

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO- PUC/SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO- COGEAE/SP
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO LATO SENSU EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

LIDIANNE PACHECO DANTAS

TRIBUTAÇÃO DO TERCEIRO SETOR NO BRASIL

**SÃO PAULO- SP
2010**

LIDIANNE PACHECO DANTAS

TRIBUTAÇÃO DO TERCEIRO SETOR NO BRASIL

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

ORIENTADORA: Profª Íris Rosa

**SÃO PAULO-SP
2010**

A todos os estudantes e operadores do Direito que acreditam no fortalecimento do Poder Judiciário para a viabilização do verdadeiro Estado Democrático de Direito, a todos eles que, como eu, anseiam incansavelmente por este momento, dedico esta Monografia.

AGRADECIMENTOS

À Deus, luz dos meus passos e guia da minha jornada.

À minha vovó, presença constante em meu coração e vida.

Aos meus pais, razão da minha vontade de tentar ser um ser humano melhor a cada dia.

Ao meu amor, querido amigo e companheiro, Rodrigo.

Aos mestres tributaristas que fizeram destes anos uma incrível lição de sabedoria

“É difícil dizer se o que teve mais influência sobre nós e teve importância maior foi nossa preocupação pelas ciências que nos eram ensinadas, ou pela personalidade dos nossos mestres.” (Sigmund Freud)

RESUMO

A presente obra é contemplada pelo estudo dos aspectos gerais da Tributação do Terceiro Setor no Brasil. A relevância da problemática a ser exposta dá-se em razão da complexidade e do caráter multiforme em que se apresenta o Setor diante do cenário econômico e social do mundo globalizado. Neste contexto é que surge o seio deste trabalho, em que será abordada a dificuldade de definição do Terceiro Setor- com apontamentos acerca de suas principais características- e seu enquadramento no ordenamento jurídico brasileiro. Ressaltando-se, sobretudo, o regime jurídico tributário brasileiro a ele destinado, com a análise das imunidades tributárias que o circundam. De tal modo, constituindo o objetivo principal desta obra fazer uma análise sucinta, porém elucidativa, acerca da legislação constitucional e infraconstitucional acerca da tributação do terceiro setor em nosso país. Para tal, buscar-se-á o uso das metodologias exploratória e dissertativa na formulação do estudo a que se propõe, no afã de que se torne cada vez mais freqüente a exploração do tema diante da importância que tem assumido no contexto nacional e internacional dos Estados.

Palavras-chave: Terceiro Setor- Brasil- Tributação- Definição- Características-Imunidades- Legislação Constitucional- Legislação Infraconstitucional.

ABSTRACT

This work is covered by the study of general aspects of Taxation of the Third Sector in Brazil. The relevance of the issue to be exposed is given because of the complexity and multifaceted character that appears in the sector before the economic and social scenario of the globalized world. In this context it appears that the heart of this work, which we address the difficulty of defining the Third Sector, with notes about their main characteristics and its position in the Brazilian legal system. Emphasizing especially the Brazilian tax system designed for him, with the analysis of tax immunities that surround it. As such, constitute the main objective of this work to a brief analysis, though informative, about the constitutional and legislation on the taxation of the third sector in our country. To this end, the aim will be the use of exploratory methods and lecturing in the formulation of the study is proposed, the task that becomes increasingly frequent use of the theme on the importance of commitment in the national and international States.

Keywords: Third Setor- Brazil- Taxation- Definition- Characteristics- Immunities- Constitucional and law-constitucional legislation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
1- TERCEIRO SETOR: ASPECTOS GERAIS E CONCEITUA	10
1.1-CONSIDERAÇÕES GERAIS	10
1.2-TERCEIRO SETOR: ASPECTOS CONCEITUAIS	11
 2.0- CONCEITO DE TERCEIRO SETOR NO BRASIL: JURIDICAMENTE CONSIDERADO	15
2.1- CONSTITUIÇÃO POLÍTICA DO IMPÉRIO DO BRASIL, DE 25 DE MARÇO DE 1824	15
2.2- CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL, 24 DE FEVEREIRO DE 1891	16
2.3- CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE, 16 DE JULHO DE 1934	17
2.4- CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE, 10 DE NOVEMBRO DE 1939	19
2.5- CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL, 18 DE SETEMBRO DE 1946	20
2.6- CONSTITUIÇÃO DO BRASIL, DE 24 DE JANEIRO DE 1967 E EMENDA CONSTITUCIONAL Nº1, DE 17 DE OUTUBRO DE 1969	21
2.7- A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E O TERCEIRO SETOR	22
 3.0- FORMAS JURIDICAS QUE PODEM ASSUMIR AS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR.	30
3.1- ASSOCIAÇÕES CIVIS	30
3.2-FUNDAÇÕES	31
 4.0- DAS QUALIFICAÇÕES DAS PESSOAS JURIDICAS DE DIREITO PRIVADO, SEM FINS LUCRATIVOS, DE INTERESSE SOCIAL.	33
4.1- TÍTULO DE UTILIDADE PÚBLICA FEDERAL (Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935)	34
4.2-CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTENCIA SOCIAL (Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993)	35
4.3- QUALIFICAÇÃO DE ENTIDADE COMO ORGANIZAÇÃO SOCIAL- OS (Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998)	36
4.4- ORGANIZAÇÃO DA ENTIDADE COMO ORGANIZAÇÃO DE SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO - OSCIP (Lei nº 9.790 de 23 de março de 1999)	38

5.0- IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DESTINADAS AO TERCEIRO SETOR	42
5.1.- DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL	44
5.1.2.- Requisitos constitucionais e infraconstitucionais exigidos para a fruição da imunidade tributária a impostos destinadas às instituições de educação e assistência social	45
a) Do conceito de Instituições	46
b) Do conceito de Instituições de Educação	46
c) Do Conceito de Assistência Social	47
5.1.2.2- O requisito de exercício das atividades pela instituição “sem fins lucrativos” (artigo 150, VI, ‘c’, da Constituição Federal de 1988 e artigo 9º, ‘c’ do Código Tributário Nacional)	48
5.1.2.3- A exigência da destinação do patrimônio em caso de encerramento das atividades: Fusão, incorporação ou cisão (artigo 14, I, do Código Tributário Nacional)	49
5.1.2.4- A exigência da manutenção de escrituração das receitas e despesas em livros revestido de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (artigo 14, III, do Código Tributário Nacional)	51
5.1.2.5- Requisitos instituídos por legislação ordinária e outras espécies que não são Lei Complementar: Sua inconstitucionalidade	51
5.2 – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A IMPOSTOS DAS ENTIDADES SINDICAIS DE TRABALHADORES (ARTIGO 150, VI. ‘C’, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988)	53
CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58

INTRODUÇÃO

Tema que tem se apresentado em constante evolução no cenário nacional e internacional, principalmente nos últimos tempos em que cada vez mais tem se firmado a idéia de Estado Social, é o dito Terceiro Setor.

Neste sentido, o presente trabalho inicialmente visa abordar a problemática em relação a dificuldade de conceituação do tema, sobretudo diante do caráter multiforme em que se apresenta o Setor diante do cenário econômico e social do mundo globalizado. Ademais, esclarecemos todas as características estruturais e de organização do Terceiro Setor como setor integrante do seio econômico e social do Brasil atual.

Para tanto, ressaltaremos o papel do Terceiro Setor diante das novas noções de Estado, considerando-se a sua colaboração ao desenvolvimento social, não esquecendo o importante papel que representam suas organizações como entidades de colaboração ao Estado, por força de sua natureza eminentemente social.

Entrementes, abordaremos a evolução constitucional do tema desde a primeira Constituição brasileira, ressaltando-se a positivação dos direitos individuais e sua evolução ao serem acrescidos pelos direitos sociais, formando o conjunto dos direitos fundamentais do ser humano.

Por fim, diante da inegável importância do tema, justificamos o anseio maior deste trabalho que consiste na apresentação de uma abordagem a respeito do regime jurídico do Terceiro Setor, em especial no que tange ao regime jurídico tributário afeto as entidades que o compõem.

1.0- TERCEIRO SETOR: ASPECTOS GERAIS E CONCEITUAIS

1.1- CONSIDERAÇÕES GERAIS

Visando estabelecer uma premissa de estudo para o desenvolvimento do presente trabalho fixamos, conforme leciona Jose Eduardo Sabo¹, a origem do terceiro setor no desenvolvimento de organizações privadas com adjetivos públicos.

Desta feita, afirmamos que o Terceiro setor possui características do Primeiro setor (Estado Administração Pública) e do segundo setor (mercado).mas contudo, se afastando da burocracia estatal e das ambições de mercado.

Podemos, então, inferir que o terceiro setor apresenta-se como prestador de serviços de interesse social que primitivamente, seriam de competência do Estado que, por sua crise institucional acaba por ter suas ações substituídas pelas atividades desenvolvidas por entidades do Terceiro Setor.

Entrementes, acentua-se este perfil de “substituição funcional” das organizações do terceiro setor como meio viabilizador de efetivação das necessidades sociais, ressaltando-se assim o seu caráter de imprescindibilidade diante do atual cenário do fenômeno da globalização

Este perfil estatal de atuação, ao se dedicar à tutela de determinados setores estratégicos para a Sociedade estaria necessariamente voltado ao desenvolvimento social, aqui se apontando o importante papel das organizações do terceiro setor como entidades de colaboração ao Estado, por força de sua natureza eminentemente social.

É o Terceiro setor, portanto, que vem no seio das novas noções de Estado, ou seja, da própria evolução do conceito de participação e interferências estatais apresentado-se como ferramenta de longo alcance e de investidura precisa sobre as necessidades sociais.

Ao ratificar sua importância, faz-se mister que sejam trazidos à colação alguns apontamentos sobre a vasta utilização deste instrumento,tanto no Brasil como em outros países, mesmo que a sua regulação seja ainda imprecisa e incipiente, sobretudo em nosso país.

¹ PAES, Jose Eduardo Sabo. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*, Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p.45.

1.2-TERCEIRO SETOR: ASPECTOS CONCEITUAIS

Buscando-se um maior esclarecimento acerca da matéria em vislumbre, pesquisadores de diversas áreas, a exemplo da política, econômica e social têm se dedicado à discussão acerca do tema terceiro setor. No que diz respeito à Ciência do Direito, há inúmeros posicionamentos defendidos e que estão em processo de discussões acentuadas para que sejam estabelecidos aspectos fundamentais em comum.

Frise-se que a compilação de vários conceitos e elementos tem como finalidade possibilitar um fácil acesso aos vários posicionamentos e pontos de vista, assim como introduzir-nos nesse recente campo de conhecimento- que está em contínuo processo de busca e consolidação de sua identidade.

