no desenvolvimento de atividades de interesse público e que não remunerassem os seus dirigentes. Comprovados os requisitos legais, a outorga do título era formalizada por ato do Ministro da Justiça.

Quanto aos tratamentos diferenciados que eram atrelados a esse título, destacava-se: (a) possibilidade de oferecer dedução fiscal no Imposto de Renda decorrente de doações efetuadas por pessoas jurídicas; (b) acesso a subvenções e auxílios da União Federal e suas autarquias; e (c) possibilidade de realizar sorteios, desde que autorizadas pelo Ministério da Fazenda.

Especificamente no campo tributário, o título de utilidade pública federal era requisito para benefícios, especialmente isenções e condição de beneficiária de doações dedutíveis.

Entretanto, com a entrada em vigor da Lei nº 13.019/2014, considerada o novo marco regulatório das Organizações da Sociedade Civil (“OSC”) e, posteriormente, da Lei nº 13.204/2015, restou revogada a Lei nº 91/35, e, dessa maneira, extinto o referido título.

A Lei nº 13.019/2015 traz em seu art. 1º¹² a definição do conceito de OSC, definição essa plenamente aplicável às entidades que anteriormente classificadas como formadoras do Terceiro Setor. Deve-se ainda ressaltar que ambos diplomas legais visam

¹² Art. 2º Para os fins desta Lei, considera-se:

I - organização da sociedade civil:

a) entidade privada sem fins lucrativos que não distribua entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores ou terceiros eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplique integralmente na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva;

b) as sociedades cooperativas previstas na Lei no 9.867, de 10 de novembro de 1999; as integradas por pessoas em situação de risco ou vulnerabilidade pessoal ou social; as alcançadas por programas e ações de combate à pobreza e de geração de trabalho e renda; as voltadas para fomento, educação e capacitação de trabalhadores rurais ou capacitação de agentes de assistência técnica e extensão rural; e as capacitadas para execução de atividades ou de projetos de interesse público e de cunho social) as organizações religiosas que se dediquem a atividades ou a projetos de interesse público e de cunho social distintas das destinadas a fins exclusivamente religiosos;

a desburocratização na realização de convênios entre governo e organizações da sociedade civil.

Nesse sentido, devidamente cumpridos os requisitos impostos no art. 84-C¹³ da Lei nº 13.019/2015, poderão tais entidades receber doações de empresas, bens móveis considerados irrecuperáveis, apreendidos, abandonados ou disponíveis, pela Administração Pública e distribuir ou prometer distribuir prêmios por diversos meios¹⁴, tudo isso independentemente de certificação.

2.4.2.2 Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS

Esse título é atualmente previsto na Lei nº 12.101/09, e regulamento pelo Decreto nº 8.742/14, sendo esse concedido às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, constituídas há, pelo menos, 12 (doze) meses, que prestem serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação. Ademais, as entidades devem observar o princípio da universalidade de atendimento, devendo atender não apenas seus membros ou determinada parcela específica da sociedade. Observados os requisitos gerais acima

¹³ Art. 84-C. Os benefícios previstos no art. 84-B serão conferidos às organizações da sociedade civil que apresentem entre seus objetivos sociais pelo menos uma das seguintes finalidades:

I - promoção da assistência social;

II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III - promoção da educação;

IV - promoção da saúde;

V - promoção da segurança alimentar e nutricional;

VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

VII - promoção do voluntariado;

VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;

IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos socioprodutivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;

X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;

XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

XII - organizações religiosas que se dediquem a atividades de interesse público e de cunho social distintas das destinadas a fins exclusivamente religiosos;

XIII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

Parágrafo único. É vedada às entidades beneficiadas na forma do art. 84-B a participação em campanhas de interesse político-partidário ou eleitorais, sob quaisquer meios ou formas.

¹⁴ Art. 84-B. As organizações da sociedade civil farão jus aos seguintes benefícios, independentemente de certificação:

I - receber doações de empresas, até o limite de 2% (dois por cento) de sua receita bruta;

II - receber bens móveis considerados irrecuperáveis, apreendidos, abandonados ou disponíveis, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

III - distribuir ou prometer distribuir prêmios, mediante sorteios, vale-brindes, concursos ou operações assemelhadas, com o intuito de arrecadar recursos adicionais destinados à sua manutenção ou custeio.

elencados, a entidade deve ainda cumprir formalidades específicas exigidas para a sua área de atuação.

No campo tributário, a principal utilidade do CEBAS diz respeito à isenção tributária das contribuições para a seguridade social, essas previstas nos art. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91.

2.4.2.3 Título de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP

Criado através da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, o título de OSCIP foi instituído com o intuito de possibilitar o desenvolvimento de setores considerados de interesse público, com a atuação da iniciativa privada através de instrumento jurídico denominado “Termo de Parceria”¹⁵ com o Poder Público.

A qualificação como OSCIP somente é conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades: (a) promoção da assistência social; (b) promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; (c) promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei; (d) promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei; (e) promoção da segurança alimentar e nutricional; (f) defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; (g) promoção do voluntariado; (h) promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; (i) experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; (j) promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar; (k) promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais; e (l) estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

¹⁵ Art. 9º Fica instituído o Termo de Parceria, assim considerado o instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público previstas no art. 3º desta Lei.

Ademais, deve-se ressaltar que a Lei nº 13.019/2014 alterou o art. 1º da Lei 9.790, incluindo, assim, a exigência de que a associação deverá se encontrar em funcionamento regular há, no mínimo, 3 (três) anos para que lhe seja dada tal qualificação. Qualificada como OSCIP, a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos poderá firmar Termo de Parceria com o Poder Público para executar suas atividades sociais

3. ORGANIZAÇÕES SOCIAIS

3.1. Considerações Gerais

Criado pelo legislador infraconstitucional por meio da Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998, o título de Organização Social poderá ser concedido pelo Poder Executivo às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio-ambiente à cultura e à saúde, áreas consideradas socialmente relevantes e elencadas de forma exaustiva.

As Organizações Sociais não pertencem à administração pública, direta ou indireta. Esse é apenas um título jurídico criado para auxiliar a atuação do setor público, viabilizando o fomento e a execução de atividades relativas às áreas especificadas pelo legislador.

MARIA SYLVIA DI PIETRO assim descreve tal título:

Organização Social é a qualificação jurídica dada a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, instituída por iniciativa de particulares, e que recebe delegação do Poder Público, mediante contrato de gestão, para desempenhar serviço público de natureza social. Nenhuma entidade nasce com o nome de organização social; a entidade é criada como associação ou fundação e, habilitando-se perante o poder público, recebe a qualificação; trata-se de título jurídico outorgado e cancelado pelo poder público¹⁶.

Dessa maneira, tem-se que o objetivo da lei é permitir o desenvolvimento de atividades de caráter nitidamente social, complementares à atuação estatal, através de um instrumento jurídico denominado Contrato de Gestão, firmado entre a organização social e o Poder Público. A Organização Social recebe, inclusive, diversos incentivos do Poder Público decorrentes da assinatura do Contrato de Gestão, tais como destinação de recursos orçamentários e bens públicos para o cumprimento das metas ali estabelecidas (art. 12 da Lei nº 9.637).

Os resultados atingidos com a execução do Contrato de Gestão devem ser analisados, periodicamente, por comissão de avaliação, indicada pela autoridade

¹⁶DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 24ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2011, p. 511.

supervisora da área correspondente, composta por especialistas de notória capacidade e adequada qualificação.

Feitas essas considerações iniciais, para melhor aprofundar o estudo do presente instituto, deve ser observado o contexto histórico em que tal título foi criado, pois, como anteriormente explicado, muito interage o Terceiro Setor com as políticas sociais e econômicas adotadas pelos Estados.

3.2. Contexto histórico

Anteriormente abordada a evolução histórica das previsões constitucionais a respeito do Terceiro Setor na sociedade brasileira, faz-se agora necessário melhor estudar o contexto em que foi promulgada a Lei nº 9.637/98, a fim de se justificar, inclusive, o enorme crescimento no Brasil do número de sociedades que compõe esse setor.

Fato é que com o advento da Constituição Federal de 1988, o Terceiro Setor ganhou demasiada importância, uma vez que esse diploma constitucional ao dispor a respeito que questões de alto grau de importância social permitiu que não apenas o estado interviesse nessa área, sendo autorizada, também, a participação da iniciativa privada.

Ademais, influenciava o setor a reforma econômica pela qual passava o estado brasileiro, patrocinada, principalmente, pelos governos dos ex-presidentes Fernando Collor de Mello e Fernando Henrique Cardoso, marcados por medidas neoliberais, tais como a diminuição da intervenção do Estado em alguns setores da sociedade e a diminuição da máquina pública, por meio de privatizações e desestatizações.

Esse momento social brasileiro é comentado por LEANDRO MARINS DE SOUZA:

Não por coincidência, portanto, foram os anos 80 e 90 aqueles em que se verificou a proliferação de entidades dos mais variados matizes voltados ao desempenho de atividades sociais sem finalidades lucrativas. Desde instituições de educação e assistência social, passando por institutos culturais, entidades de pesquisa científica e tecnológica, ONGs de proteção ao meio ambiente, fundações de amparo ao indígena, uma série de organizações foram desabrochando e deixando a legislação regente das entidades do Terceiro Setor para trás.¹⁷

¹⁷ SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação no terceiro setor no Brasil* – São Paulo: Dialética, 2004, p.103.

Nesse contexto de grandes mudanças, a subdesenvolvida legislação que regulamentava o Terceiro Setor vigente à época é posta em cheque, não sendo mais capaz de exercer tal função frente às mudanças promovidas pela Constituição Federal de 1988 e pela Reforma do Estado.

Assim, em 15 de maio 1998, foi publicada a Lei nº 9.637 que, reconhecendo a importância social dessas entidades e a necessidade de modernização dos diplomas legislativos, cria a qualificação de “Organização Social”, assim como o Programa Nacional de Publicização, que possui como objetivo estabelecer diretrizes e critérios para que entidades do Terceiro Setor tenham capacidade de absorver atividades sociais anteriormente desenvolvidas por órgãos públicos.¹⁸

As organizações sociais vêm então a figurar como instrumento de publicização, nova forma de parceria entre o ente privado e a administração pública, com a tarefa de dar maior efetividade a missão social prevista na Carta Magna de forma mais ágil e ampla.

3.3. Requisitos para obtenção da qualificação.

3.3.1 Requisitos gerais

O art. 1º da Lei nº 9.637/98 elenca as características gerais exigidas das entidades para que possam receber a qualificação de Organização Social, assim dispondo:

Art. 1o O Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos nesta Lei.

Conforme se observa, são seis as áreas de atuação previstas no dispositivo: (i) ensino; (ii) pesquisa científica; (iii) desenvolvimento tecnológico; (iv) proteção e preservação do meio ambiente; (v) cultura; e (vi) saúde.

¹⁸Art. 20. Será criado, mediante decreto do Poder Executivo, o Programa Nacional de Publicização - PNP, com o objetivo de estabelecer diretrizes e critérios para a qualificação de organizações sociais, a fim de assegurar a absorção de atividades desenvolvidas por entidades ou órgãos públicos da União, que atuem nas atividades referidas no art. 1o, por organizações sociais, qualificadas na forma desta Lei, observadas as seguintes diretrizes:

I - ênfase no atendimento do cidadão-cliente;

II - ênfase nos resultados, qualitativos e quantitativos nos prazos pactuados;

III - controle social das ações de forma transparente.