Leandro Marins de Souza², citando Carlos Montañó, registra:

Delineados por Montañó os pressupostos adotados pelos autores do Terceiro Setor para legitimar seu discurso, passa a discorrer sobre o que chama de 'promessas do 'terceiro setor'; 'o canto da sereia', que seriam promessas de uma vida melhor nas irônicas palavras do autor.

Atribuindo ao debate sobre o Terceiro Setor a falha de simplesmente apontar estas promessas como válidas, sem questioná-las e problematizá-las, Montañó passa a fazê-lo apontando-as uma a uma, as quais passamos a indicar: i) o terceiro setor reforçaria a sociedade civil; ii) o terceiro setor diminuiria o poder estatal; iii) o terceiro setor criaria um espaço alternativo de produção/consumo de bens e serviços; iv) o terceiro setor propiciaria o desenvolvimento democrático; v) o terceiro setor estimularia os laços de solidariedade local e voluntária; vi) o terceiro setor compensaria as políticas sociais abandonadas pelo Estado; vii) o terceiro setor constituiria fonte de emprego alternativo”.

Já segundo Luiz Carlos Merege³ em seu artigo denominado “O Papel do Terceiro Setor na Estrutura de uma Nova Sociedade”, afirma:

A denominação de Terceiro Setor para as atividades da sociedade civil surge de uma análise mais profunda das atividades organizadas por iniciativa da sociedade

² SOUZA, Leandro Marins. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004, p 32.

³ MEREGE, Luis Carlos. *O Papel do Terceiro Setor na Estrutura de uma Nova Sociedade*. EAESP/FGV, São Paulo, 1999, p 12.

civil que as distingue das outras atividades econômicas. Recebeu essa denominação por englobar atividades que não estão dentro da órbita de atividades governamentais e muito menos se identificam com as atividades privadas, sejam setor agrícola, industrial ou do setor de serviços, como são tradicionalmente definidas pela metodologia das contas nacionais. São organizações que não têm as características de apropriação privada de lucros, que prestam um serviço público e que sobrevivem basicamente da transferência enquadrarem dentro das categorias das atividades estatais ou das atividades de mercado, passaram a ser identificadas como um Terceiro Setor.

Já o pesquisador da Johns Hopkins University e pioneiro na mensuração do Terceiro Setor em nível mundial, e um dos maiores pesquisadores acerca do tema, Lester Salamon, preferiu desenvolver um conceito mais restrito que possibilitasse a mensuração do fenômeno em escala mundial⁴:

Embora a terminologia utilizada e os propósitos específicos a serem perseguidos variem de lugar para lugar, a realidade social subjacente é bem similar: uma virtual revolução associativa está em curso no mundo, a qual faz emergir um expressivo ‘terceiro setor’ global, que é composto de: (a) organizações estruturadas; (b) localizadas fora do aparato formal do Estado; (c) que não são destinadas a distribuir lucros auferidos com suas atividades entre os seus diretores ou entre um conjunto de acionistas; (d) autogovernadas; (e) envolvendo indivíduos num significativo esforço voluntário.

Sob a acepção desta última definição, algumas considerações devem ser feitas, embora bastante útil para os pesquisadores que pretendam avaliar o tamanho e o peso que o setor tem na economia e na sociedade, deve-se relevar que ao restringir a composição do setor à organizações estruturadas, o autor americano dá uma ênfase maior na parte “formal” do Terceiro Setor, negligenciando um aspecto importante do associativismo que é a possibilidade da geração de ações informais e espontâneas.

Por sua vez, Rosa Maria Fischer⁵, pesquisadora e diretora do CEATS – Centro de Empreendedorismo Social e de Administração do Terceiro Setor – da FIA/FEA/USP, propõe um conceito amplo, fundamentado na linha de pensamento americana preconizada por Lester Salamon, e que é capaz de envolver e retratar toda a diversidade do Terceiro Setor:

⁴ SALAMON, Lester. In “*Estratégias para o fortalecimento do terceiro setor, in 3º setor: Desenvolvimento social sustentado*”, coord. Evelyn Berg Ioschep. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997, p.90.

⁵ FISCHER, Rosa Maria. *O desafio da colaboração; práticas de responsabilidade social entre empresas e terceiro setor* / Rosa Maria Fischer, São Paulo: Editora Gente, 2002, p. 45/46. ISBN 85-7312-373-7.

Terceiro Setor é a denominação adotada para o espaço composto por organizações privadas, sem fins lucrativos, cuja atuação é dirigida a finalidades coletivas ou públicas. Sua presença no cenário brasileiro é ampla e diversificada, constituída por organizações não-governamentais, fundações de direito privado, entidades de assistência social e de benemerência, entidades religiosas, associações culturais, educacionais, as quais desempenham papéis que não diferem significativamente do padrão conhecido de atuação de organizações análogas em países desenvolvidos. Essas organizações variam em tamanho, grau de formalização, volume de recursos, objetivo institucional e forma de atuação. Tal diversidade é resultante da riqueza e pluralidade da sociedade brasileira e dos diferentes marcos históricos que definiram os arranjos institucionais nas relações entre o Estado e o Mercado.

Os principais componentes do setor americano – freqüentemente utilizado como parâmetro para compreensão do setor em outros países – podem ser encontrados na caracterização do Terceiro Setor no Brasil. Segundo a definição “estrutural/operacional” de Salamon, adrede citado, essas organizações caracterizam-se por serem privadas, sem fins lucrativos, formais, autônomas e incorporarem algum grau de envolvimento de trabalho voluntário. Entretanto, o conceito de que tais organizações, em virtude dessas características comuns, constituem um “setor” diferenciado do tecido social, não está suficientemente consolidado, nem no ambiente acadêmico nem no universo das práticas cívicas, associativas e de solidariedade. Pode-se detectar desde manifestações de desconfiança e rejeição, até o simples estranhamento na adoção de um conceito que, para abranger a amplitude e a diversidade da realidade que busca definir, tende a ser genérico e impreciso.

Por fim, Leandro Marins de Souza⁶, faz uma síntese de seu pensamento, concluindo por Terceiro Setor:

Em suma portanto, enumeramos exemplificativamente algumas características extraídas dos conceitos normalmente difundidos sobre o Terceiro Setor: a) finalidades não coercitivas; b) entidades não estatais; c) finalidades não lucrativas; d) entidades fora do mercado; e) visam atender necessidades coletivas; f) visam atender necessidades publicais; g) são organizações estruturadas; h) são organizações autogovernadas; i) contam com expressivo serviço voluntário; j) são organizações da sociedade civil; k) é a expressão das práticas de caridade, filantropia e mecenato; l) é forma de exercício da cidadania; e m) vinculação ao conceito de solidariedade.

O autor sintetiza o seu pensamento afirmando que as características que são geralmente mencionadas quando se analisam as organizações do Terceiro Setor, comparando-as com outros tipos de organizações:

⁶ SOUZA, Leandro Marins. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004, p 72.

- elas não têm fins lucrativos, sendo organizações voluntárias, no sentido de que não são organizações estatutárias emanadas do setor governamental;
- o corpo técnico, total ou parcialmente, por cidadãos' que se organizam de maneira voluntária;
- o corpo técnico normalmente resulta de profissionais que geralmente se ligam à organização por razões filosóficas e tem um forte compromisso com o desenvolvimento social;
- são organizações orientadas para a ação; são flexíveis, inovadoras, rápidas e próximas às comunidades locais; e
- geralmente fazem um papel intermediário: ligam o cidadão comum com entidades e organizações que podem participar da solução de problemas identificados. Assim, se por um lado fornecem algum tipo de serviço à comunidade, por outro têm que procurar fundos para seus programas
- diferentes fontes de financiamento (o público em geral, doações, governo).

2.0- CONCEITO DE TERCEIRO SETOR NO BRASIL: JURIDICAMENTE CONSIDERADO

Definir o tema terceiro setor sob a égide do ordenamento jurídico brasileiro, onde a legislação constitucional e infraconstitucional é heterogênea, é tarefa árdua, sobretudo se analisado sob os inúmeros conceitos e posicionamentos doutrinários acerca do tema.

Conforme bem salientado por Leandro Marins de Souza⁷, as denominações encontradas nos textos legais são as mais diversas, apesar de muitas vezes estarem se referindo à mesma situação jurídica. Registra-se a utilização de termos legislativos como associação civil, estabelecimento particular de educação gratuita, serviço social, instituição artística, instituição científica, instituição de ensino, instituição fundada por associação civil, instituto de iniciativa dos indivíduos, associação particular, associação profissional, templo de qualquer culto, igreja, partido político, instituição de educação, instituição de assistência social, serviço assistencial, instituição privada, entidade filantrópica, entidade sem fins lucrativos, organização representativa da população, escola comunitária, escola confessional, escola filantrópica, entidade sindical, sindicato, entidade beneficente de assistencial social e, por fim, entidade não governamental.

A análise de todos os termos supracitados viabilizam o conhecimento e ainda servem de veículo introdutório ao tema principal a que se propõe o presente estudo, qual seja, o regime jurídico tributário do terceiro setor no Brasil, sendo assim, iniciaremos a presente explanação através de algumas considerações a serem tecidas a todo o processo evolutivo constitucional que se deu em nosso país no que tange ao terceiro setor.

2.1- CONSTITUIÇÃO POLÍTICA DO IMPÉRIO DO BRASIL, DE 25 DE MARÇO DE 1824.

No que tange ao tema proposto pelo presente projeto de estudo, a Constituição de 1824 trouxe contribuições pouco consideráveis. A referida Carta Magna, de cunho eminentemente político, muito disso decorrente do cenário em que fora outorgada, é bastante limitada quanto as definições dos direitos civis, políticos e garantias dos cidadãos.

⁷ SOUZA, Leandro Marins. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004, p 95

Neste sentido, Paulo Bonavides⁸ ressalta a ausência de preparo da sociedade civil e dos membros constituintes em lidar com a concepção de um constitucionalismo com idéias liberais:

Outro aspecto por onde se manifestava a vulnerabilidade do corpo constituinte, era o atraso da cultura política da sociedade nascente, o estado embrionário da cidadania, a precariedade da consciência cívica, as incertezas e os equívocos que rodeavam o processo de emancipação; mais à semelhança de um pacto do que de uma ruptura com a metrópole, alimentando-se, até mesmo, depois de proclamada formalmente a independência, o sonho de uma união a ser conservada por via consensual e, enfim, as condições sociais extremamente adversas, oriundas dos vícios e taras da sujeição colonial de trezentos anos.

Neste esteio faz-se salutar citarmos alguns dispositivos do texto constitucional em comento, uma vez que, mesmo não guardando estrita relação com o tema em estudo, não prevendo qualquer espécie de regulamentação acerca de atividade que pudessem ser enquadradas como Terceiro Setor, demonstram uma vertente social do constitucionalismo, vejamos, a exemplo o Título 8º intitulado *Das Disposições Geraes, e Garantias dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros*:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por Base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte:
XXI: A Constituição também garante os socorros públicos.
XXII. A instrução primária é gratuita a todos os cidadãos.”