Entretanto, apesar de exaustivamente elencadas tais áreas, os conceitos utilizados para defini-las são vagos e imprecisos, dando margem a diferentes interpretações. Dessa maneira, merecem ser feitos breves comentários a respeito do ponto de maior controvérsia, com o intuito de esclarecê-lo.

O termo “ensino” é praticamente indissociável da educação, pois, apesar de conceitualmente distintos, esse é indispensável para que aquela ocorra, uma vez que entendemos ensino o ato praticado de forma oral, corporal ou escrita com a capacidade de transmitir experiências e conhecimentos que sejam capazes de instruir um indivíduo.

Ademais, parece equivocada a interpretação do termo ora em análise sem que seja apreciada a definição de educação exposta no art. 205 da Constituição Federal¹⁹, pois acreditamos ser aqui aconselhável a utilização da interpretação sistemática, afim de que se entenda o real significado do termo frente a todo o ordenamento jurídico brasileiro.

Isto posto, defende-se que todas as entidades de ensino, sejam elas no âmbito escolar, profissionalizante ou de especialização cumprem o requisito elencado no art. 1º, uma vez que se a própria norma não fez distinção, não cabe ao seu aplicador fazê-la.

Ademais, deve-se ressaltar que as atividades desenvolvidas pelas entidades, mesmo que devidamente enquadradas nas classificações acima expostas, deverão estar invariavelmente de acordo com os princípios e valores contidos na Constituição Federal para que possam se classificar Organização Social.

3.3.2. Requisitos específicos:

Para receber o título de Organização Social, a entidade, além de desenvolver as atividades acima destacadas, deve ainda observar uma série de requisitos legais específicos, esses previstos no art. 2º da Lei nº 9.637/98²⁰.

¹⁹ Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

²⁰ Art. 2º São requisitos específicos para que as entidades privadas referidas no artigo anterior habilitem-se à qualificação como organização social:

I - comprovar o registro de seu ato constitutivo, dispondo sobre:

- a) natureza social de seus objetivos relativos à respectiva área de atuação;
- b) finalidade não-lucrativa, com a obrigatoriedade de investimento de seus excedentes financeiros no desenvolvimento das próprias atividades;
- c) previsão expressa de a entidade ter, como órgãos de deliberação superior e de direção, um conselho de administração e uma diretoria definidos nos termos do estatuto, asseguradas àquela composição e atribuições normativas e de controle básicas previstas nesta Lei;

Apesar de parte dessas exigências elencadas serem objetivas, não dando muita margem à discussão, faz-se aqui necessário abordar alguns pontos que são alvos de debates doutrinários e jurisprudenciais exatamente por estarem influenciando um campo tão complexo como o Terceiro Setor e que possuem importantes reflexos tributários.

3.3.2.1. Finalidade não lucrativa da entidade.

A exigência contida na alínea “b” do inciso I do art. 2º da Lei nº 9.637/98 é alvo de acalorados debates, devido, principalmente, pela má interpretação da obrigatoriedade de a entidade reinvestir os “seus excedentes financeiros no desenvolvimento das próprias atividade”.

É incontestável o fato de que muitos intérpretes, equivocadamente, tendem a confundir os significados de superávit (lucro) e do termo “sem fins lucrativos”, tratando-os como se fossem elementos diametralmente opostos. Explica-se: O superávit pode ser entendido pura e simplesmente como o ganho de capital obtido pela entidade em determinado período de tempo, uma expressão contábil positiva quanto ao seu patrimônio. Já o termo “sem fins lucrativos” exprime a ideia de que tal superávit não poder ser dividido ou usufruído pelos dirigentes ou membros da entidade.

Fato é que quando determinada sociedade alcança superávit contábil a partir do desempenho de suas atividades, essa entidade terá obtido lucro, entretanto, isso não significa que a sociedade possui fins lucrativos.

O que a vedação legal aqui tratada visa é exatamente proibir que sejam distribuídos os resultados positivos auferidos pelas entidades (superávit) para os seus

d) previsão de participação, no órgão colegiado de deliberação superior, de representantes do Poder Público e de membros da comunidade, de notória capacidade profissional e idoneidade moral;

e) composição e atribuições da diretoria;

f) obrigatoriedade de publicação anual, no Diário Oficial da União, dos relatórios financeiros e do relatório de execução do contrato de gestão;

g) no caso de associação civil, a aceitação de novos associados, na forma do estatuto;

h) proibição de distribuição de bens ou de parcela do patrimônio líquido em qualquer hipótese, inclusive em razão de desligamento, retirada ou falecimento de associado ou membro da entidade;

i) previsão de incorporação integral do patrimônio, dos legados ou das doações que lhe foram destinados, bem como dos excedentes financeiros decorrentes de suas atividades, em caso de extinção ou desqualificação, ao patrimônio de outra organização social qualificada no âmbito da União, da mesma área de atuação, ou ao patrimônio da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, na proporção dos recursos e bens por estes alocados;

II - haver aprovação, quanto à conveniência e oportunidade de sua qualificação como organização social, do Ministro ou titular de órgão supervisor ou regulador da área de atividade correspondente ao seu objeto social e do Ministro de Estado da Administração Federal e Reforma do Estado.

dirigentes, associados ou componentes. Esses não poderão usufruir de qualquer ganho econômico oriundo da entidade, sendo essa a concepção do termo “sem fins lucrativos”.

Tal interpretação se faz imperiosa até mesmo pelo fato de ser a existência de superávit contábil desejável para essas entidades, sendo sinal de que essas possuem gestões equilibradas, desempenham o seu papel social de forma sustentável e a possibilitar inclusive futuras melhorias, a partir do reinvestimento desses valores nas atividades para as quais foi constituída.

O caso acima apontado pode ser considerado como ideal até mesmo frente ao princípio da subsidiariedade e da repartição de riscos.

A melhor doutrina compartilha o entendimento acima exarado:

Sem um resultado econômico positivo, todas as entidades do Terceiro Setor estariam predestinadas a um fechamento rápido, o que acarretaria a ausência de prestação de serviços de natureza social. Afinal, como já dito, não é o lucro ou o prejuízo que define se uma instituição é ou não sem fins lucrativos, mas sim a distribuição deste, quando houver, entre seus dirigentes e associados.²¹

Nesse sentido, temos que é desejável que as entidades possuam resultado positivo em sua contabilidade para que possam continuar a praticar a atividades para as quais foram constituídas e, até mesmo, desempenhá-las de melhor maneira por meio de investimentos possibilitados pelo lucro obtido.

Outro ponto que merece destaque é exatamente um dos meios pelo qual pode a entidade se utilizar para alcançar esse resultado contábil positivo.

A interpretação do termo “sem fins lucrativos” é alvo de novo debate ao se analisar a possibilidade de tais entidades auferirem lucro com o desempenho de diferentes atividades, como prestação de serviços, organizações de eventos etc. Dessa maneira, é possível que as entidades auferam receitas por diversos meios e não só por contribuições oriundas de seus associados ou repasses de verba realizados por um ente estatal vinculados a determinada parceira.

Tal prática é possível, não sendo necessário que o serviço prestado seja a título gratuito ou a preço de custo, como alguns defendem. O indispensável nesse caso é

²¹ REIS, Guilherme Guerra; LIMA, Renata Aparecida de. *Imunidade Tributária para o Terceiro Setor: Compreendê-la e usá-la é um direito seu.* – São Paulo: Filantropia, 2016, p. 36.

exatamente o reinvestimento de lucro obtido a partir do desempenho de tais atividades no objeto social da entidade.

LEANDRO MARINS DE SOUZA aborda de forma precisa o real significado do termo “sem fins lucrativos”, ao analisar a mesma exigência para gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição:

Mais um motivo- suficiente, diga-se – para que se afaste a desviada interpretação que exige a gratuidade dos serviços ou ausência de *superavit*. Isto porque a existência de *superavit*, somado ao requisito verdadeiramente presente na interpretação da cláusula sem fins lucrativos, vem, de todo modo, em benefício da própria sociedade. Ora, se as instituições de educação e de assistência social prestam-se a fins nobres consistentes em prover a sociedade, de forma substitutiva ou complementar, das necessidades oriundas dos direitos sociais que lhe são assegurados, quanto maior for seu *superavit* e o consequente investimento em suas finalidades essenciais, e em melhor qualidade. Tem-se, então, que o requisito imunizante ora em comento não visa coibir o lucro, ou a *finalidade lucrativa* das entidades que abarca.²²

Dessa maneira, desde que esses excedentes financeiros sejam devidamente incorporados ao patrimônio da entidade e reinvestidos para a persecução do seus obtidos sociais, a existência de lucro nas atividades por ela desempenhadas em nada deve afetar a sua classificação como organização social.

3.3.2.2. Órgão de Direção: O Conselho de Administração

Aferir qual é o órgão que, de fato, é o dirigente da entidade, merece aqui já restar estabelecido, pois, apesar de a aplicação de tal conceito possuir maior interferência no campo tributário, temática que será abordada no próximo capítulo, acredita-se que a questão deve ser discutida no campo administrativo, uma vez que aqui são tratadas todas as características e peculiaridades referente às Organizações Sociais.

Assim, dispõe ainda a Lei nº 9.637/98 em seu art. 2º, alínea “c”, a respeito da necessidade de a entidade possuir em seu estatuto cláusula expressa prevendo a existência de órgão de deliberação superior e outro de direção, devendo a primeira função ser exercida por um Conselho de Administração, enquanto a outra por uma Diretoria, constituída nos termos do estatuto da mesma.

²² SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação no terceiro setor no Brasil* – São Paulo: Dialética, 2004, p.171.

Nesse contexto, o Conselho de Administração é apontado pela Lei nº 9.637/98 como sendo o órgão de direção e deliberação superior das Organizações Sociais, com as incumbências de fixar o âmbito de atuação da entidade, aprovar propostas de orçamento e programas de investimento da entidade, fiscalizar o cumprimento das diretrizes e metas da entidade, além de aprovar as demonstrações financeiras e contábeis, etc.

Estas competências atribuídas ao Conselho de Administração estão elencadas no art. 4 da Lei nº 9.637/98, que assim dispõe:

Art. 4º Para os fins de atendimento dos requisitos de qualificação, devem ser atribuições privativas do Conselho de Administração, dentre outras:

I - fixar o âmbito de atuação da entidade, para consecução do seu objeto;

II - aprovar a proposta de contrato de gestão da entidade;

III - aprovar a proposta de orçamento da entidade e o programa de investimentos;

IV - designar e dispensar os membros da diretoria;

V - fixar a remuneração dos membros da diretoria;

VI - aprovar e dispor sobre a alteração dos estatutos e a extinção da entidade por maioria, no mínimo, de dois terços de seus membros;

VII - aprovar o regimento interno da entidade, que deve dispor, no mínimo, sobre a estrutura, forma de gerenciamento, os cargos e respectivas competências;

VIII - aprovar por maioria, no mínimo, de dois terços de seus membros, o regulamento próprio contendo os procedimentos que deve adotar para a contratação de obras, serviços, compras e alienações e o plano de cargos, salários e benefícios dos empregados da entidade;

IX - aprovar e encaminhar, ao órgão supervisor da execução do contrato de gestão, os relatórios gerenciais e de atividades da entidade, elaborados pela diretoria;

X - fiscalizar o cumprimento das diretrizes e metas definidas e aprovar os demonstrativos financeiros e contábeis e as contas anuais da entidade, com o auxílio de auditoria externa.

Conforme se afere das próprias atribuições incumbidas ao órgão pela legislação específica, há que se concluir que o Conselho de Administração é que detém o poder diretivo, ao qual incumbe a direção e acompanhamento da totalidade das atividades desenvolvidas pela Organização Social, bem como a orientação orçamentária e fiscalização do cumprimento de metas.

E não poderia ser de outra forma, pois, tendo em vista o interesse público e o caráter social inegável que tangenciam as atividades desenvolvidas por uma Organização Social, é importante que o Poder Público tenha ingerência sobre estas entidades,

participando de seu órgão de direção (do Conselho de Administração), de modo a garantir o cumprimento dos objetivos e metas (missões) da entidade.

Nesse diapasão, a própria Lei nº 9.637/98 garantiu a participação do Poder Público em seu órgão de direção, determinando que o Conselho de Administração destas entidades deva ser composto por membros representantes do Poder Público, em proporção entre 20% a 40%, conforme previsto no art. 3, inciso I, alínea “a” da referida lei²³.

Dessa maneira, a própria Lei nº 9.637/98 não deixa dúvidas ao conferir ao Conselho de Administração caráter de órgão de direção das Organizações Sociais, visando conferir ao Poder Público controle e gerência sobre as decisões quanto às atividades desenvolvidas pela entidade e ao seu orçamento.

Destaca-se, neste ponto, as decisões proferidas do próprio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atualmente, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) nas quais considera como “órgão de direção” da entidade aquele órgão que possui poder de decisão quanto à destinação de recursos e assunção de obrigações:

Imunidade tributária - Instituições de Educação - Remuneração de dirigentes - A proibição de remunerar dirigentes não alcança os encargos de Reitor e Vice-Reitor de fundação universitária os quais têm funções apenas administrativas e gerenciais. O poder de decisão, inclusive quanto à destinação de recursos e assunção de obrigações, está nas mãos da Assembléia Geral, à qual são submetidas à proposta e a execução orçamentária da entidade. Incabível, também, estabelecer limites de remuneração aos ocupantes dos cargos nomeados, quando o valor pago não caracteriza a distribuição de patrimônio. IRPJ - Instituição de Educação - Imunidade Tributária - Suspensa à imunidade tributária pela autoridade (art. 14 § 1º do CNT) a instituição é inserta no universo das pessoas jurídicas sujeitas aos tributos e contribuições sociais e deve ter todo o seu resultado tributado dentro de uma das modalidades previstas na legislação. Porém, para que a tributação se caracterize, é necessário que a autoridade atuante demonstre, nos autos, a efetiva ocorrência do fato gerador. É improcedente a exigência fiscal fundada em procedimento que apura irregularidades, tributando todo o seu resultado, tendo como base procedimental a simples presunção da remuneração excessiva de seu dirigente, além da glosa de despesas consideradas não dedutíveis, porém inerente às atividades de instituição de ensino. Recurso conhecido e provido. (Acórdão nº 101-

²³ Art. 3o O conselho de administração deve estar estruturado nos termos que dispuser o respectivo estatuto, observados, para os fins de atendimento dos requisitos de qualificação, os seguintes critérios básicos:

I - ser composto por:

a) 20 a 40% (vinte a quarenta por cento) de membros natos representantes do Poder Público, definidos pelo estatuto da entidade; (...)

94.610, Recurso Voluntário nº 138.261, 1ª Câmara, Processo nº 13.956.000178/2002-83)

Imunidade Tributária - Instituição de educação - remuneração de dirigentes. A proibição de remunerar dirigentes não alcança os cargos de Reitor e Vice-Reitor de fundação universitária instituída por lei municipal, que têm funções apenas administrativas e gerenciais. O poder de decisão, inclusive quanto à destinação de recursos e assunção de obrigações, está nas mãos do Conselho Curador, ao qual são submetidas à proposta e a execução orçamentária da entidade. Recurso provido. (Acórdão nº 108-0634, Recurso Voluntário nº 121.583, 8ª Câmara, Processo nº 13.964.000102/99-47)

SÍLVIO LUIS FERREIRA DA ROCHA corrobora o entendimento de que é o Conselho de Administração o órgão dirigente das organizações sociais:

Ao Conselho de Administração cabe exercer privativamente as atribuições descritas no art. 4º, que, em síntese, consiste no poder de dirigir a entidade por lhe incumbir fixar diretrizes da sua atuação (inciso I), aprovar o orçamento e o programa de investimento (inciso III).²⁴

Após a exaustiva exposição, resta que, devido às atribuições legais a ele designadas, deverá o Conselho de Administração, para todos os fins, ser considerado o órgão dirigente das organizações sociais. Entretanto, aqui não se ignoram os posicionamentos diversos e, *data vênia*, equivocados, que se apegam apenas ao fato de existir um órgão componente da organização social denominado Diretoria, sem, contudo, observar o contexto em que está inserido.

Ora, não há que se confundir o “órgão de direção”, qual seja, o Conselho de Administração de uma Organização Social, formado por representantes do Poder Público, associados da própria entidade e membros de notória capacidade profissional, com a Diretoria, composta, basicamente, por funcionários celetistas, que exercem, em regra, atividade mais comparada à gerência, sem o poder de decisão do Conselho de Administração. Os termos dirigentes e diretores não se confundem.

Feitos tais esclarecimentos, passa-se a abordar o procedimento de aprovação da entidade como organização social.

3.4. Procedimento para qualificação da entidade como Organização Social

Realizado o requerimento de habilitação e devidamente preenchidos os requisitos gerais e os demais requisitos específicos, resta apenas necessário que o Poder Público

²⁴DA ROCHA, Sílvio Luís Ferreira. *Terceiro Setor*. In BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. (org.). *Temas de Direito Administrativo*. 1ª Ed. - São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003. p.119.

avaliar a conveniência para a administração pública na outorga de tal título, sendo necessário, nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei nº 9.637/98, “haver aprovação, quanto à conveniência e oportunidade de sua qualificação como organização social, do Ministro ou titular de órgão supervisor ou regulador da área de atividade correspondente ao seu objeto social e do Ministro de Estado da Administração Federal e Reforma do Estado.”

Esse ato administrativo pode ser considerado como discricionário, uma vez que exprime certo grau de liberdade da administração ao praticá-lo, havendo aqui a presença de elemento subjetivo. Por outro lado, seria o ato vinculado caso houvesse prévia previsão legal específica e objetiva a respeito dos elementos necessários para a prática desse, sendo, por fim, a decisão administrativa, nesse caso, um único comportamento possível.

O alto grau de discricionariedade conferida à administração para a concessão da qualificação era alvo de duras críticas doutrinárias, que alegavam que essas poderiam acabar por fomentar desvios de poder, vindo o administrador a proferir suas manifestações de acordo com benefícios particulares que dali poderiam advir.

Nesse sentido, foi inclusive ajuizada a ADI nº 1.923 pelo Partido dos Trabalhadores - PT, que, pleiteava o reconhecimento pelo STF da inconstitucionalidade, entre outros dispositivos da lei, do art. 2º, II, da Lei nº 9.637/80, por configurar clara afronta ao disposto no art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal²⁵.

Entretanto, no julgamento da referida ADI restou consolidado o entendimento que a qualificação de determinada entidade como Organização Social dispensaria a realização de licitação, pois não é ato de contratação, não havendo contraposição de interesses, mas, sim, hipótese de credenciamento, já que todos os que pretendem obter a qualificação podem consegui-la, desde que cumpridos todos os requisitos, inexistindo competição entre essas.

²⁵Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

Quanto a esse tema, restou considerado na ementa de julgamento da ADI nº 1.923:

(...) 9. O procedimento de qualificação de entidades, na sistemática da Lei, consiste em etapa inicial e embrionária, pelo deferimento do título jurídico de “*organização social*”, para que Poder Público e particular colaborem na realização de um interesse comum, não se fazendo presente a contraposição de interesses, com feição comutativa e com intuito lucrativo, que consiste no núcleo conceitual da figura do contrato administrativo, o que torna inaplicável o dever constitucional de licitar (CF, art. 37, XXI).

10. A atribuição de título jurídico de legitimação da entidade através da qualificação configura hipótese de *credenciamento*, no qual não incide a licitação pela própria natureza jurídica do ato, que não é contrato, e pela inexistência de qualquer competição, já que todos os interessados podem alcançar o mesmo objetivo, de modo incluyente, e não excludente.

11. A previsão de competência discricionária no art. 2º, II, da Lei nº 9.637/98 no que pertine à qualificação tem de ser interpretada sob o influxo da principiologia constitucional, em especial dos princípios da *impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência* (CF, art. 37, *caput*). É de se ter por vedada, assim, qualquer forma de arbitrariedade, de modo que o indeferimento do requerimento de qualificação, além de pautado pela publicidade, transparência e motivação, deve observar critérios objetivos fixados em ato regulamentar expedido em obediência ao art. 20 da Lei nº 9.637/98, concretizando de forma homogênea as diretrizes contidas nos inc. I a III do dispositivo.(...) (STF, ADI nº 1.923, Rel. Min. Ayres Britto, Red. Min. Luiz Fux, Plenário, publicado em 17.12.2015)

Assim, tem-se que, para evitar os desvios de finalidade no referido ato administrativo por meio de desvio de poder, é necessário, para qualquer ato praticado pelo Poder Público, a observação dos princípios constitucionais da impessoalidade, moralidade, publicidade, evidência, publicidade e motivação. Esse último, inclusive, segundo a teoria dos motivos determinantes, dá suporte à análise de validade do ato administrativo.

Nesse sentido, complementa SILVIO LUIZ FERREIRA DA ROCHA:

A denegação da qualidade de Organização Social à pessoa jurídica que a requereu deve sempre ser motivada; as razões da recusa devem ser passíveis de verificação pela parte interessada e, realmente, terem ocorrido, sob pena de invalidação do referido ato administrativo e conseqüente atribuição desta qualidade à solicitante.²⁶

Dessa maneira, qualificada a entidade como Organização Social, poderá ela firmar contrato de gestão com o ente público, tema que passa agora a ser analisado.

²⁶DA ROCHA, Sílvio Luís Ferreira. *Terceiro Setor*. In BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. (org.). *Temas de Direito Administrativo*. 1ª Ed. - São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003, p.134.

3.5. O Contrato de Gestão

Devidamente qualificada como Organização Social, poderá a entidade estabelecer relação com o Poder Público, se dando a formação do vínculo por meio da celebração do denominado Contrato de Gestão. Esse é um instrumento de implementação, supervisão e avaliação de políticas públicas, de forma descentralizada, racionalizada e dotada de autonomia, na medida em que vincula recursos ao atingimento de finalidades públicas, para fomento e execução da missão da organização social.

Sua definição consta na Lei nº 9.637/98:

Art. 5º Para os efeitos desta Lei, entende-se por contrato de gestão o instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades relativas às áreas relacionadas no art. 1º.