2.2- CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL, DE 24 DE FEVEREIRO DE 1891.

A referida Constituição promulgada no cenário do Brasil República, possui alguns dispositivos a serem relevados dentro do estudo do tema proposto. Vejamos:

⁸ BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes de. *História constitucional do Brasil*, Brasília: Senado Federal, 1989, p. 37-38.

Art.72 A Constituição assegura a brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual, e à propriedade nos termos seguintes:

§3º Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer publica e livremente para o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum.

Observa-se, portanto, de acordo com o supracitado, que a Constituição firma o Direito de Associação dos indivíduos para fins religiosos; contudo, continua a abordar a temática do direito de associação e então, de forma louvável, faz previsão explícita quanto a liberdade de associação assegurando-a plenamente:

Art.78.(...) §8º. A todos é lícito associarem-se e reunirem-se livremente e sem armas; não podendo intervir a polícia, sinão, para manter a ordem pública.

Neste sentido, Celso Ribeiro Bastos⁹ afirma que com as previsões constitucionais acima expostas há a elevação de liberdade de associação ao patamar constitucional e abre espaço para a participação popular inegável, com evidentes reflexos para o desenvolvimento do terceiro setor, haja vista que as associações, que não têm fins lucrativos, quando se propõem a tal, vão encontrar respaldo constitucional em outros dispositivos, o que assegura a liberdade de empresa ou de livre iniciativa, entre outros.

2.3- CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE, 16 DE JULHO DE 1934.

A Constituição de 1934 é notadamente marcada pelo seu perfil tutelar quanto às questões sociais, neste sentido observa-se a inserção, pela primeira vez, do título denominado “Da ordem econômica e social” como conteúdo de uma Constituição Brasileira.

⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidade Tributária, in *Imunidades Tributárias*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: RT, 1998, p.98.

A Constituição de 1934 ratifica a tutela, já anteriormente prevista, dos direito de associação, inclusive para fins religiosos:

Art.113. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros Residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: (...)
12) É garantida a liberdade de associação para fins lícitos. . Nenhuma associação será compulsoriamente dissolvida senão por sentença judiciária.

Ainda no que tange as alterações consideradas significativas ao tema de estudo proposto, há que se relevar as previsões constitucionais da Carta Magna de 1934 quanto ao reconhecimento da influencia da participação popular e das atividades que podem ser consideradas como participantes do terceiro setor à época.

Neste esteio, cumpre-nos citar o artigo 138 por expor claramente assuntos vinculados ao terceiro setor propriamente dito.

Tal dispositivo traça algumas responsabilidades do Estado em suas três esferas. Vejamos:

Art.138. Incumbe à União, aos Estados e aos Municípios, nos termos das leis respectivas:
- assegurar amparo aos desvalidos, criando serviços especializados e animando os serviços sociaes, cuja orientação procurarão coordenar;
- estimular a educação eugênica;
- amparar a maternidade e a infância;
- amparar a maternidade e a infância;
- socorrer as famílias de prole numerosa;
- proteger a juventude contra toda exploração, bem como contra o abandono physico, moral e intellectual;
- adoptar medidas legislativase administrativas tendentes a restringir a mortalidade e a morbilidade infantis, e de hygiene social, que impeçam a propagação das doenças transmissíveis;
- cuidar da hygiene mental e incentivar a lucta contra os venenos sociaes.

Conforme todo o exposto quanto aos conceitos correntes de Terceiro Setor, tem-se como um dos seus pilares o ideal de solidariedade aliado à natureza privada, ausência de finalidade lucrativa e desenvolvimento das ações de interesse social, e é por demonstrar uma preocupação expressa neste sentido que se atribui a esta Constituição de 1934 a condição evolutiva no que diz respeito ao Terceiro Setor:

Art.149. A educação é direito de todos e deve ser ministrada pela família e pelos poderes públicos, cumprindo a estes proporcionar-a a brasileiros e a estrangeiros domiciliados no país, de modo que possibilite eficientes factores da vida moral econômica da Nação, e desenvolva num espírito brasileiro a consciência da solidariedade humana.

Entrementes, se observa que a Constituição de 1934 representa, quando faz menção ao direito à educação, a necessidade de se instituir a consciência da solidariedade humana na sociedade brasileira, um matiz constitucional sobre o tema terceiro setor.

Neste mesmo sentido tem-se ainda o artigo 154 expressamente prevê que o reconhecimento das funções dos estabelecimentos particulares de educação gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos, serão isentos de qualquer tributo.

Corroborar-se assim, que a Constituição ao isentar os estabelecimentos particulares de educação primária ou profissional atribui às atividades prestadas por estas instituições a condição de co-partícipes no desenvolvimento da área da educação, de inegável natureza social e integrante do Terceiro Setor.

2.4- CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE, 10 DE NOVEMBRO DE 1937.

Mesmo de cunho eminentemente política, a Constituição de 1937 permiti-nos, ainda que formalmente, observarmos a presença de algumas características atribuídas ao Terceiro Setor.

A despeito, observa-se o que preconiza o artigo 128 do texto constitucional que atribui à iniciativa privada, particular ou coletiva, inclusive na forma de associações, o desenvolvimento das artes, da ciência e do ensino. Mais ainda, institui como dever do Estado a contribuição para o desenvolvimento destas atividades, estimulando e favorecendo a iniciativa privada para este fim.

Ainda no que tange a educação, a Constituição de 1937, em seu artigo 129, prevê expressamente a oportunidade para a participação de instituições privadas, através, inclusive do subsídio às associações particulares de educação. Ademais, no mesmo dispositivo, salutar é a atribuição de responsabilidade às indústrias e sindicatos pela promoção de educação de

seus funcionários e associados e seus filhos, leitura da hodierna responsabilidade social da empresa.

Cabe-nos ainda, ressaltar o que dispõe o artigo 130, *in verbis*:

Art.130. O ensino primário é obrigatório e gratuito. A gratuidade porém, não exclue o dever de solidariedade dos menos para com os mais necessitados; assim, por ocasião da matrícula, será exigida aos que não alegarem, ou notoriamente não puderem alegar escassez de recursos, uma contribuição medica e mensal para a Caixa.

Corroborar-se então, que a Constituição de 1937 impele os cidadãos brasileiros em condições financeiras mais favoráveis a cooperar, em matéria de educação, com os menos favorecidos, através da constitucionalização do dever de solidariedade.

Por fim, os artigos 132 e 135 da Carta Magna, denotam o comprometimento delegado à esfera privada diante das causas sociais:

Art.132. O Estado fundará instituições ou dará auxilio e proteção as fundadas 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.

“Art.135. Na iniciativa individual, no poder de criação, de organização e de invenção do indivíduo, exercido nos limites do bem publico, funda-se a riqueza e a prosperidade nacional. A intervenção do Estado no domínio econômico só se legitima para suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores da produção, de maneira a evitar ou resolver os seus conflitos e introduzir no jogo das competições individuais o pensamento dos interesses da Nação, representados pelo Estado.

2.5- CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL, DE 18 DE SETEMBRO DE 1946.

Sob a perspectiva de sua influencia no desenvolvimento do Terceiro Setor, ressalta-se a previsão expressa, uma vez realizada na Constituição de 1934 e logo após omitida na Constituição de 1937, do beneficio fiscal da imunidade quanto às instituições de ensino , que então surge ampliado, abrangendo ainda outras instituições pertencentes ao que atualmente se chama Terceiro Setor. *In verbis*:

Art.31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

(...)

V- lançar impôsto sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins.

Como importantes disposições de caráter social pode-se ainda citar os artigos 164, 166 e o 167 que, respectivamente, preconizam:

Art.164. É obrigatória, em todo o território nacional, a assistência à maternidade, à infância e a adolescência. A lei instituirá o amparo das famílias de prole numerosa.

Art. 166. A educação é direito de todos e será dada no lar e na escola. Deve inspirar-se nos princípios de liberdade e nos ideais de solidariedade humana.

Art. 167. O ensino dos diferentes ramos será ministrado pelos poderes públicos e é livre À iniciativa particular, respeitadas as leis que o regulem.

2.6- CONSTITUIÇÃO DO BRASIL, DE 24 DE JANEIRO DE 1967 E EMENDA CONSTITUCIONAL Nº1, DE 17 DE OUTUBRO DE 1969.

Quando comparada às Constituições anteriores no que tange ao tema Terceiro Setor, a Carta Constitucional de 1967, mantida pela Emenda Constitucional nº 1/69, traz apenas uma alteração relevante, qual seja, o disposto em seu artigo 9º, vejamos:

Art. 9º À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, é vedado:

(...)

estabelecer cultos religiosos ou igrejas; subvencioná-los; embaraçar-lhes o exercício; ou manter com eles os seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada a colaboração de interesse publico, notadamente nos setores educacional, assistencial e hospitalar.”

Tal dispositivo que prevê a vedação da parcialidade religiosa dos poderes públicos, abre a possibilidade de colaboração da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante alianças voltadas ao interesse publico nos setores educacional, assistencial e hospitalar.

Ademais, em seu texto original tão somente mantém a imunidade tributária e o direito de associação, a exemplo de Constituições anteriores.

2.7– A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E O TERCEIRO SETOR

Inicialmente, faz-se necessário afirmar que no Brasil contemporâneo, os recursos financeiros destinados ao atendimento das necessidades da população são administrados por três setores, os quais podemos demoninar:

- a) primeiro setor;
- b) segundo setor; e
- c) terceiro setor.

Esse cenário de repartição financeira e funcional que hoje se vivencia, conforme adredemente afirmado, decorre da inegável dificuldade do Estado sozinho regular e executar, em benefício dos seus administrados, as políticas sociais previstas na Constituição Federal de 1988, para que sejam cumpridos os seus postulados, princípios e regras voltados para a valorização da dignidade humana e da cidadania:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
II - a cidadania;
III - a dignidade da pessoa humana
(...).

De acordo com o que preconiza a Constituição Federal de 1988 é conduta de absoluta obrigatoriedade o determinado em seu preâmbulo, no sentido de que:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.

Desde o preâmbulo de nosso texto magno, a magnitude sua vertente social se irradia. Volta-se ao Estado Democrático a que se propõe a promulgação da CF ao assegurar o exercício dos direitos sociais, fulcrado no valor supremo da igualdade para uma sociedade fraterna que se funda na harmonia social.

Outrossim, quanto aos fundamentos da República Federativa do Brasil, segundo a CF/88, observamos o seguinte:

Art 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.