O Contrato de gestão é, portanto, o instrumento jurídico que formaliza a criação de parceria entre a Organização Social e o Poder Público para o fomento e execução de atividades de interesse social, servindo como instrumento de acompanhamento e supervisão do cumprimento de metas e permitindo a definição e a adoção de estratégias de ação que se mostrem necessárias para oferecer à Organização Social melhores condições para o atingimento de seus objetivos.

Por meio deste instrumento se fixam metas a serem cumpridas pela Organização Social em busca de eficiência. Para incentivá-las, o Poder Público concede auxílios de diversos tipos, sujeitando a entidade a um controle de resultados.

Tratando-se de uma entidade privada realizando atividades típicas do Poder Público, em seu nome e por ele também financiadas, o cumprimento das metas definidas no Contrato de Gestão é fiscalizado e controlado. Desta fiscalização e respectivo cumprimento das metas determinadas pelo Poder Público, depende o repasse de recursos destinados ao cumprimento da próxima etapa prevista no contrato, sendo o Contrato de Gestão interessante mecanismo de controle de aplicação de recursos públicos.

Ainda nesse contexto, o Poder Público define no Contrato de Gestão o montante que será repassado no período de vigência daquele instrumento jurídico, determinando individualmente a parcela desse montante que será destinada a cada projeto desenvolvido pela Organização Social. A renda oriunda desse instrumento poderá também ser aplicada

lucrativamente, desde que os benefícios advindos da aplicação sempre sejam investidos na persecução dos objetivos para os quais foi assinado.

Considerando o exposto acima, é possível perceber que, a despeito da denominação de “contrato”, o Contratos de Gestão não apresenta os indicativo caracterizador de um contrato propriamente dito, uma vez que ausentes as características de bilateralidade, contraposição de interesses e mesmo a obtenção de benefícios egoísticos.

Este entendimento, inclusive, é corroborado por MARÇAL JUSTEN FILHO conforme trecho de sua obra transcrito abaixo:

É problemático definir, em termos abstratos, a natureza jurídica do contrato de gestão. Até se poderia reconhecer figura similar ao “convênio”. É que as partes, no contrato de gestão, não tem interesses contrapostos. Não se trata de submeter parcialmente o interesse próprio a um sacrifício para obter benefícios egoísticos ou vantagens na redução do patrimônio alheio. Trata-se, muito mais, de contratos organizacionais ou associativos, pelos quais diversos sujeitos estruturam deveres e direitos em face de interesses comuns.²⁷

No mesmo sentido, pela ausência de bilateralidade e contraposição de interesses característicos de instrumentos contratuais, entende ALEXANDRE SANTOS DE ARAGÃO:

A nossa opinião é que o contrato de gestão realmente não possui natureza contratual: visa à realização de atividades de interesse comum do Estado e da entidade da sociedade civil, não possuindo, salvo se desvirtuado, caráter comutativo.²⁸

Além da doutrina, firme no sentido de recusar ao Contrato de Gestão natureza contratual, também os tribunais vêm manifestando esse entendimento, especialmente o STF. Cite-se, como exemplo, trechos do voto proferido pelo Ministro Luiz Fux durante sessão de julgamento da já referida ADI nº 1.923:

É justamente isto que se passa no contrato de gestão, em que a entidade privada, constituída para atuar sem finalidade lucrativa nas áreas elencadas no art. 1º, e o Poder Público, submetido aos deveres constitucionais de agir, pretendem alcançar a mesma finalidade: a realização de serviços de saúde, educação, cultura, desporto e lazer, meio ambiente e ciência e tecnologia. Os interesses de ambas as partes,

²⁷JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 36.

²⁸ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Direito dos serviços públicos*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2007, p. 748-749.

portanto, confluem em uma mesma direção, o que é totalmente diverso do que ocorre com a figura típica do contrato administrativo, caracterizado pela oposição de interesses.²⁹

DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO compartilha da opinião de que o Contrato de Gestão não possui os elementos configuradores básicos do contrato administrativo, assim complementando:

Está-se, portanto, diante de um ato administrativo complexo, em que há solidariedade de interesses e, por isso, uma conjugação consensual de vontades e de meios, e não de um contrato, no qual, por definição, há uma composição de interesses divergentes e, por isso, o estabelecimento de prestações recíprocas

A tais atos a doutrina clássica como convênios, embora fosse ainda mais apropriado enquadrá-los como acordos de programa, pois neles se contém sempre, implícita, uma disposição discricionária sobre a melhor forma de ampliar a sua própria atuação administrativa através da programação de uma sistemática de colaboração.³⁰

Assim, frente a natureza acima exposta do Contrato de Gestão, entende-se que este instrumento não contém estipulação de remuneração (compensação pecuniária por serviços prestados), mas sim de transferência de recursos públicos para aplicação naquele fim específico, de interesse público. A verba ali prevista é somente a parte da contribuição do Poder Público nos gastos obtidos para a persecução metas definidas, restando prestigiados os princípios da subsidiariedade e da repartição de riscos.

Diante das particularidades desse instrumento, inclusive das discussões doutrinárias a respeito da sua natureza, ajuizou-se a ADI nº 1.923, visando também a declaração da inconstitucionalidade da celebração de Contrato de Gestão entre o Poder Público e a Organização Social sem a realização de procedimento licitatório, assim como do art. 12, 3º da Lei nº 9.636/98.

Entretanto, uma vez demonstrado que a natureza de Contrato de Gestão foge às definições de contrato administrativo, a obrigatoriedade de procedimento licitatório instituído no art. Art. 37, inciso XXI da Carta Magna resta inaplicável ao caso.

No mesmo sentido, entendeu o Exmo. Ministro LUIZ FUX ao apreciar a questão no julgamento da ADI nº 1.923:

²⁹ STF, ADI nº1.923, Rel. Min. Ayres Britto, Red. Min. Luiz Fux, Plenário, publicado em 17.12.2015. Acórdão p. 73.

³⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 16 ed. rev. e atual – Rio de Janeiro : Forense, 2014, p. 397-398.

A inicial também veicula impugnação consistente na ausência de licitação para a celebração do próprio contrato de gestão entre a entidade qualificada e o Poder Público. Tampouco aqui, porém, cabe falar em incidência do dever constitucional de licitar, já que o contrato de gestão não consiste, a rigor, em contrato administrativo, mas sim em um convênio. Com efeito, no núcleo da figura dos convênios está a conjugação de esforços para o atingimento de um objetivo comum aos interessados: há plena harmonia entre as posições subjetivas, que buscam um negócio verdadeiramente associativo, e não comutativo, voltado para um fim compartilhado.³¹

MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO tece também comentários convergentes a respeito:

Quanto à exigência de licitação, não se aplica aos convênios, pois neles não há viabilidade de competição; esta não pode existir quando se trata de mútua colaboração, sob variadas formas, como repasse de verbas, uso de equipamentos, recursos humanos, imóveis. Não se cogita de preços ou de remuneração que admita competição. Aliás, o convênio não é abrangido pelas normas do art. 2º da Lei nº 8.666/93; no caput, é exigida licitação para as obras, serviços, compras, alienações, concessões, permissões e locações, quando contratadas com terceiros; e no parágrafo único define-se o contrato por forma que não alcança os convênios e outros ajustes similares, já que nestes não existe a ‘estipulação de obrigações recíprocas’ a que se refere o dispositivo.³²

De toda forma, mesmo o contrato de gestão não possuindo as características necessárias para a configuração de um contrato administrativo e a existindo dispensa de licitação prevista no art. 24, XXIV da Lei nº 8.666/93, tais fatos devem ser interpretados de acordo conforme a constituição, devendo o Poder Público observar os princípios que regem a administração pública, tais como o princípio da legalidade, impessoalidade, eficiência, moralidade e publicidade, previstos no art. 37 da Constituição de 1988, conduzindo o procedimento de forma pública, objetiva e impessoal.

Resta ainda destacar que a fiscalização da execução do Contrato de Gestão será realizada pelo órgão ou entidade membro da administração pública que o assinou, incumbido de supervisionar a área de atuação da Organização Social, devendo tais órgãos ao Tribunal de Contas da União dar ciência da utilização irregular ou ilegal dos recursos

³¹ STF, ADI nº 1.923, Rel. Min. Ayres Britto, Red. Min. Luiz Fux, Plenário, publicado em 17.12.2015. Acórdão p. 72-73.

³²DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 300

repassados³³, tribunal que, junto ao Ministério Público, também é dotado de competência para realizar tal fiscalização.

3.6. Organização Social e licitação

Conforme exhaustivamente abordado no início do presente trabalho, as entidades que compõe o Terceiro Setor são pessoas jurídicas de direito privado, constituídas sem fins lucrativos e visando apenas a efetivação dos diversos direitos sociais previstos em nossa Constituição.

Assim sendo, as Organizações Sociais não fazem parte da Administração Pública Direta ou da Indireta, recebendo essas, apenas, repasses governamentais para cobrir parte dos gastos incorridos com a persecução das finalidades para as quais foi constituída.

Entretanto, diante do referido repasse algumas discussões surgiram quanto a necessidade dessas entidades de realizarem processos licitatórios, nos moldes previstos pela Lei nº 8.666/93, vindo a ser questionada por parte da doutrina a ilegalidade e constitucionalidade dos arts. 4º, VIII e 12, §3º da Lei nº 9.637/98, que versam, respectivamente, sobre os regulamentos a serem instituídos pelas entidades para a realização de contratações e a respeito da desnecessidade de procedimento licitatório para que sejam destinados bens públicos à utilização das Organizações Sociais.

Tais artigos foram, inclusive, também objeto da já referida ADI nº 1.923, restando consolidado o entendimento que, como as Organizações são pessoas jurídicas de direito privado, é a elas inaplicável a obrigação de licitar contida no art. 37, XXI da Constituição Federal e, no mesmo sentido, também a Lei nº 8.666/93, não sendo essas entidades partes da administração pública direta ou indireta.

Contudo, uma vez existente repasse de verbas ou obtidas vantagens oriundas de entes estatais, ao contratar terceiros as Organizações Sociais devem, sim, estabelecer procedimento próprio, sendo esse objetivo, claro, impessoal, observando os princípios que regem a Administração Pública.³⁴

³³ Art. 9º. Os responsáveis pela fiscalização da execução do contrato de gestão, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade na utilização de recursos ou bens de origem pública por organização social, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

³⁴ 15. *As organizações sociais, por integrarem o Terceiro Setor, não fazem parte do conceito constitucional de Administração Pública, razão pela qual não se submetem, em suas contratações com terceiros, ao dever*

Destacados, assim, os pontos à luz do direito administrativo que entende-se de maior relevância envolvendo a qualificação de Organização Social, agora se abordará o tratamento tributário diferenciado dado à essas entidades.

de licitar, o que consistiria em quebra da lógica de flexibilidade do setor privado, finalidade por detrás de todo o marco regulatório instituído pela Lei. Por receberem recursos públicos, bens públicos e servidores públicos, porém, seu regime jurídico tem de ser minimamente informado pela incidência do núcleo essencial dos princípios da Administração Pública (CF, art. 37, caput), dentre os quais se destaca o princípio da impessoalidade, de modo que suas contratações devem observar o disposto em regulamento próprio (Lei nº 9.637/98, art. 4º, VIII), fixando regras objetivas e impessoais para o dispêndio de recursos públicos. (STF, ADI nº1.923, Rel. Min. Ayres Britto, Red. Min. Luiz Fux, Plenário, publicado em 17.12.2015. Acórdão p. 6)

4. TRIBUTAÇÃO NO TERCEIRO SETOR

4.1 Considerações Gerais.

Devidamente delineados os principais pontos caracterizadores do Terceiro Setor, assim como estudado o título jurídico de Organização Social, pretende o presente trabalho, por fim, analisar o tratamento tributário dados às entidades que compõem tal seguimento da sociedade, destacando, assim, as suas peculiaridades.