Já em seu artigo 3º da Carta Magna reforça os postulados registrados no Preâmbulo e no art. 1º supra mencionado, ao afirmar que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil são:

- “I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

A concretização dessas ações, todas de iniciativa do poder público, necessitam de meios financeiros para que possam alcançar o planejamento a que se submetem. A sociedade, por outro lado, assume responsabilidades para a sua execução, nos limites das suas possibilidades.

As políticas administrativas adotadas pelo Poder Público para o cumprimento dos desígnios constitucionais apontados, por não terem, na prática, sido eficazes, proporcionaram uma nova ordem social não só no Brasil, como no mundo. Essa nova ordem social é formada pela atuação dos três setores já indicados.

Desta feita, resta inegável que a CF de 88 veio a consolidar as possibilidades de atuação da iniciativa privada em matéria social, como coadjuvante à atuação estatal, ocasionando assim, a consolidação da participação do terceiro setor, neste sentido, leciona Leandro Marins de Souza¹⁰:

(...) para neste sentido dar cumprimento aos objetivos fundamentais da república, previstos no artigo 3 da CF, quais sejam a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos , sem qualquer tipo de discriminação.

Entrementes, vê-se a consolidação dessa afirmativa quando da previsão do princípio da liberdade de associação aperfeiçoado pelo artigo 5º da CF, bastante amplo e esclarecido, bem como pelo princípio de associação sindical previsto no artigo 8º da CF:

Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

I - a lei não poderá exigir autorização do Estado para a fundação de sindicato, ressalvado o registro no órgão competente, vedadas ao Poder Público a interferência e a intervenção na organização sindical;

II - é vedada a criação de mais de uma organização sindical, em qualquer grau, representativa de categoria profissional ou econômica, na mesma base territorial, que será definida pelos trabalhadores ou empregadores interessados, não podendo ser inferior à área de um Município;

III - ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas;

IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;

V - ninguém será obrigado a filiar-se ou a manter-se filiado a sindicato;

VI - é obrigatória a participação dos sindicatos nas negociações coletivas de trabalho;

VII - o aposentado filiado tem direito a votar e ser votado nas organizações sindicais;

VIII - é vedada a dispensa do empregado sindicalizado a partir do registro da candidatura a cargo de direção ou representação sindical e, se eleito, ainda que suplente, até um ano após o final do mandato, salvo se cometer falta grave nos termos da lei.

Ademais, faz-se ainda necessário, especialmente por seu caráter inovador, citar os dispositivos garantidores dos direitos sociais dos cidadãos, dispositivos de evidente vertente

¹⁰ SOUZA, Leandro Marins. *Tributação do terceiro setor no Brasil*, .São Paulo: Dialética, 2004, p. 87

social inseridos na Constituição, aqueles que especificam a participação da sociedade no provimento das necessidades sociais, outros que expressamente prevêm o princípio da justiça social como balizador das relações sociais, entre outros.

Concretizando o perfil socialista que denota nossa CF/88, o artigo 6º arrola os direitos sociais dos cidadãos para depois tratar deles individualmente. *In verbis*:

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

A delimitação desse caráter social da Constituição se dá, sobretudo, quando se observa a sua preocupação com questões sociais, voltando-se a garantir antes o bem estar e a justiça social do que qualquer outro interesse privatista. É o que se obtém da leitura dos artigos 170 e 193:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I - soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;
- IV - livre concorrência;
- V - defesa do consumidor;
- VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação,
- VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
- VIII - busca do pleno emprego;
- IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.

No que tange ao estudo do tema que ora se propõe é salutar nos dedicarmos ainda aos dispositivos constitucionais que trazem a previsão específica quanto à participação da iniciativa privada em atividades consideradas de interesse social ou de direitos sociais.

O artigo 194 da CF dispõe que a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Sendo assim, torna-se claro, conforme o acima disposto, que a seguridade social, por exemplo, que compreende ações relativas à saúde, a previdência social e a assistência social, é expressamente de responsabilidade tanto do estado como da própria sociedade:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I - universalidade da cobertura e do atendimento;

II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;

V - equidade na forma de participação no custeio;

VI - diversidade da base de financiamento;

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

Infere-se ainda, da leitura do artigo 197 da CF, no que tange à área da saúde, setor de relevância pública, no que diz respeito à sua execução, essa deve ser feita também por pessoa física ou jurídica de direito privado, inclusive através de serviços assistenciais e da participação da comunidade:

Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.

Neste mesmo sentido dispõe o artigo 199 quando viabiliza através de previsão expressa, a participação das instituições privadas filantrópicas e sem fins lucrativos em ações de assistência a saúde.

:

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

§ 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

§ 2º - É vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos.

§ 3º - É vedada a participação direta ou indireta de empresas ou capitais estrangeiros na assistência à saúde no País, salvo nos casos previstos em lei.

§ 4º - A lei disporá sobre as condições e os requisitos que facilitem a remoção de órgãos, tecidos e substâncias humanas para fins de transplante, pesquisa e tratamento, bem como a coleta, processamento e transfusão de sangue e seus derivados, sendo vedado todo tipo de comercialização.

Ainda, na área da assistência social, o artigo 204 faz previsão acerca da possibilidade de participação da iniciativa privada na área da assistência social; *In verbis*:

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:

I - descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social;

II - participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

Parágrafo único. É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a programa de apoio à inclusão e promoção social até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de:

I - despesas com pessoal e encargos sociais; (

II - serviço da dívida;

III - qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados.

De todo o exposto, decorrente da análise dos dispositivos supracitados tem-se que o desenvolvimento do terceiro setor a partir da CF de 88, efetivamente abre margem a participação da iniciativa privada em ações de interesse social, legitimando a atuação destas instituições e incentivando a atuação da sociedade nas questões sociais.

No que diz respeito ao direito à educação, a CF não faz distinção e mantém a mesma pragmática de tratamento, vejamos:

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.

Basilando-se ainda no perfil socialista em que é estruturada, a Constituição Federal de 88 preconiza a participação da sociedade para a promoção da educação através da previsão de formas de repasses de verbas a escolas particulares de natureza filantrópica e sem finalidade lucrativa; conforme observa-se o tratamento dispensando às escolas publicas.

Quanto aos âmbitos da cultura, do desporto e do meio ambiente, o tratamento não é diferente, todos são tutelados como condição de direito constitucionalmente garantido e provido mediante a participação da sociedade.

Outrossim, previsão constitucional de grande relevância são os artigos 227 e 230 que enfatizam a responsabilidade conjunta do Estado e da sociedade na promoção de ações sociais para a infância, os adolescentes e os idosos. Confirma-se assim, o espaço destinado para o desenvolvimento de atividades que atualmente têm sido atribuídas ao terceiro setor, vejamos:

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança e ao adolescente, 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.”
 Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida.”

Por fim, é relevante o disposto em seus artigos 150, VI, “c” e 195 parágrafo 7º, que diz respeito à instituição de imunidades tributárias e entidades que figuram entre as participantes do terceiro setor: *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios(...)
 VI - instituir impostos sobre:
 a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
 b) templos de qualquer culto;

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

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.(...).

Em que pesem as inúmeras transformações pelas quais passa o Estado contemporâneo, com ele permanece (e no caso brasileiro por expressa previsão constitucional) o papel de indutor, promotor e garantidor do desenvolvimento nacional.

Isso significa dizer que mesmo diante da escassez de recursos públicos, o Estado não poderá isentar-se de suas responsabilidades nesse campo. A ele cumprirá promover uma série de outras ações (fomento, regulação, parcerias), as quais igualmente visam promover os valores fundamentais constitucionalmente consagrados.

3.0- FORMAS JURIDICAS QUE PODEM ASSUMIR AS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

O presente capítulo visa delinear o regime jurídico das pessoas jurídicas do Terceiro setor.

Neste esteio, tratar-se-á então, do regime jurídico das fundações privadas e das associações civis, enquadrando-se nesta ultima categoria, os sindicatos que, quando integrantes do Terceiro Setor revestem-se da categoria de associações.

3.1- ASSOCIAÇÕES CIVIS

A Constituição Federal de 1988 ao prevê a liberdade de associação para fins lícitos, possibilita à congregação da sociedade em torno de objetivos de natureza social, ato claro de fomento ao Terceiro Setor.

Neste sentido, as associações civis, representantes do principio da liberdade de associação, têm seu regulamento jurídico previsto no artigo 44 do Código Civil de 2002, constituindo uma das espécies de pessoa jurídica de Direito Privado, sendo conceituadas, conforme bem leciona Maria Helena Diniz¹¹, como um:

Contrato pelo qual um certo numero de pessoas, ao se congregar, coloca em comum serviços, atividades, conhecimentos etc. em prol de um mesmo ideal, objetivando a consecução de determinado fim, econômico ou não, com ou sem capital e sem intuítos lucrativos.

¹¹ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*, vol. I, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 295.

O novo Código Civil, em seu artigo 53, ao disciplinar a matéria, trouxe o seguinte conceito: *"Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não-econômicos"*. Percebe-se, daí, que a característica fundamental destas instituições é a ausência da busca por lucro.

Todavia, as associações podem realizar atividades econômicas, como por exemplo, cobrar por serviços prestados, vender produtos, etc., desde que o resultado advindo destas operações seja utilizado para atender aos objetivos das mesmas. Isto é, não seja repartido entre os seus membros.

Assim, para melhor esclarecer o assunto, é fundamental fazer a distinção entre a finalidade das associações e as suas atividades. A primeira refere-se aos objetivos previstos em seu estatuto. Já a segunda relaciona-se às tarefas por ela desenvolvidas. A nova lei cível proíbe que as associações visem a divisão de lucro, que não realizem atividades que produzam renda.

Salutar ainda, citarmos os sindicatos que, em evidente expressão do Direito Social do Trabalho, assumem personalidade jurídica de associações, neste sentido leia-se o artigo 511 da Consolidação das Leis do Trabalho:

Art.511. É lícita a associação para fins de estudo, defesa e coordenação dos seus interesses econômicos ou profissionais de todos os que, como empregadores, empregados, agentes ou trabalhadores autônomos, ou profissionais liberais, exerçam, respectivamente, a mesma atividade ou profissão ou atividades ou profissões similares ou conexas.

Por fim, visando um maior esclarecimento acerca do tema, faz-se importante ressaltar que alguns termos são utilizados normalmente para expressar entidades do Terceiro Setor, mas que não condizem com a sua real personalidade jurídica; como exemplo, cita-se as Organizações não Governamentais e os Institutos. A natureza jurídica destas entidades normalmente é de associação e à vezes de fundação. Portanto, independente do nome recebido pela entidade, tratar-se-á sempre de uma associação ou fundação.