É inegável que a função desempenhada por essas representantes da sociedade civil é de extrema importância social, uma vez que buscam propiciar, sem fins lucrativos, o alcance a direitos sociais constitucionalmente previstos, mas que o Estado, seja por mera ineficiência ou por razões econômicas, não é capaz de garantir à universalidade de seus cidadãos.

Isto posto, é de se esperar que o Estado venha a incentivar a criação, o desenvolvimento e a melhoria dessas entidades, a quem a doutrina majoritária denomina Terceiro Setor, até porque essas atividades por elas praticadas possuem profunda ligação com funções estatais estratégicas, vindo a sua atuação, por consequência, a beneficiar o funcionamento da administração pública, interesse de toda a coletividade.

GUILHERME GUERRA REIS e RENATA APARECIDA DE LIMA explicam:

O Estado sempre buscou diferenciar as pessoas, e uma das formas aplicada para isso a tributação. Em outras palavras, o Estado entendeu que não poderia tributar todos da mesma forma, e por isso foram criados institutos jurídicos que, na verdade, são termos genéricos aplicados no Direito para afirmar que certa situação é tão importante e relevante para a sociedade que deve ser tratada e reconhecida como um instituto da ciência jurídica; assim é com a imunidade e a isenção.³⁵

Assim, temos que por desempenharem funções complementares e, em alguns casos, até mesmo substitutivas em relação às do Estado, o ordenamento jurídico possibilita que lhe sejam atribuídas uma série de incentivos, estando entre eles a desoneração tributária, existindo previsão de regime tributário especial a abarcar o caso em apreço.

³⁵ REIS, Guilherme Guerra; LIMA, Renata Aparecida de. *Imunidade Tributária para o Terceiro Setor: Compreendê-la e usá-la é um direito seu.* – São Paulo: Filantropia, 2016, p. 12.

Pode-se citar como exemplos desses benefícios algumas imunidades e isenções tributárias, como também regime especial de recolhimento determinado tributo, aspectos esses que serão devidamente estudados a seguir.

Dessa forma, é aqui necessária a explanação desses institutos separadamente para melhor compreensão da temática.

4.2. Imunidades

As imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar garantias conferidas aos particulares pelo próprio texto constitucional. A Constituição Federal de 1988 previu as imunidades como forma de proteger valores fundamentais, de modo a evitar que os entes tributantes invadissem áreas de interesse da sociedade que devem ser preservadas.

A imunidade vem a restringir a competência tributária do ente federativo, limitando o seu alcance, assim como instituindo critérios delimitadores do poder fiscal, podendo ser considerada instrumento voltado à proteção e à consecução de valores sociais prestigiados na constituição, como acredita-se ser no caso em análise.

RICARDO LOBO TORRES assim a define:

A imunidade tributária, que é intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos de liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos o sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional. Preexiste ao Estado Fiscal como qualidade essencial da pessoa humana e corresponde ao direito público subjetivo que erige a pretensão à incolumidade diante da ordem jurídica tributária objetiva. Explicita-se nos arts. 150, IV, V e VI da Constituição Federal, mas também se contém implicitamente, pois é o contraponto fiscal de todos os direitos declarados no art. 5º da CF ou por ela reconhecidos (art. 5º, §2º).³⁶

Ademais, não se desconhece a respeitabilíssima doutrina a considerar a imunidade como hipótese de não-incidência qualificada constitucionalmente, interpretação essa que leva a concluir pela existência de hipótese de incidência do tributo anterior a norma

³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível na Internet: <http://www.direitoestado.com.br>) Acesso em 01.05.2017.

imunizante. De toda forma, ambas doutrinas são uníssonas em afastar a ocorrência da hipótese de incidência, não ocorrendo o nascimento de obrigação fiscal.

LUCIANO AMARO versa com maestria a respeito dos objetos a serem protegidos por este instituto:

As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune.³⁷

Nesse sentido, temos que as imunidades possuem caráter subjetivo quando estabelecidas em função de características pessoais e caráter objetivo quando estiverem relacionadas a um objeto ou determinada situação jurídica.

Assim, tendo em vista que o tratamento tributário diferenciado de que goza o Terceiro Setor é diretamente relacionado ao importante papel social desempenhado pelas entidades que o compõe, ou seja, em função das características pessoais, pode-se enquadrar as imunidades a seguir estudadas como subjetivas.

4.2.1 Regulação por Lei Complementar

Para que determinado objeto, situação fática ou pessoa venha a enquadrar em uma das inúmeras imunidades existentes são previstos no texto constitucional alguns requisitos a serem preenchidos, a fim de se comprovar a adequação do quadro fático à norma hipotética.

Uma vez que nem todos desses requisitos são de caráter objetivo ou, até mesmo, facilmente comprovados, não é muitas vezes o artigo que prevê a imunidade autoaplicável, sendo necessária a sua regulação por lei complementar.

A respeito da competência da Lei Complementar versa a constituição:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

³⁷AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, Pag. 176

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;(…)

Apesar do exposto, tendo em vista que não foram editadas leis complementares específicas a regular todas as imunidades previstas na Constituição, como no caso das previstas no art. 150, VI, “c” e art. 195, §7º, o legislador entendeu que a matéria poderia ser regulada por meio de lei ordinária, incorrendo, assim, em grave erro, uma vez inconstitucional essa pretensão.

Cabe aqui ressaltar que o Código Tributário Nacional (“CTN”) estabelece normas gerais em matéria tributária e que, apesar de instituído pela Lei Ordinária nº 5.172/66, foi esse recepcionado com *status* de lei complementar³⁸, devendo o disposto em seu art. 14³⁹ ser aplicado em tais situações.

Nesse sentido versa a doutrina:

A regra imunitória é, todavia, *not self-enforcing* ou *not self-executing*, com dizem os autores, ou ainda, não bastante em si, como diria Pontes de Miranda. Vale dizer, o dispositivo não é autoaplicável e carece de acréscimo normativo, pois a constituição condiciona o gozo da imunidade a que sejam observados os requisitos da lei.

Que lei?

Evidentemente a lei complementar da Constituição.

³⁸ O CTN, apesar de ter nascido como lei ordinária, ganhou eficácia de lei complementar, após a Constituição Federal de 67 e a Emenda Constitucional nº 1/69. Pelo princípio da recepção, em direito constitucional, todo o diploma legal que tenha natureza jurídica de instrumento veiculador inexistente à época de seu surgimento e que não conflite com a legislação posterior, que o introduza será recebido pelo novo ordenamento, ao mesmo nível e com a mesma conformação dos diplomas posteriores. Ora, o Código Tributário Nacional foi promulgado como lei ordinária, por inexistir à época o instrumental estabilizador do sistema representado pela lei complementar. Tão logo foi o mesmo introduzido, ganhou o CTN eficácia de lei complementar, pois correspondendo aos contornos constitucionais indicados. (...) O Código Tributário Nacional é, portanto, lei com eficácia de complementar pelo princípio de recepção, em direito constitucional sendo o Livro II (Normas Gerais de Direito Tributário) a parcela do Código que preenche a primeira e mais relevante função da lei complementar, qual seja estabelecer normas gerais de Direito Tributário. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Empresarial – Pareceres*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 53)

³⁹ Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Toda a imunidade é uma limitação ao poder de tributar, e as limitações ao poder de tributar no sistema da Constituição vigente são reguladas por lei complementar.⁴⁰

Cristalina evidência que a lei a que se reporta o comando constitucional [art.150, VI, “c”] é a complementar, mais precisamente aquela prevista no art. 146, II, da Constituição Federal. E o Código Tributário Nacional, extraindo com acerto o autêntico teor de sua competência, oferece, no art. 14, os pressupostos para o implemento do desígnio do constituinte.⁴¹

Esse entendimento é corroborado pelo STJ:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ARTS. 146, INC. II E 195, §7º, DA C.F. LEI N. 8112/91, ART. 55. ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS. EFEITO EX TUNC DA DECRETAÇÃO DE QUE DE UTILIDADE PÚBLICA FEDERAL RECONHECIDO. As limitações constitucionais ao poder de tributar podem ser reguladas apenas por meio de lei complementar, ex vi do art. 146, inc. II, da Lei Maior, que assim dispõe, de forma expressa.

O art. 55 da Lei n. 8212/91, uma lei ordinária, não tem, portanto, poder normativo para operar restrições no tocante à imunidade concedida pela Carta da República, exercitando papel meramente procedimental, quanto ao reconhecimento de um direito preexistente.

A instituição de assistência social, para fins do alcançar do direito oferecido pelo art. 195, §7º, da Constituição Federal, tem de observar os pressupostos elencados no art. 14 da Norma Complementar Tributária. Nada mais. Ou, sob ótica distinta, tem direito à imunidade tributária, no momento em que perfaz o caminho das exigências previstas no Código Tributário Nacional.

Com efeito, o certificar da instituição como de fins filantrópicos e o seu decretar como de utilidade pública federal têm eficácia meramente declaratória e, portanto, operam efeitos extunc, haja vista a declaração dizer, sempre, respeito a situações preexistentes ou fatos passados, motivo porque revolve ao momento constitutivo da realidade jurídica ensejadora da imunidade.

Não tendo os pressupostos revelados pelo art. 55 da Lei n. 8212/91 a característica de conferir novo status à entidade de fins filantrópicos, senão de evidenciá-los, em tempo posterior, não há que se falar em existência de crédito tributário oriundo do não pagamento de contribuição patronal, por instituição que lhe é imune, sendo devida, pois, a Certidão Negativa de Débito solicitada.

A entidade considerada de fins filantrópicos não está sujeita ao pagamento de imposto não somente a partir do requerimento, mas, uma vez reconhecida como tal, desde a sua criação.

Recurso especial não conhecido. Acórdão regional mantido.

(STJ, REsp 413.728/RS, Rel. Ministro Paulo Medina, Segunda Turma, julgado em 08.10.2002, publicado em 02.12.2002)

⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008. p.300.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 185.

O STF, inclusive, se debruçou sobre a matéria recentemente nos julgamentos do Recurso Extraordinário (RE) nº 566.622, no qual firmou a tese de repercussão geral abaixo, e no julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 2028, 2036, 2228 e 2621:

Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar.

(STF, RE 566622, Rel. Atual Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 23.02.2017)

EMENTA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA. Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: 1. “[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”. 2. “Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.”. 3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator”. Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente.

(STF, ADI 2028, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Rel. p/ Acórdão Min.Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 02.03.2017, publicado em 08.05.2017)

Isto posto, percebe-se que apenas à lei complementar cabe regular as imunidades, ou seja, estabelecer os requisitos a serem cumpridos pelas instituições para que essas possam se enquadrar na hipótese prevista. Entretanto, a lei ordinária aqui possui também

importante papel, uma vez que deve dispor a respeito de normas instrumentais, assim como a respeito da regulamentação dos procedimentos administrativos de controle e fiscalização aplicáveis à questão.

4.2.2. Imunidade Tributária de Impostos

Conforme anteriormente abordado, a Constituição está crivada de diversos valores éticos, culturais e sociais, sendo as imunidades um dos instrumentos utilizados para a proteção e desenvolvimento de tais características.

Reconhecendo a importância do papel desempenha por essas instituições e com o objetivo de fomentar as atividades sociais complementares às ações do Estado, a Carta Magna previu em seu art. 150, VI, “c”, que as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos seriam protegidas pelo manto da imunidade tributária, ficando vedada à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços de tais entidades:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)

VI - instituir impostos sobre: (...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. (...)

Vislumbra-se ao analisar o dispositivo, a vontade constitucional de que toda pessoa jurídica sem fins lucrativos a atuar nas elencadas áreas sociais deixem de pagar impostos sobre renda, patrimônio ou serviços, possibilitando que essas instituições invistam os valores que anteriormente seriam pagos aos entes públicos na persecução de seus objetivos estatutários.

Assim, inicialmente, merece ser trabalhado o conceito do termo “educação” a partir da análise do já abordado art. 205 da Constituição, não podendo este ser interpretado de forma restritiva, mas, sim, de forma sistemática e teleológica, visando compreender o contexto em que a expressão está contida, devendo a sua interpretação ser influenciada pelos valores ali existentes.

Nesse sentido, possuímos convicção de que tal termo abarca não somente escolas e universidades, mas também todas aquelas entidades que desempenham atividades capazes de propiciar transferência de conhecimento e informações, possibilitando o desenvolvimento intelectual e social do indivíduo.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZA esclarece:

Temos, portanto, que são alcançadas pela imunidade da alínea “c” as entidades que visam à formação ou à instrução das pessoas em geral e preenchem todos os requisitos do art. 14 do CTN, máxime o da ausência de fins lucrativos. O benefício também alcança – se, evidentemente, preencherem os mesmos requisitos – o museu, o centro de pesquisas, as academias de letras, artes, ciência e outras entidades congêneres, que, embora não tenham objetivos estritamente didáticos, também contribuem para a educação.⁴²

Do mesmo modo deverá ser interpretada a expressão “assistência social”, a ser entendida como a instituição voltada para atendimento das demandas dos mais necessitados, da população carente em geral, em especial, no tocante ao disposto nos arts. 6º e 203 da CF:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Diante da natureza dos direitos sociais acima elencados, pode-se dizer que poderão ser entendidas como entidades de assistência social aquelas que buscarem efetivar o direito fundamental da dignidade humana (art. 1º, III, da CF), assumindo a função típica do Estado ao tentar suprir as demandas dos hipossuficientes.

⁴² CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. 26ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2010, p. 822.

Cabe esclarecer que para as entidades de educação e as de assistência social gozarem da referida imunidade não é necessário que essas atendam a sociedade em geral, podendo a sua atuação ser direcionada a determinado setor social. O que é vedado é a prévia individualização do beneficiário.

Devidamente enquadradas em uma dessas áreas de atuação e cumpridos os demais requisitos expostos no art. 14 do CTN, essas entidades seriam imunes de qualquer imposto a incidir sobre o seu patrimônio, sua renda ou serviços prestados, sendo imposto uma espécie do gênero tributo, que deve incidir sobre manifestações de riqueza realizadas pelos cidadãos, independentemente de qualquer atividade estatal específica, conforme versa o art. 16 do CTN.⁴³

O CTN divide ainda os impostos em 4 (quatro) categorias diferentes: (i) Impostos sobre o comércio exterior (Imposto de Importação e Imposto de Exportação); (ii) Impostos sobre o patrimônio (Imposto de Renda - IR, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, Imposto sobre Grandes fortunas - IGF, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores -IPVA; Imposto sobre a Transmissão Causa *Mortis* ou doação - ITCMD, Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI); (iii) Impostos sobre a produção e circulação (Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, Imposto sobre Operações Financeiras e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) ; e (iv) Impostos Extraordinários (Imposto Extraordinário de Guerra).

Dessa maneira, caso aplicada a definição contida no CTN, a referida imunidade abrangeria o IR, ITR, IPVA, IPTU, ITBI, ITCMD, ISS e ICMS (quando incidente sobre serviços).

Entretanto, defende-se a corrente que os termos “renda, patrimônio ou serviço” dispostos na Constituição não estão limitados às classificações existentes na lei complementar, uma vez que qualquer imposto pago pela entidade acaba por afetar o seu patrimônio.

⁴³ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

O STF possui posicionamento quanto a não incidência de qualquer imposto em operações realizadas por essas instituições como contribuintes de direito, desde que os bens venham a compor o seu patrimônio ou que sejam indispensáveis para o desenvolvimento de suas atividades estatutárias:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - ICMS - INCIDÊNCIA - OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO, POR ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS, DE BENS RELACIONADOS COM SUAS FINALIDADES ESSENCIAIS - IMPOSSIBILIDADE - TRANSGRESSÃO À NORMA CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, VI, "c") - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.

(STF, AgR em AI 785459, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 29.11.2011 e publicado em 19.12.2011)

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPORTAÇÃO DE "BOLSAS PARA COLETA DE SANGUE". A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido.

(STF, RE 243807, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 15.02.2000 e publicado em 28.04.2000)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE ASSISTENCIAL. EXTENSÃO AO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF. ART. 150, VI, C DA CONSTITUIÇÃO. VINCULAÇÃO DO BENEFÍCIO ÀS ATIVIDADES ESSENCIAIS. CARÁTER VINCULADO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE ACOLHIMENTO DE RAZÕES GENÉRICAS. 1. Esta Corte já definiu que a imunidade tributária (art. 150, VI, c da Constituição) também se aplica ao imposto previsto no art. 153, V, comumente chamado de "Imposto sobre Operações Financeiras - IOF". 2. Devido ao caráter plenamente vinculado da atividade administrativa de constituição do crédito tributário, descabe acolher afirmativa genérica de que o resultado da atividade que se tem por imune deve estar vinculado à atividade essencial da entidade. Necessidade de reexame de fatos e provas, que não podem ser meramente pressupostos. 3. Ademais, a manutenção de investimentos pode ser instrumento útil para a formação de recursos destinados às atividades filantrópicas. Desde que respeitados os limites da imunidade (não privilegiar atividade privada econômica lucrativa e não afetar a livre iniciativa), a imunidade tributária será aplicável ao produto das operações financeiras. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(STF, AgR em RE 454753, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010 e publicado em 27.05.2010)

Ademais, cabe ressaltar que a Corte Suprema recentemente analisou também em sede de repercussão geral a possibilidade de aplicação do disposto no art. 150, VI, “c” da CF nos casos em que essas entidades configuram como contribuinte de fato na relação jurídico-tributária, fixando a seguinte tese:

A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.

(STF, RE 608872, Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, Julgado em 23.02.2017)

Nesse ponto, verifica-se que a referida decisão expressa interpretação a delimitar o alcance da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da CF, essa que abarca apenas as situações jurídico-tributárias em que as entidades figurarem como contribuinte de direito.

Outro ponto a ser considerado como limitador dessa imunidade por parte significativa da doutrina está relacionado ao previsto no art. 150, §4º da CF, ao limitar o seu alcance às atividades relacionadas com as finalidades essenciais das entidades, sendo aqui apontado aqui a não violação ao princípio da livre concorrência como razão limitadora dessa interpretação.

Todavia, considera-se mais adequado ao caso das entidades que compõe o Terceiro Setor o entendimento de que todas as atividades desempenhadas com a finalidade obter fundos ou meios para financiar os seus objetivos estatutários será considerada essencial, pois tal verba será obrigatoriamente reinvestida na entidade, vindo a sociedade a gozar de seus frutos.

O STF possui precedentes nesse sentido:

IMUNIDADE TRIBUTARIA. CF, ART. 150, VI, C. SERVIÇO SOCIAL DO COMERCIO - SESC. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE DIVERSÃO PÚBLICA. A renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, e aproveitada em suas finalidades assistenciais, estando abrangida na imunidade tributaria prevista no art. 150, VI, c, da Carta Republica. Precedente da Corte: RE 116.188-4 Agravo regimental improvido.

(STF, AgR em AI 155822, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 20.09.1994 e publicado em 02.06.1995.)

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO

SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido. (STF, RE 144900, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 22.04.1997 e publicado em 26.09.1997)

A mesma interpretação pode ser retirada de caso diverso, pois essas entidades continuam a gozar da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da CF quando alugam os imóveis de sua titularidade para terceiros a fim de constituir receitas. Quanto a esse fato recentemente se manifestou a Corte Suprema:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE ENSINO. FUNDAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. REQUISITOS. 1. A imunidade conferida às entidades de educação sem fins lucrativos, prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, é de natureza subjetiva e incide sobre quaisquer bens, patrimônio ou serviços dessas instituições, desde que vinculados às suas atividades essenciais. Precedente: RE-RG 767.332, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJe 22.11.2013. 2. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. Súmula 724 do STF. 3. Eventual divergência ao entendimento adotado pelo Tribunal de origem, em relação à aplicação de recursos nas atividades essenciais das entidades referidas no art. 150, IV, “c”, da Constituição da República, demandaria o reexame de fatos e provas. Súmula 279 do STF. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, AgR em ARE 933174, Rel. Min. Edson Fachin, Primeira Turma, julgado em 31.05.2016 e publicado em 14.06.2016)

Dessa maneira, resta claro que o disposto no art. 150, §4º, da CF deve ser interpretado de maneira contextualizada, cingindo-se a discussão não a respeito da origem dos recursos, mas quanto a sua destinação.

É importante frisar que o objetivo maior de todas as entidades componentes do Terceiro Setor é exatamente a efetivação dos direitos sociais, devendo a renda obtida com a atividade ser empregada na consecução desses, para que se enquadre na referida hipótese de imunidade.

Não é razoável limitar o alcance da imunidade por uma hipotética afronta aos princípios da ordem econômica, pois, por exemplo, ao prestar determinado serviço poderá

ou não a entidade afrontá-la, assim como qualquer outro agente, cabendo aos órgãos competentes fiscalizar e, caso necessário, punir tais condutas. O gozo da imunidade não afasta tal hipótese.

4.2.2.1. A regulação da imunidade.

Conforme anteriormente abordado em tópico próprio, não é a lei ordinária competente para regular as imunidades, sendo essa matéria reservada à lei complementar, conforme versa o art. 146, II, da CF.

Entretanto, ao editar a Lei nº 9.532/97 o legislador ordinário foi muito além de sua competência de regulamentação dos procedimentos administrativos de controle, fiscalização e instituição de deveres instrumentais a serem cumpridos pelos contribuintes, vindo estabelecer requisitos a serem preenchidos para o gozo da imunidade prevista no art. art. 150, VI, “c”, da CF, e, até mesmo, a restringir o alcance da norma.

Isto posto, em primeira análise já é possível observar a clara ilegalidade do art. 12 da Lei nº 9.532/97⁴⁴ ao vulnerar o disposto no art. 14 do CTN, assim como a sua inconstitucionalidade formal, uma vez incompetente para realizar a pretendida regulação.