3.2- FUNDAÇÕES

Assim como as associações, as fundações visam fins sociais relevantes, bem como são constituídas sem a finalidade econômica- sem fins lucrativos.

Contudo, conforme leciona Paulo Nader¹² no que tange a sua forma de instituição, difere da associação; vejamos:

A fundação de Direito Privado de iniciativa filantrópica de quem possui bens patrimoniais disponíveis a um ideal a realizar...

Depreende-se desde logo que a fundação não é reunião de pessoas, embora no curso de sua vida possa atrair espíritos solidários que somem seus esforços ou doações à causa social. O atributo da personalidade jurídica recai sobre o acervo de bens, que dará sustentáculo à idéia do fim a ser lançado.”

Já segundo Maria Helena Diniz, fundação seria *“como um complexo de fins livres colocado por uma pessoa física ou jurídica a serviço de um fim lícito e especial com alcance social pretendido pelo seu instituidor, em atenção ao disposto em seu estatuto”*.¹³

Lecionando acerca tema de estudo em vislumbre, José Eduardo Sabo Paes, afirma que:

“a fundação instituída ou mantida por pessoa física, e, portanto, de acordo com os preceitos da lei civil, tem eminentemente caráter social e apresenta finalidades educacionais, assistenciais, culturais, científicas, tecnológicas e etc.

¹² NADER, Paulo. *Curso de Direito Civil*. Parte Geral. 1ª edição, São Paulo Forense, 2003.

¹³ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*, vol. I, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 221.

4.0- DAS QUALIFICAÇÕES DAS PESSOAS JURIDICAS DE DIREITO PRIVADO, SEM FINS LUCRATIVOS, DE INTERESSE SOCIAL.

As associações e fundações comumente recebem algumas designações ou qualificações concedidas pelo Poder Público como, por exemplo: associação de utilidade pública, entidades de assistência social, instituição ou entidade beneficente filantrópica, tais denominações são apenas títulos jurídicos, e assim não modificam a natureza jurídica dessas espécies de associações ou fundações.

Ao lecionar acerca do tema, Paulo Modesto¹⁴ afirma:

Essas expressões não traduzem uma forma de pessoas jurídica privada. Nem informam uma qualidade inata ou traço original de qualquer espécie de entidade. Visam em primeiro lugar, diferenciar as entidades qualificadas, beneficiárias com o título, relativamente às entidades comuns, destituídas dessa especial qualidade jurídica. Essa diferenciação permite inserir as entidades qualificadas em um regime jurídico especial.

Ainda como função, esses títulos visam padronizar o tratamento normativo das entidades que apresentam características relevantes comum. Sobretudo, possibilitam que seja determinado um certo controle quanto aos aspectos das atividades das entidades qualificadas.

Salutar ainda citarmos que, ao serem qualificadas com determinados títulos, as entidades recebem a denotação de que possuem uma qualidade jurídica específica, e assim

¹⁴ MODESTO, Paulo. Reforma do Marco Legal do Terceiro Setor no Brasil. *In Mudança Social e reforma legal :Estudos para uma nova legislação do Terceiro Setor*, Brasília: UNESCO, 1999, p.139.

beneficiam-se com um regime jurídico diferenciado, caracterizado por um regime de benefícios e apoios especiais previstos em lei

Contudo, cumpre-nos ainda ressaltar que a utilização e adequação desses títulos vêm sendo realizada de forma equivocada tanto pelo legislador ordinário como pela Administração Pública. Neste sentido, Regina Lunardelli¹⁵ corrobora afirmando que isso acontece *“porque as condições para sua concessão acabam restringindo não só a liberdade de auto-organização e gerenciamento dessas instituições, mas também a imunidade tributária, direitos que são outorgados diretamente pelo Texto Maior, impondo uma série de exigências que extrapolam sua competência. “*

Comentaremos brevemente alguns desses títulos jurídicos:

4.1– TÍTULO DE UTILIDADE PÚBLICA FEDERAL (Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935)

Inicialmente, esclarece-se que a concessão do Título de Utilidade Pública Federal a determinada pessoa jurídica visa qualificar o perfil das atividades por ela prestadas, quando assim fazem juz ao enquadramento em tal categoria. Àquelas que como a própria denominação já diz, que sejam de utilidade pública, ou seja, prestem-se a servir a coletividade no desenvolvimento de atividades de interesse público.

As disposições acerca da concessão do título de utilidade pública, se deram através da lei 91 de 28 de agosto de 1935 e pelas alterações posteriores. Essa lei foi alterada pela lei nº6.639 de 08 de maio de 1979, regulamentada pelos decretos nº50.517 de 02/05/1961 e 60.931 de 04/07/1967, quando passou-se a exigir para essa titulação:

a) que a entidade se constitua no país; b) que haja personalidade jurídica formalmente reconhecida pelo registro; c) que a entidade esteja funcionando normalmente nos últimos três anos; d) que não haja remuneração, nem tampouco recebimento de vantagens pelos diretores, conselhos fiscais, deliberativos ou consultivos, bem como aos seus associados, e) os diretores deverão ser pessoas de reputação ilibada; f) que se comprove, através de relatórios entregues de três em três anos, a promoção das finalidades públicas de educação, pesquisa científica, cultura, arte ou filantropia - estas de caráter geral ou indiscriminado, g) publicação dos balanço financeiros.

¹⁵ LUNARDELLI, Regina Andrea Accorsi. *Tributação do Terceiro Setor*: São Paulo, Quartier Latin, 2006, p.135

A finalidade da criação do título de utilidade pública federal era, quando da sua instituição, demonstrar a idoneidade da pessoa jurídica portadora de tal titularidade, contudo, ao longo dos anos, este certificado acabou adotando diferentes contornos, tornando-se, conforme leciona Regina Lunardelli¹⁶ *“um verdadeiro condicionador ou pré requisito, para que a instituição goze de seu direito constitucional à imunidade. Como pode-se verificar, o disposto no artigo 55, inciso I da lei 8.212/91, condiciona a obtenção da imunidade referente as contribuições sociais, as entidades beneficentes de assistência social que sejam reconhecidas de utilidade pública pelo governo . Federal Estadual, do Distrito Federal ou Municipal.”*

4.2-CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTENCIA SOCIAL (Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993)

A Lei Orgânica da Assistência Social, Lei nº 8.742 /93 dispõe em seu artigo 3º os requisitos necessários para que determinada entidade seja certificada como beneficente de assistência social, *in verbis*:

Art. 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.

Para obtenção dessa qualificação, a lei exige que as prestações de serviços sejam realizadas através de programas de assistência social, fixados pelas diretrizes do Conselho de Assistência Social, conforme os artigos 24 e 25 da mencionada lei:

Art. 24. Os programas de assistência social compreendem ações integradas e complementares com objetivos, tempo e área de abrangência definidos para qualificar, incentivar e melhorar os benefícios e os serviços assistenciais.

¹⁶ LUNARDELLI, Regina Andrea Accorsi. *Tributação do Terceiro Setor*: São Paulo, Quartier Latin, 2006, p.204.

§ 1º Os programas de que trata este artigo serão definidos pelos respectivos Conselhos de Assistência Social, obedecidos os objetivos e princípios que regem esta lei, com prioridade para a inserção profissional e social.

§ 2º Os programas voltados ao idoso e à integração da pessoa portadora de deficiência serão devidamente articulados com o benefício de prestação continuada estabelecido no art. 20 desta lei.

Art. 25. Os projetos de enfrentamento da pobreza compreendem a instituição de investimento econômico-social nos grupos populares, buscando subsidiar, financeira e tecnicamente, iniciativas que lhes garantam meios, capacidade produtiva e de gestão para melhoria das condições gerais de subsistência, elevação do padrão da qualidade de vida, a preservação do meio-ambiente e sua organização social.

Em 30 de novembro de 2009, foi publicada, no Diário Oficial da União, a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social.

O artigo 42 dessa Lei alterou os incisos III e IV do artigo 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993 – Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS, que tratam de competências do Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS e que passaram a vigorar com a seguinte redação:

Art. 18. III- acompanhar e fiscalizar o processo de certificação das entidades e organizações de assistência social no Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome;

IV - apreciar relatório anual que conterà a relação de entidades e organizações de assistência social certificadas como beneficentes e encaminhá-lo para conhecimento dos Conselhos de Assistência Social dos Estados, Municípios e do Distrito Federal..

Portanto, com a publicação da referida Lei, o CNAS deixou de ter competência para a análise e julgamento dos pedidos de concessão e renovação do certificado.

Assim, a análise e a decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos Ministérios da Saúde, quanto às entidades da área de saúde; da Educação, quanto às entidades educacionais; e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, quanto às entidades de assistência social.

Ressalte-se que está em andamento, sob a coordenação da Casa Civil da Presidência da República, um Decreto que regulamentará a Lei 12.101/2009.

4.3- QUALIFICAÇÃO DE ENTIDADE COMO ORGANIZAÇÃO SOCIAL– OS (Lei n° 9.637, de 15 de maio de 1998)

A primeira problemática que surge quando se trata do tema – organização social- recai sobre o seu conceito e sua natureza jurídica, e isso se deve, principalmente, ao fato de que a legislação que regula o instituto é vazia e denota de uma certa imprecisão sobre a matéria.

No plano legal, a formulação fundamental das organizações sociais foi delineada em nível federal.

Neste sentido, o art. 1º da Lei n.º 9.637/98 estatui que:

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, à saúde, atendidos os requisitos previstos nesta Lei.

Após expor a definição legal, analisaremos o conceito lecionado por Paulo Modesto¹⁷, com o intuito de melhor esclarecer o assunto. Para o ilustre doutrinador, organizações sociais, são:

Pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, voltadas para atividades de relevante valor social, que independem de concessão ou permissão do Poder Executivo, criadas por iniciativas de particulares segundo modelo previsto em lei, reconhecidas, fiscalizadas e fomentadas pelo Estado.”

Assim, a partir da análise e fusão dos conceitos legal e doutrinário, resta-nos concluir que as organizações sociais são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que se constituem como fundações ou associações e recebem do Poder Executivo uma qualificação especial, que assim as designam, tornando-as aptas a celebrarem um contrato de gestão com o Estado para o desenvolvimento de atividades de interesse público contempladas

¹⁷ MODESTO, Paulo Eduardo Garrido. Reforma Administrativa e Marco Legal das Organizações Sociais no Brasil. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n.º 210, p. 201, out./dez. 1997

naquela avença, em regime distinto da concessão, permissão ou autorização, conforme requisitos previstos em Lei.

A par do conceito firmado, insta-nos ressaltar que elas não constituem, definitivamente, uma nova figura jurídica. Desta feita, Paulo Modesto¹⁸ corrobora tal entendimento afirmando que "*o modelo das organizações sociais não se dedica a criar ou constituir uma nova forma de pessoas jurídica, como muitos afirmam*".

No mesmo sentido Helly Lopes Meirelles¹⁹ convalida o entendimento, afirmando que a organização social:

(...) não é um novo ente administrativo, é uma qualificação, um título, que a Administração outorga a uma entidade privada, sem fins lucrativos, para que ela possa receber determinados benefícios do Poder Público (dotações orçamentárias, isenções fiscais, etc.) para a realização de atividades necessariamente coletivas.

Ainda, expresso na Lei 9.637/98, vê-se expressa a sua natureza jurídica de direito privado quando, em seu art. 1º, está disciplinado que o Poder Executivo poderá qualificar pessoas jurídicas de direito privado como organizações sociais, desde que desafetadas de intuito lucrativo. Isto, pois, sua essência jurídica antecede ao próprio título que lhe é atribuído.

Embasando-se exatamente na qualificação que o Poder Público lhes confere, observa-se o diferencial das organizações sociais em relação a outras pessoas jurídicas de direito privado. É isto, portanto, que as torna, *a priori*, aptas a celebrarem um contrato de gestão com a Administração, sendo aquela a porta de entrada, o elo ensejador permissivo, que conduz à celebração daquele avença.

Sendo, pois, a organização social uma pessoa jurídica de direito privado, daí derivarão uma série de peculiaridades de seu regime jurídico, cujo estudo se demonstra fundamental ao entendimento desta nova forma de gestão compartilhada. É o que veremos a seguir.

¹⁸ MODESTO, Paulo Eduardo Garrido. Reforma Administrativa e Marco Legal das Organizações Sociais no Brasil. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n.º 210, p. 202, out./dez. 1997.

¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. Curso de Direito Administrativo. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 347.

4.4- ORGANIZAÇÃO DA ENTIDADE COMO ORGANIZAÇÃO DE SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO - OSCIP (Lei nº 9.790 de 23 de março de 1999)

A OSCIP é uma denominação especial, outorgada pelo Ministério da Justiça àquelas entidades da sociedade civil sem fins lucrativos que, além de exercerem determinados pré-requisitos legitimamente estabelecidos, tenham por desígnio social uma das ações enumeradas na Lei Federal nº 9.790/99, conhecida como a Lei das OSCIPS.

E de acordo com a Lei das OSCIPS, a entidade há de propagar sua dedicação a essas atividades por intermédio da realização de projetos, programas e planos de ações correspondentes a doações de recursos físicos, humanos e financeiros, ou ainda através da prestação de serviços mediadores de base a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins.²⁰

Com o estabelecimento da Lei 9.790, em 1999, foram designadas as Oscips (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público), institutos privados que atuam em vários campos dos setores públicos. Como as ONGs (Organizações Não-Governamentais), elas promovem ações sociais, contudo têm um habilitado do poder público por terem comprovado a saudação de algumas condição do governo.²¹

Neste contexto Regules²² determina as OSCIPs como sendo:

Pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, destinadas a realização de serviços de interesse público, colaboradoras da ação estatal nas áreas sociais determinadas pela Lei 9.790/1999, criadas e geridas exclusivamente pelos particulares, qualificadas e consecutivamente fiscalizadas pelo estado, sob a égide de regime jurídico especial – adoção de normas de direito privado com as derrogações originárias do regime jurídico de direito público.

A Lei 9790/99 surgiu no ordenamento jurídico pátrio como panacéia do terceiro setor. Diante de aplausos de grande parte dos representantes do setor não governamental, a Lei das

²⁰ MAXIMIANO, A. C. A. *Administração de Projetos: Como transformar idéias em resultados*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

²¹ BASÍLIO, Patrícia Cristina. *Diversos grupos da sociedade são beneficiados pelas Oscips, entidades que recebem verbas federais para o desenvolvimento de projetos sociais*. Retirado de: <http://www.metodista.br/cidadania/numero-48/oscip-tem-mais-obrigacoes-legais/>. Acesso em 21/08/09

²² REGULES, Luis Eduardo Patrone. *Terceiro Setor Regime Jurídico das OSCIPS*. São Paulo: Editora Método, 2006, p. 139.

OSCIP - Organizações da Sociedade Civil de Importância Pública, fez difundir a idéia de uma reformulação vasta e imediata na disciplina legal das entidades sem fins lucrativos. E a grande inovação advertida por diversos dos militantes na área do terceiro setor foi a probabilidade de remuneração de diretores pelas OSCIP. Contudo, tal inovação não apareceu com a Lei 9790/99. Mesmo que se pareça primário, tem que se salientar a definição do termo OSCIP. É imprescindível ter em vista, e isso não é cediço, que a lei aludida antecipa a expectativa de que uma entidade sem fins lucrativos, composta sob a forma de associação ou fundação, alcance um certificado de OSCIP. Isto é, ninguém cria uma OSCIP, mas considera uma entidade pré-existente como tal (desde que abarrotados os requisitos situados pela Lei 9790/99).²³

As Oscips erguem as atividades ou ações da criação a interesse público diante da lei, além de tornarem admissível o abatimento de impostos.

As entidades qualificadas como Oscips representam a sociedade civil organizada. A entidade promove a conscientização de crianças e seus familiares na área da saúde. Fundada em 2002, ela só obteve a qualificação de Organizações da Sociedade Civil de Importância Pública, em 2004, pelo Ministério da Justiça. Para obter o registro é necessário cumprir, dentre diversos requisitos, o de promoção da assistência social, da cultura e do voluntariado. Além do processo para a aquisição do título de Oscip, o Ministério da Justiça exige a prestação de contas da instituição anualmente para que elas sustentem a sua qualificação. Apesar da prestação de contas anuais, o instituto “Criança é Vida” não recebe verbas do governo. Todos os recursos financeiros arrecadados são do setor privado.”²⁴

Essa inovadora legislação, ao abordar as várias questões tributárias, origina como requisitos para emprego dos melhoramentos fiscais, que a remuneração dos dirigentes da OSCIP transcorra de amarração empregatício e que seu valor não exagere ao limite instituído para remuneração dos servidores do Poder Executivo Federal. Nesses termos, pode-se averiguar que a grande inovação acerca do tema ‘*remuneração de dirigentes*’ não foi acarretada de imediato pela Lei das OSCIP. Tal fato ocorreu no ano de 2002, quando a legislação tributária passou a perfilar a existência e seriedade da Lei 9790/99. A lei das

²³ MÂNICA Fernando Borges. OSCIP, *Remuneração de dirigentes e repercussões tributárias*. Retirado de: http://www.responsabilidadesocial.com/article/article_view.php?id=142. Acesso em: 21/08/09

²⁴ BASÍLIO, Patrícia Cristina. *Diversos grupos da sociedade são beneficiados pelas Oscips, entidades que recebem verbas federais para o desenvolvimento de projetos sociais*. Retirado de: <http://www.metodista.br/cidadania/numero-48/oscip-tem-mais-obrigacoes-legais/>. Acesso em 21/08/09

OSCIPI deu o inicial passo em várias direções e, em muitas delas, o caminho dar início a ser traçado pela_ legislação característica. E no caso ora analisado, a disciplina tributária avançou, com a consagração de autorização anunciada para que as entidades qualificadas como OSCIP recompensem seus administradores e, mesmo assim, desfrutem benefícios fiscais em geral vedados àquelas entidades que remuneram seus dirigentes.²⁵

Assim sendo, refrija- se que a Lei nº 9.790/99, por regulamentar a Organização Civil de Empenho Público que tem como escopo característico a prestação de serviços sociais, formou o seu próprio artifício para firmar parceria com o órgão estatal, sendo acertado que, enquanto os dispositivos dessa lei permanecerem em vigor, a celebração do Termo de Parceria não confere o precedente procedimento licitatório. O que provoca essa confusão entre OSCIP e licitação, é que, excepcionalmente, nos dias atualizados, algumas OSCIPs estão sendo inventadas sem terem como desígnio primordial o de aprimorar as precisões da sociedade, atendendo somente aos interesses públicos, contudo tão apenas para intermediação de mão- de- obra à Administração Pública.²⁶

²⁵ MÂNICA Fernando Borges. OSCIP, *Remuneração de dirigentes e repercussões tributárias*. Retirado de: http://www.responsabilidadesocial.com/article/article_view.php?id=142. Acesso em: 21/08/09.

²⁶ PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 4ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003, p. 135

6.0- IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DESTINADAS AO TERCEIRO SETOR

Ao se analisar o desenvolvimento do Terceiro Setor no Brasil, observa-se que o legislador constituinte optou por fomentar o seu progresso através da instituição das chamadas imunidades tributárias.

Problemática enfrentada acerca das imunidades é a dificuldade de se chegar a um consenso quando se trata da determinação de seu conceito. A doutrina buscando encontrar critérios comuns tem colacionado grandes discussões acerca do tema. De modo a demonstrar estas discussões, relacionamos alguns conceitos dos mais renomados tributaristas brasileiros:

José Eduardo Soares de Melo²⁷, ao se posicionar acerca do conceito de tal instituto, afirma:

a imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstas na Constituição Federal. Do mesmo modo que outorga as competências para instituir tributos sobre determinadas materialidades, a própria Constituição também estabelece outras específicas situações que são afastadas dos gravames tributários.

Leandro Marins de Souza²⁸, em estudo sobre o tema, assevera:

A grosso modo, a imunidade tributária é norma constitucional de delimitação da competência das entidades tributantes de promover oneração de certas pessoas, em

²⁷ MELO, Jose Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1997, p.89.

²⁸ SOUZA, Leandro Marins. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004, p 139.

função de características próprias estabelecidas, bem como conferência de direito subjetivo àqueles enquadrados na regra imunizatória.

Já Hugo de Brito Machado²⁹, ao lecionar a respeito das imunidades tributárias, assim se posiciona:

“imunidade é obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência tributária.

Roque Antonio Carrazza³⁰, por sua vez, afirma que:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto, fixam por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

De acordo com Ricardo Lobo Torres³¹ a imunidade é portanto, “ *a intributalidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade , não incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto Constitucional.*”

Ao analisarmos tais conceitos, visualizamos que eles se tornam insuficientes, pois não há observações quanto a sua distinção com as demais limitações constitucionais. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho³² observa: “*que toda atribuição de competência, ainda que versada em temas positivos e categóricos, importa uma limitação. Entretanto, nem por isso estaríamos autorizados a falar em imunidade, para casos que ultrapassem os limites conferidos. Se assim, não fosse, poderíamos declarar-nos imunes à tributação de nossas*

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 18ª Ed. , São Paulo: Malheiros, 2000, p. 221.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p.418.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, vol. III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 51.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 169.

rendas e proventos de qualquer natureza pelo Município, uma vez que tal iniciativa se encontra inequivocamente defesa, nos dizeres da Constituição.”