⁴⁴ Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3o e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

Quanto a referida incompetência versa ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

IV – Julgamos imperioso assevera, ainda, que a lei ordinária não pode – sob pena de irremissível inconstitucionalidade – criar outros requisitos, que não os apontados na lei complementar, para o gozo da imunidade. De fato, ela não é o instrumento próprio para veicular regras que condicionem a fruição da imunidade em tela. É que, como pacífico e assente, a lei ordinária não pode cuidar de matéria sob reserva de lei complementar.⁴⁵

Assim, os requisitos trazidos pelo art. 12, 13 e 14 podem ser considerados inconstitucionais, se tratarem de matéria de competência de lei complementar, inócuos, se estes já tiverem sido previstos no art. 14 do CTN, e até mesmo válidos se possuírem caráter instrumental.⁴⁶

Ademais, merece destaque a restrição ao alcance da imunidade trazida no §1º do referido artigo:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

§ 4º A exigência a que se refere a alínea "a" do § 2º não impede:

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições:

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.

⁴⁵ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. 26ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2010, p. 823.

⁴⁶ SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação no terceiro setor no Brasil* – São Paulo: Dialética, 2004, p.185.

Fato é que a Constituição Federal em momento algum faz distinção entre os rendimentos da entidade para fins de gozo da imunidade, sendo incabível tal restrição mesmo se instituída por lei complementar, pois configura clara inconstitucionalidade material.

Nesse sentido foi deferido em parte o pedido de medida cautelar realizado nos autos da ADI nº 1.802, restando suspensa a aplicação do art. 12, §§ 1 e 2º, “f”, do art. 13, *caput*, e do art. 14, todos da Lei nº 9.532/97, até o resultado definitivo da ação. Essa ainda se encontra pendente de julgamento.

A Lei nº 9.532/97 prevê ainda isenção de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) a ser gozada por entidades de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e pelas associações civis, assunto que será abordado posteriormente.

4.2.3 Imunidade referente às Contribuições para a Seguridade Social

Diferentemente da norma de imunidade aplicável aos impostos, que abrangem um vasto grupo de entidades, como partidos políticos, fundações e entidades sindicais, dentre outras, a imunidade referente às contribuições para a seguridade social prevista constitucionalmente no art. 195, § 7º, é aplicável somente às entidades beneficentes de assistência social.

Assim dispõe o art. 195, § 7º:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Note-se que apesar da utilização equivocada do termo isenção no dispositivo, esse está a instituir imunidade, atribuindo incompetência aos entes federativos para criar contribuições sociais para a seguridade social a incidirem na hipótese elencada.

Nesse sentido versa a doutrina majoritária, representada por CARLOS VALDER DO NASCIMENTO:

Se o legislador recorrer ao termo isenção para designar franquias fiscais, outorgadas pela Constituição Federal, não quer dizer que assim pudesse

fazê-lo. Com efeito, a regra inserta no art. 195, §7º, da Constituição Federal, deve ser entendida como de imunidade tributária, para cuja consecução exige a observância dos requisitos e condições fixadas em lei complementar.⁴⁷

Isto posto, temos que por exercerem atividades essenciais à dignidade humana não franqueadas pelo Estado a todos os seus cidadãos, as entidades beneficentes de assistência social foram tratadas de forma diferenciada pelo constituinte, que lhes atribuiu o caráter de imune também a tais contribuições.

Ademais, merece aqui destaque a utilização do termo beneficentes a qualificar o tipo de entidade de assistência social alvo da regra imunizante, vindo a diferenciá-las das demais. Assim, a sua utilização traz a ideia de que essas entidades deverão, ao menos em parte, prestar serviços de forma gratuita a beneficiar os carentes e mais necessitados.

Discordamos veementemente da corrente a igualar os significados das expressões beneficente e filantrópica, expressando a última ideia de prestação gratuita de serviços universal. Caso quisesse o legislador exprimir tal significado, faria o uso do termo específico, como o fez em outros dispositivos da Constituição Federal.

Quanto ao objeto da norma de imunidade tributária, essa tem por finalidade limitar a competência dos entes federativos para instituir contribuições da seguridade social, de modo que não poderão ser oneradas por elas as entidades beneficentes de assistência social, sendo tal iniciativa constitucional interpretada como estímulo ao desenvolvimento dessas entidades por meio de desoneração tributária.

Essas contribuições são espécie do gênero contribuições sociais, previsto no art. 149 da CF⁴⁸, e são destinadas a custear a seguridade social, a ser entendida como as práticas destinadas assegurar à saúde, à previdência e à assistência social.

As contribuições abrangidas pela imunidade prevista no art. 195, § 7º da CF/88 podem ser identificadas a partir da análise do próprio art. 195 já transcrito, que prevê a instituição e cobrança das contribuições abaixo indicadas:

⁴⁷ NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Direito tributário II: Terceiro Setor, papel imune, contribuição para a saúde e crédito previdenciário* – Bahia: Editus, 2015, p. 42.

⁴⁸ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Assim, a título de exemplo de contribuições pagas pelo empregador pode-se citar a “cota patronal”, prevista pela alínea “a”, a Cofins e o PIS, incidentes sobre o faturamento, e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, respectiva a alínea “c” do citado artigo.

Apesar de nos parecer clara a exatidão da lista, existiam aqui também conflitos de interpretação quanto à abrangência dessa imunidade em relação ao PIS, uma vez que diferente de outras contribuições sociais, o PIS possui tratamento específico em outro dispositivo da CF/88, o art. 239, que lhe confere destinação específica.

Com base no argumento de que o PIS não seria uma contribuição social destinada a custear a seguridade social, em razão do tratamento diferenciado conferido pelo art. 239 da CF/88, o PIS estaria fora do campo de abrangência da imunidade tributária, o que levou o Governo Federal a passar a tributar com o PIS as entidades beneficentes de assistência social. Assim, institucionalizou-se o recolhimento do PIS por parte dessas entidades não com base na receita ou faturamento, mas sim com base na folha de salários.

Temática alvo de questionamento tanto administrativo quanto judicial, o STF pacificou a matéria ao julgar o RE nº 636.941⁴⁹, estabelecendo a tese de repercussão geral de que *a imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal abrange a contribuição para o PIS.*

Definidas assim pelo texto do art. 195, estas são contribuições sociais abrangidas pela imunidade tributária prevista no seu § 7º, entretanto, a Constituição Federal autoriza ainda a instituição de demais contribuições sociais, merecendo observação o disposto nos

⁴⁹ (STF, RE 636941, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 13.02.2014 e publicado em 04.04.2014)

§4^{o50} e §8^{o51} do mencionado artigo, assim como no art. 201, §10^{o52} da CF. Uma vez que a norma imunizante não fez distinção entre as contribuições para a seguridade pessoal, entendemos que essas também estão em seu campo de abrangência.

4.2.3.1. A regulação do Imunidade.

Tendo em vista que o tema já foi exaustivamente tratado, cabem aqui apenas concisos comentários a respeito da competência exclusiva da lei complementar de regular a referida imunidade, podendo ela vir estipular exigências e requisitos para a sua fruição.

A imunidade instituída pelo art. 195, § 7º, da CF ainda não foi regulada por lei complementar específica, apenas por outros dispositivos incompetentes para tanto, devendo nesse contexto ser aplicado o art. 14 do CTN.

Nesse sentido, o STF fixou no já trazido RE nº 566.622⁵³ o entendimento de que, tratando-se a imunidade como limitação ao poder de tributar, as exigências legais ao exercício da imunidade teriam natureza de normas de regulação, essas às quais se referiu o legislador constituinte originário no art. 146, II, da CF como de competência de lei complementar, devendo ser observada sua a reserva absoluta ali disposta. Assim, qualquer lei ordinária a restringir o alcance subjetivo da imunidade ao estipular limitações a ela, deverá ser considerada inconstitucional.

Ademais, restou esclarecido que caberá à lei ordinária prever apenas requisitos a não extrapolar aqueles previsto no CTN ou em eventual lei complementar específica, além da instituição de deveres instrumentais.

Isto posto, a Corte Suprema não hesitou em declarar inconstitucional o art. 55 da Lei nº 8.212/91, estando esse eivado dos vícios acima destacados. Fato é também que o

⁵⁰ § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

⁵¹ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

⁵² Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (...)

§ 10. Lei disciplinará a cobertura do risco de acidente do trabalho, a ser atendida concorrentemente pelo regime geral de previdência social e pelo setor privado.

⁵³ STF, RE 566622, Rel. Atual Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 23.02.2017

referido artigo foi revogado pela lei nº Lei nº 12.101/09, dispondo o art. 29⁵⁴ desse diploma legal a respeito do art. 195, § 7º, da CF. De qualquer forma, ao diploma em vigor também aplicam-se os critérios explicitados, devendo ser declarado inconstitucional o artigo dessa lei ordinária a tentar impor qualquer limitação ao gozo da imunidade que esteja em desacordo com o art. 14 do CTN.

Observa-se ainda que se tratado o art. 29 da Lei nº 12.101/09 como norma instituidora de isenção, esse será inócuo, sem efeito, uma vez que a norma isentiva não traz qualquer previsão a abranger fato não alcançado pela imunidade, pelo contrário, só impõe empecilhos, de modo que a entidade a se enquadrar como isenta, também estará enquadrada como imune.

4.3 Isenções

Reconhecendo o inestimável papel desempenhado pelo Terceiro Setor junto ao Estado, atuando de forma a complementar as suas ações e tendo como objetivo a efetivação de direitos sociais previstos na Carta Magna mas que sem a participação a sociedade civil não seriam possíveis de gozo pela população, o legislador ordinário

⁵⁴ Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;
- II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
- III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
- IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;
- V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;
- VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;
- VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;
- VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

concedeu também benesses fiscais a essas entidade, exatamente com o intuito de fomentá-las e permitir o seu melhor desenvolvimento.

Entre os referidos benefícios destacam-se as isenções, conceituando-as parte da doutrina como dispensa legal de pagamento de tributo, deixando, assim, o contribuinte, a partir de prévia disposição e autorização do ente federativo, de pagar o valor teoricamente devido a título de incidência de determinado tributo.

Nesse sentido, destacam-se ensinamentos de RUBENS GOMES DE SOUSA:

isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido. (...) na isenção, o tributo é devido porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido.⁵⁵

De acordo com a referida doutrina, ocorreria então a incidência do tributo sobre aquela situação, sendo por consequência constituída a obrigação a partir do momento da ocorrência do fato gerador. Assim, seria a isenção causa de exclusão do crédito tributário.

Entretanto, a doutrina não é uníssona quanto a essa definição, existindo respeitadíssima corrente a defender que a isenção não é de fato a dispensa do pagamento do tributo, ou seja, exclusão do crédito tributário, mas, sim, a retirada, por parte da lei que outorga a isenção, de uma parcela da hipótese de incidência da lei de tributação.

À luz dessa corrente, LUCIANO AMARO delinea com exatidão a diferença entre as imunidades, isenções e hipóteses de não incidência:

Como vimos, as diferenças entre várias formas de não incidência dizem respeito à *técnica legislativa*. Se o ordenamento jurídico declara a situação não tributável, em preceito constitucional, temos a hipótese de *imunidade tributária*. Se a lei exclui a situação, subtraindo-se a da regra de incidência estabelecida sobre o universo de que ela faz parte, temos a *isenção*. Se o fato simplesmente não é referido na lei, diz-se ele pertencente ao campo da *não incidência pura e simples*, ou da *não incidência, tout court*.⁵⁶

Nesse sentido, não haveria ocorrência de fato gerador, pois aquela situação foi retirada do campo normal de incidência da norma. De toda forma, as doutrinas coincidem

⁵⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*, edição póstuma, coord. IBET, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.97.