E então, após se posicionar acerca de tal o ilustre mestre tributarista, propõe a seguinte definição, a qual achamos a mais adequada:

É a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Por fim, após a análise de todos os conceitos expostos, podemos concluir que as imunidades tributárias têm como maior cerne característico o fato de serem institutos constitucionalmente tutelados e ainda fazerem parte dos veículos de proteção e aplicação da Justiça tributária, uma vez que a sua consagração no texto constitucional está intimamente ligada à consagração dos próprios princípios tributários que exprimem a garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos.

E daí então se pode estabelecer uma estreita relação entre o Terceiro Setor e as imunidades tributárias, quando estas, em benefício das atividades deste setor, visam à consecução de valores como a Justiça social, a solidariedade social, a democracia participativa, a igualdade socioeconômica, a dignidade da pessoa humana, etc.

Diante de todo o exposto, resta-nos agora analisarmos as imunidade tributarias constitucionais previstas que beneficiam as atividades que podem ser enquadradas no Terceiro Setor, quais sejam: a) imunidade tributaria a impostos das instituições de educação e de assistência social (artigo 150,VI, “c” da CF/88); b) imunidade tributária, impostos das entidades sindicais dos trabalhadores, artigo 150, VI, “c” da CF/88; c) imunidade tributária a contribuição para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social (artigo 195, parágrafo 7º, CF/88).

5.1.- DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Dado o fato que as entidades de educação e de assistência social desenvolvem atividades de responsabilidade estatal, uma vez que representam a efetivação dos direitos sociais, e que a atribuição da complementaridade deste provimento à iniciativa privada não desonera o Estado da contrapartida que advém da inocorrência de sua desresponsabilização, é que nossos constituintes na elaboração da Constituição de 1988 optaram pela inclusão especificamente no artigo 150, VI, “c”, de dispositivo que prevê a imunidade tributária a impostos de instituições de educação e de assistência social, *in verbis*:

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

VI instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto

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

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

Uma simples análise do dispositivo constitucional supracitado, nos levaria a afirmar que a imunidade tributária em comento referir-se-ia apenas a impostos, contudo, conforme leciona Roque Antonio Carrazza³³:

A imunidade tributária, no Brasil, diz respeito, sem exceção, a impostos, isto é, a tributos não- vinculados a uma atuação estatal. Reconhece entretanto: em sua acepção ampla, a expressão ‘ imunidade tributária alcança quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Em acepção restrita, apenas a impostos.

Corroborando tal entendimento ainda, Paulo de Barros Carvalho³⁴ demonstra que as imunidades tributárias não dizem respeito exclusivamente aos impostos, “alcançando as taxas e contribuições, citando vários dispositivos constitucionais.”

³³ CARRAZZA, Roque Antonio.. *Curso de direito Constitucional tributário*, 16ª Ed. São Paulo Malheiros Editores, 2001, p.267.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidade Tributaria*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: p. 27-28.

Entendemos, entretanto, que mencionado artigo 150, inciso VI, letra “c”, aponta existir imunidade em favor das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, no âmbito apenas dos impostos, podendo, contudo, haver ampliação para outras espécies de tributos por meio de emendas constitucionais.

Iniciemos, portanto, os esclarecimentos necessários acerca do tema.

5.1.2.- Requisitos constitucionais e infraconstitucionais exigidos para a fruição da imunidade tributária a impostos destinadas às instituições de educação e assistência social.

O gozo do benefício do instituto da imunidade pelas instituições de educação e de assistência social requer, pela Constituição Federal o atendimento a alguns requisitos especificamente previstos pelos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional, único diploma legal competente para tanto.

O que não significa, contudo, que a norma imunizante deva ser completada, uma vez que os pressupostos constitucionais para o benefício da imunidade tributária estão expressamente prescritos no próprio texto constitucional. Assim, a função do legislador infraconstitucional será apenas regulamentadora dos deveres instrumentais, pois o direito material das instituições de interesse social está completamente delineado pela Constituição Federal.

Inicia-se então, a análise de cada um dos requisitos constitucionais e infraconstitucionais.

5.1.2.1- Caracterização da instituição como sendo “de educação” ou “de assistência social” (artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal e artigo 9º, IV, “c” do Código Tributário Nacional.)

Os requisitos previstos para a fruição da imunidade pelas instituições de educação e de assistência social iniciam-se pela análise do próprio critério conceitual destas instituições.

Nota-se, portanto, a necessidade de preliminarmente se avaliar sucintamente o conteúdo da própria expressão das instituições e sua real extensão.

a) Do conceito de Instituições

A dificuldade deste tópico encontra-se, principalmente na ausência de um conceito jurídico para o que seria “instituição”.

Na busca de um maior esclarecimento acerca do assunto, é salutar citarmos que o termo instituição não se vincula a um conceito técnico, mas sim ao sentido contextual em que é inserida. Neste sentido, o mestre Roque Antonio Carrazza³⁵, sintetiza:

A palavra instituição não tem a ver com tipos específicos de entes jurídicos, à luz de considerações estritamente formais. (...) Instituição é palavra destituída de conceito jurídico-fiscal. (...) É um functor operacional.

Sobre o tema ainda, bem leciona Aliomar³⁶ Baleeiro:

A instituição, não significa apenas a de caráter estritamente didático, mais toda aquela que aproveita à cultura em geral, como o laboratório, centro de pesquisas, o museu, o atelier de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, as academias de letras, artes e ciências. O importante é que seja realmente “instituição”, acima e fora de espírito de lucro, e não simples “empresa” econômica, sob o título educacional ou de assistência social.

b) Do conceito de Instituições de Educação

Inicialmente, pela ausência de dispositivo constitucional limitador de seu conceito, podemos definir instituições de educação como sendo aquelas que auxiliam o Estado na consecução dos ditames dos artigos 205 a 214 da Constituição Federal, visando o desenvolvimento pleno da pessoa, preparando-a para o exercício da cidadania e para o ingresso qualificado no mercado de trabalho. Entrementes, podemos afirmar que a educação não deve ser considerada apenas como o conhecimento técnico ou formal, mas também aquele que possibilita o indivíduo à preparação para o convívio social com o conhecimento de todas as regras e limites para o bom convívio social

Reza o artigo 205 da Constituição Federal:

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito Constitucional tributário*, 16ª Ed. São Paulo Malheiros Editores, 2001, p. 272.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.282.

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.

Por seu turno, o Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa³⁷, conceitua o verbo “educar” como:

Verbo transitivo direto: 1. dar a (alguém) todos os cuidados necessários ao pleno desenvolvimento de sua personalidade; 2. transmitir saber a; dar ensino a; instruir; 3. fazer (o animal) obedecer; domesticar, domar; 4. m.q. aclimar ('adaptar'); pronominal 5. procurar atingir um alto grau de desenvolvimento espiritual; cultivar-se, aperfeiçoar-se.

Segundo o ensinamento de Carrazza³⁸, o desiderato da imunidade em apreço foi permitir que instituições de ensino privado corroborassem com o Estado para o cumprimento desta importante função estatal: a educação. A meu ver, a mais importante. O investimento em educação permite o desenvolvimento pleno do Estado e do indivíduo. Ademais, Carrazza ainda obtempera:

Assim, em face da relevância da educação, e cômulo das deficiências do Estado no setor, o Constituinte houve por bem autorizar fosse o ensino proporcionado também por meio de instituições privadas. Com efeito, o art. 209 da Carta Fundamental proclama textualmente ser o ensino ‘livre à iniciativa privada’, bastando que ela cumpra as ‘normas gerais da educação nacional (inc. I) e tenha ‘autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público’ (inc. II).

E ainda sintetiza o mestre tributarista afirmando:

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 os requisitos do art. 14 do CTN, máxime o da ausência de fins lucrativos. O benefício também

³⁷ Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa 1.0.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 20ª ed., 2004, p. 700.

alcança – se, evidentemente preencherem os mesmos requisitos – o museu, o centro de pesquisas, as academias de letras, artes e ciência e outras entidades congêneres, que embora não tenham objetivos estritamente didáticos, também contribuem para a educação.

Para ter reconhecido seu direito à imunidade, o educandário deve estar aberto a todos os interessados, isto é, deve preencher o requisito da generalidade (universalidade). Assim, a escola que favorece apenas a restrito grupo de pessoas, como, por exemplo, somente aos descendentes do fundador de uma empresa, não é imune a impostos.” [Grifou-se].

c) Do Conceito de Assistência Social

A nosso ver, instituição de assistência social é toda aquela que exerce a assistência social, em conformidade com os ditames do artigo 203 da Constituição Federal, o qual estabelece:

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.

Conforme a doutrina de Roque Carrazza³⁹, as instituições de assistência social gozam da imunidade em apreço porque “secundam o Estado na realização do bem comum”. Ademais, assevera que “*avocam atribuições que são típicas do Estado*”, sendo “*altamente louvável [que] usufruam de certos benefícios*” Outrossim, o próprio princípio da capacidade contributiva já seria suficiente para ensejar a não-tributação, porquanto não possuem finalidade lucrativa.

De outro giro, destacamos ser mister a instituição possuir o certificado de entidade de assistência social (CEAS), o qual demonstra e comprova que a entidade presta serviços de assistência social.

Por conseguinte, será considerada instituição de assistência social toda aquela que exercer algum dos objetivos delineados no citado artigo 203 da Constituição Federal. Para a

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 20ª ed., 2004, p. 704

aferição destes objetivos, é imperativo a verificação do estatuto social da sociedade, bem como a fiscalização da realização destes consecutórios.

5.1.2.2- O requisito de exercício das atividades pela instituição “sem fins lucrativos” (artigo 150, VI, ‘c’, da Constituição Federal de 1988 e artigo 9º, ‘c’ do Código Tributário Nacional.

Após termos qualificado as instituições como sendo de educação ou de assistência social, nos ateremos então a caracterização das atividades exercidas pelas instituições.

Neste sentido o artigo 150, VI, ‘c’ da Constituição como o artigo 9º, IV, ‘c’ do Código Tributário exigem que a instituição de educação ou de assistência social, para fins de fruição da imunidade em questão, dirijam suas atividades sem fins lucrativos.

O cerne da questão encontra-se balizado nos próprios requisitos enumerados nos incisos do artigo 14 do CTN, que impedem a distribuição do patrimônio ou das rendas das entidades.

Neste sentido, Leandro Marins de Souza⁴⁰ leciona:

Ora, incogitável pretender que certas instituições ou entidades, não obstante se enquadrarem perfeitamente nos requisitos previstos para o gozo da imunidade tributária encontrada no artigo 150, VI, ‘c’, da Constituição Federal, constitucionais e infraconstitucionais, não auferam lucro ou não apresentem superávit no decorrer de suas atividades.