⁵⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, Pag. 308.

no fato de que não será o contribuinte compelido ao pagamento do tributo quando existir regra de isenção a abarcar a situação.

Dessa maneira, deve-se esclarecer a metodologia de interpretação a ser aplicada ao se analisar tais normas.

4.3.1. Interpretação literal da norma instituidora de isenção

No que concerne à regra de hermenêutica a ser utilizada para as normas instituidoras de isenção, versa o art. 111 do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias

Entretanto, apesar da literalidade e simplicidade do dispositivo, é comum encontrar julgados a aplicar a interpretação restritiva quando a norma em análise outorga isenção, caracterizando, assim, manifesta afronta ao art. 111 CTN. Pode-se, inclusive, utilizar de exemplo precedente a tratar de temática relacionada ao presente trabalho:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ISENÇÃO. IRPJ. ORGANIZAÇÃO SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. DIRETORIA. REMUNERAÇÃO. PREVISÃO NO ESTATUTO SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE LEGAL DE OBTENÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL. ART. 111, ii, DO ctn. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. (...) 6. As normas instituidoras de isenção por preverem exceções de competência tributária, e estão sujeitas à regra de hermenêutica que determina a interpretação restritiva, dada a sua natureza, nos termos do art. 111, II, do CTN. 7. Em vista da interpretação restritiva que deve se dar as normas instituidoras de isenção, conclui-se que a Autora não preenche os requisitos necessários para gozar do benefício fiscal, uma vez que consta previsão de remuneração para seus diretores no estatuto social. 8. Precedentes: STJ, AgRg no AREsp 152.134/PB, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, julgado em 07/08/2012, DJe 10/08/2012; TRF2, AC nº 200850010005670/RJ, Relatora Desembargadora Federal SALETE MACCALÓZ, DJE: 23/10/2012, Terceira Turma Especializada. 9. Recurso desprovido. (TRF2, Processo nº 0020983-94.2013.4.02.5101, Rel. Marcus Abraham, 3ª Turma Especializada, julgado em 01.12.2016 e publicado em 06.12.2016)

Como sabido, interpretação literal e interpretação restritiva não são sinônimos, existindo diferenças significativas que a boa técnica jurídica identifica e que devem ser respeitadas, merecendo destaque as palavras do Ilustre jurista HUGO DE BRITO MACHADO:

Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.⁵⁷

No mesmo sentido expõe LUCIANO AMARO, ao entender que para a correta aplicação da interpretação literal é necessário compreender a norma de maneira contextualizada:

Não obstante se preceitue a interpretação literal nas matérias assinaladas, não pode o intérprete abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais que versem as matérias da causa.⁵⁸

Dessa maneira, temos que é a interpretação literal a aplicável ao caso das normas instituidoras de isenção, conforme previsto pelo art. 111 do CTN, não devendo o aplicador para a sua correta utilização ampliar ou restringir o alcance do texto, mas, sim, interpretá-lo frente ao contexto normativo que está inserido.

4.3.2. Isenção de IRPJ e CSLL

A Lei nº 9.532/97 em seu art. 15⁵⁹ instituiu ainda isenção de IRPJ e CSLL a abranger entidades sem fins lucrativos de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico, além das associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas.

Entretanto, para fruição de tal isenção, estabeleceu a lei que devem ser observados por tais instituições os requisitos previstos no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e nos

⁵⁷ MACHADO, Hugo de B. *Curso de Direito Tributário*. 33ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 116.

⁵⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 247/248

⁵⁹ Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º As instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro.

arts. 13⁶⁰ e 14, todos da Lei nº 9.532/97, de maneira que essas só poderão gozar de tais benefícios caso preencham as formalidades estipuladas. Vejamos em destaque as contidas no art. 12:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;
 - b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
 - c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
 - d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
 - e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- § 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Merece aqui ser ressaltado o fato de que a inconstitucionalidade anteriormente demonstrada dos requisitos acima elencados para a regulação da imunidade prevista no

⁶⁰ Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

art. 150, VI, “c” da CF não afeta a sua aplicabilidade à norma isentiva em análise, pois, nesse caso, é a lei ordinária o meio competente para a sua instituição.

Isto posto, no que concerne aos requisitos previstos no parágrafo 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, entendemos ser necessários alguns esclarecimentos apenas respeito da exigência disposta na alínea “a”, uma vez que a sua redação já foi por duas vezes alterada, tendo essas mudanças, conseqüentemente, influído nas entidades capazes de gozar da referida isenção.

De fato, em sua redação original, era proibida a associação sem fins lucrativos de remunerar os seus dirigentes a qualquer título para que pudesse usufruir da isenção prevista pelo art. 15 da Lei nº 9.532/97. Dessa vedação surgiu significativa discussão doutrinária, principalmente no caso das Organizações Sociais, pois a Lei nº 9.637/98, que criou a referida qualificação, não fez uso do termo dirigente.

Conforme já abordado em tópico específico, entendemos que o órgão dirigente das Organizações Sociais é o Conselho de Administração, uma vez que esse é o órgão que, de fato, possui poder de direção. Entretanto, a polêmica segue viva até os dias atuais, tendo em vista a equivocada aproximação realizada pela doutrina entre os termos dirigente, constante na Lei nº 9.532/97, e o órgão Diretoria, previsto na Lei nº 9.637/98.

Este requisito, contudo, foi posteriormente excepcionado pelo art. 34 da Lei nº 10.637/2002⁶¹, que passou a prever que a proibição de remuneração de dirigentes não alcançaria os dirigentes com vínculo empregatício com Organizações Sociais e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.

Entretanto, o entendimento trazido pela Lei nº 10.637/2002 veio a alterar a redação da alínea “a” somente com a promulgação da Lei nº 13.151/2015, que introduziu redação muito similar a atual, exceto pela inexistência de previsão estipulando a observação do disposto na os arts. 3º e 16 da Lei no 9.790/99.

Diante das mudanças de redação da referida alínea, a discussão quanto ao verdadeiro órgão dirigente das Organizações Sociais restou esvaziada para fins

⁶¹ Art. 34. A condição e a vedação estabelecidas, respectivamente, no art. 13, § 2o, III, b, da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 12, § 2o, a, da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não alcançam a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei no 9.637, de 15 de maio de 1998.

tributários, posto que essa cingia-se quanto a possibilidade de gozo da isenção estando a entidade remunerando os membros componentes da Diretoria, geralmente celetistas.

Dessa maneira, como a atual redação permite que os dirigentes das associações sem fins lucrativos sejam remunerados de acordo com os valores praticados no mercado, as atuações envolvendo a questão diminuiriam drasticamente, até porque, caso esses não sejam assim remunerados, poderia se cogitar a ocorrência de distribuição de lucros disfarçada, algo terminantemente proibido a essas instituições.

4.4 Tratamento Tributário benéfico em relação ao PIS

Por fim, abordaremos a contribuição para o PIS, que como anteriormente abordado, é prevista no art. 195, I, “b” da CF, sendo incidente em regra, sobre o faturamento.

Contudo, a MP nº 2.158-35/2001 trouxe uma exceção a esta regra, passando a prever que as associações civis sem fins lucrativos referidas pelo art. 15 da Lei nº 9.532/97 deveriam recolher a contribuição para o PIS com base na folha de salários, não havendo maiores restrições:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

- I - templos de qualquer culto;
- II - partidos políticos;
- III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
- IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997;
- V - sindicatos, federações e confederações;
- VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
- IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
- X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Diante de tal previsão legal, temos que a MP alterou a base de cálculo da contribuição ao PIS, deixando as entidades ali elencadas de recolhê-la sobre o seu faturamento, devendo essas gozarem de mais esse tratamento tributário, vindo a recolhê-la à alíquota de 1 (um) por cento sobre a folha de salários da entidade.

5 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, é possível constatar que atual importância do Terceiro Setor e, em especial, das Organizações Sociais na sociedade contemporânea é fruto não apenas das políticas econômicas e sociais dos Estados, mas também da mudança da concepção quanto ao papel do indivíduo perante a sociedade em que está inserido, devendo esse possuir papel ativo.

Nesse mesmo sentido, deve-se destacar a imprescindível autorização constitucional para que os membros da sociedade civil intervenham em questões sociais de alto grau de importância, tendo a mesma, inclusive, tratado de proteger tais valores ao instituir, por exemplo, as imunidades previstas nos arts. 150, VI, “c” e 195, §7º da CF, a abranger entidades que compõe o Terceiro Setor.

Uma vez que possui o Estado pleno interesse em sua relação complementar estabelecida com tais entidades e visando dar maior efetividade a tais valores constitucionais, foram ainda instituídos isenção, pelo legislador ordinário por meio da Lei nº 9.532/97, e regime especial de recolhimento do PIS, pelo Poder Executivo com a MP nº 2.158-35/2001, benefícios fiscais a abranger entidades do Terceiro Setor.

Ademais, exatamente por possuir características comuns tanto ao Primeiro quanto ao Segundo Setores, esse domínio da sociedade é altamente complexo, sendo alvo de inúmeras discussões à luz do Direito Administrativo e do Direito Tributário, ainda mais pelo fato de serem feitos inclusive aportes de recursos públicos na área. A discussão fica ainda mais complicada quando analisadas as peculiaridades das Organizações Sociais, tendo a Lei nº 9.637/98 feito uso de termos de conceito amplo, dando margem a diferentes interpretações.

De toda forma, a partir do presente trabalho é possível concluir que paulatinamente as discussões doutrinárias e jurisprudenciais surgidas há 2 décadas começam a ser pacificadas no âmbito dos Tribunais Superiores, sempre se visualizando as questões de maneira contextualizada, de acordo com o ordenamento em que estão inseridas as normas, terminando por prestigiar os valores contidos na Carta Magna.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Direito dos serviços públicos*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2007.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. 26ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- DA ROCHA, Sílvio Luís Ferreira. *Terceiro Setor*. In BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. (org.). *Temas de Direito Administrativo*. 1ª Ed. - São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 24ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2011.
- FERNANDES, Rubem César. *O que é Terceiro Setor?* In IOSCHPE, Evelyn (org.), 3º *Setor: desenvolvimento social sustentado*, Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- MACHADO, Hugo de B. *Curso de Direito Tributário*. 33ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.
- MODESTO, Paulo. *Reforma do Marco Legal do Terceiro Setor no Brasil* in Revista de Direito Administrativo. Outubro/Dezembro 1998, v. 214, Renovar.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 16. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Direito tributário II: Terceiro Setor, papel imune, contribuição para a saúde e crédito previdenciário* – Bahia: Editus, 2015.

PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

REIS, Guilherme Guerra; LIMA, Renata Aparecida de. *Imunidade Tributária para o Terceiro Setor: Compreendê-la e usá-la é um direito seu.* – São Paulo: Filantropia, 2016.

SOUZA, Leando Marins de. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*, edição póstuma, coord. IBET, São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n° 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível na Internet: <http://www.direitoestado.com.br>). Acesso em 01.05.2017.

TORRES, Silvia Faber. *O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001.