Se assim o fosse, das duas uma, ou a entidade deveria prestar serviços gratuitamente, ou estaria obrigada a cobrar pelos seus serviços tão-somente o preço do custo das atividades.

E sintetiza o mestre tributarista, afirmando:

A verdadeira ratio essendi deste requisito, como dito, encontra apoio nos requisitos previstos no artigo 14 do CTN, ou seja, a entidade sem fins lucrativos é aquela que apresentando lucro não o distribua bem como não o reverta em benefício de seus instituidores ou dirigentes.

⁴⁰ SOUZA, Leandro Marins. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004, p 169.

Ademais, ao prevê, o ordenamento jurídico a possibilidade de as entidades auferirem rendas e receitas, não nos cabe presumir pela impossibilidade dessas entidades não cobrarem por seus serviços.

Entrementes, podemos concluir que o dispositivo legal que prevê a ausência de finalidade lucrativa nas atividades das instituições de educação e de assistência social, não deve ser compreendido na implicação de gratuidade dos serviços prestados pelas instituições para que essas gozem do instituto da imunidade tributaria.

Ora, se considerássemos esta aceção estaríamos ignorando a condição *sine qua non para a própria existência da* instituto imunizante, pois a remuneração pelos serviços prestados é condição inerente a própria norma imunizante, sob pena de perder o sentido sua previsão. É sobretudo, necessário que haja objeto sobre o qual recaia dita imunidade.

Outro pensamento não encontra plausibilidade senão o que abarca a idéia de que se a entidade não gera receitas através de suas atividades não exterioriza hipótese plausível de tributação, o que derroca a finalidade da norma de atribuição de imunidade tributaria.

5.1.2.3- A exigência da destinação do patrimônio em caso de encerramento das atividades: Fusão, incorporação ou cisão (artigo 14, I, do Código Tributário Nacional).

Conforme todo o adrede corroborado, o artigo 14, I, do Código Tributário Nacional, proíbe a distribuição a qualquer título, de patrimônio e de renda por parte da entidade de educação e de assistência social

Neste esteio, enquadra-se a problemática das entidades de educação e de assistência social que venham a cessar suas atividades ou sofrer, incorporação ou cisão; pois para que possam se manter como beneficiárias da imunidade tributária a que fazem jus devem, nesta situação peculiar, resguardar o seu patrimônio e evitar a sua distribuição sob qualquer hipótese.

Como solução para tanto a doutrina majoritária adota o posicionamento de que a destinação do patrimônio da entidade que sofre fusão, incorporação ou cisão deve ser feita a outra entidade que se enquadre nos requisitos para a fruição da imunidade, ou ainda, no caso de extinção da entidade, que se destine o patrimônio ao Poder Público; somente assim se estaria a tutelar a finalidade do instituto imunizatório em comento.

- 5.1.2.6- A exigência da manutenção de escrituração das receitas e despesas em livros revestido de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (artigo 14, III, do Código Tributário Nacional).

De acordo com o que preconiza o artigo 14, III, do Código Tributário Nacional, há a exigibilidade de que a instituição mantenha sua escrituração contábil em ordem de acordo com as legalidades formais.

Tal exigência visa, sobretudo, permitir as autoridades fazendárias a confirmação do cumprimento dos requisitos constitucionais e complementares pelas instituições.

Da análise de tal dispositivo depreende-se que a imunidade tributária de que gozam as referidas instituições têm por finalidade maior afastá-las das exações das obrigações principais, mantendo a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações acessórias.

- 5.1.2.7- Requisitos instituídos por legislação ordinária e outras espécies que não são Lei Complementar: Sua inconstitucionalidade.

Os requisitos formais para a fruição da imunidade tributária prevista no artigo 150 e 195 parágrafo 7º da CF, estão previstos no Código Tributário Nacional em seus artigos 9º e 14º, com as devidas alterações da Lei Complementar 104/2001, *in verbis*:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)

IV - cobrar imposto sobre:

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

(...)

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; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

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

É cediço que estes dispositivos supracitados, são os únicos requisitos que as instituições devam preencher para usufruir da imunidade tributária, contudo, o que se observa é que o legislador ordinário tem cometido alguns equívocos e neste sentido tem desrespeitado os ditames constitucionais quando determina condicionantes infraconstitucionais para que as instituições de interesse social obtenham a concessão da imunidade.

Neste sentido, em que tais legislações além de submeter as instituições a certos condicionantes inconstitucionais, restringem ou modificam o conteúdo dessas imunidades tuteladas pela Carta Magna, é que cita-se a exemplo o parágrafo 1º do artigo 12 da Lei nº 9.532 de 1997, que estabelece não estarem abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de renda fixa ou renda variável pelas instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Entretanto, o parágrafo 3º do mesmo diploma legal em seu artigo 12: “considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.”

Também indiscutivelmente inconstitucional é a Lei nº 9.732/98, esta lei alterou o artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhes os parágrafos 3º, 4º, 5º e 7º, onde, dentre suas alterações, trouxe um novo conceito de assistência social e, portanto, da imunidade constitucional as entidades que, dedicando-se à saúde e atendendo ao SUS, não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes ou destinem 60% de atendimento ao SUS, além de desonerar essas entidades das contribuições apenas na proporção do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os demais requisitos do artigo 55, como por exemplo, a obrigatoriedade de a instituição ser reconhecida de utilidade pública federal, estadual ou do Distrito Federal.

Ademais, houve ainda a instituição de outra exigência, a qual prevê a necessidade do certificado de fins filantrópicos, como também a vedação de remuneração dos diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou beneficentes.

Nesta diapasão, Roque Antonio Carrazza⁴¹ bem leciona:

A pretexto de afastar a imunidade em tela das falsas filantrópicas (instituições de fachada que visam apenas ao enriquecimento de seus fundadores e dirigentes, a Lei 9.732/98 acabou, na realidade, prejudicando de modo inconstitucional as

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p.698.

verdadeiras filantrópicas quando, por exemplo, cobram, ainda que em parte e só de alguns (daqueles que podem pagar), pelos serviços que prestam(...)
 (...) criou a figura da isenção proporcional aos serviços integralmente gratuitos que a entidade preste, (...) acabou instituindo a semi-entidade beneficente de assistência social ;(...) praticamente cancelou a imunidade do artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal já que estabelece, como requisito essencial para que possa ser usufruída, a absoluta gratuidade das entidades filantrópicas de assistência social.

Em síntese, o que se depreende da análise de tais observações são claros atos de desrespeito do legislador ordinário, que afronta a Constituição Federal e o próprio ordenamento jurídico brasileiro ao introduzir em nosso ordenamento jurídico aberrações legislativas sem a menos observância ao que versa a nossa Lei Maior.

5.2 – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A IMPOSTOS DAS ENTIDADES SINDICAIS DE TRABALHADORES (ARTIGO 150, VI. ‘C’, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988)

Inicialmente, cumpre-nos observar que todas as situações abarcadas pelas normas de imunidade têm como objetivo a salvaguarda de um valor tido por fundamental ao Estado Democrático de Direito, que consiste justamente naquele modelo de Estado orientado à preservação e à concretização dos direitos fundamentais. Assim, são preservados, respectivamente, a) o pacto federativo, b) a liberdade religiosa, c) o pluralismo político-partidário, d) a solidariedade e e) a cultura.

Já no que tange às entidades sindicais dos trabalhadores sua “...imunidade sindical encontra fundamento de validade na liberdade de organização, associação, pensamento e expressão previstas no artigo 5º da Constituição Federal, sendo fundamental para o Estado de Direito

De se lembrar ainda que, conforme ensinamento doutrinário, “os sindicatos, pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, desempenham atividades complementares à atividade estatal, diretamente na promoção e no desenvolvimento do direito social ao trabalho previsto no artigo 6º da Constituição Federal”, de forma que “são estes os valores constitucionais que o constituinte pretende resguardar ao estatuir a imunidade tributária a impostos em favor em favor das entidades sindicais dos trabalhadores através do artigo 150, VI, ‘c’.

Justamente pelo fato de que as imunidades constitucionais foram criadas como instrumento de manutenção e implementação de direitos fundamentais é que a interpretação a

ser conferida a tais hipóteses constitucionais de não-incidência deve ter sempre em mente o objetivo buscado pelo Constituinte.

Contudo, apesar de bem delineadas as notas introdutórias sobre o tema, cabe-nos então nos atermos a problemática da conceituação e da delimitação da natureza jurídica de tais entidades.

Manoel Gonçalves Filho⁴² leciona que: *“no direito brasileiro, o sindicato é uma associação profissional que, em virtude do preenchimento de certos requisitos, goza da prerrogativa de representar toda a classe perante o Estado ou perante outros sindicatos.”*

Sintetiza-se portanto que, os sindicatos sejam pessoa de direito privado que exerçam atribuições de interesse público em maior ou menor amplitude, consoante a estrutura política do país e segundo o papel mais ou menos saliente que lhe seja atribuído.

Outrossim, o que se observa é que para o gozo da dita imunidade tributária condicionada, não basta ser sindicato, há a necessidade do enquadramento na classificação de entidade sindical de trabalhadores. Contudo, observa-se quanto aos demais requisitos constitucionalmente estabelecidos para a fruição da imunidade, que, por estar prevista no mesmo dispositivo legal que prevê a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, seguem a mesma regra adrede exposta.

Consideração apenas, deve ser feita quanto a necessidade de ausência de fins lucrativos, que, pela essência da atividade exercida por esse tipo de entidade, se torna inócua, uma vez que os sindicatos por sua natureza não possuem fins lucrativos. Nestes termos, Hugo de Brito Machado⁴³ afirma que *“os sindicatos, por natureza não são entidades lucrativas. A exigência de que se trate de instituição sem fins lucrativos, portanto, diz respeito apenas as instituições de educação e de assistência social.”*

⁴² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*, vol.1, São Paulo: Saraiva, 1990, p.108-109.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária das entidades de educação e assistência social e a Lei 9.532/97, in Imposto de Renda, alterações fundamentais*, coord. Valdir de oliveira Rocha, 2º vol., São Paulo: Dialética, 1998, p.68.

CONCLUSÃO

Como base em todo o exposto no presente estudo monográfico, conseguimos obter como resultado da análise do tema que a Constituição Federal de 1988, prevê expressamente, um tratamento jurídico especial e diferenciado quando da tutela às pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que prestam serviços nas áreas de interesse social como a saúde, a educação, a cultura e o meio ambiente.

Segundo prevê a Lei Maior, em virtude da importância da atuação dessas pessoas jurídicas na realização dos direitos sociais, o Estado tutelar o seu desenvolvimento através da proteção de liberdade de atuação dessa categoria de pessoas jurídicas, e através do incentivo de seu desenvolvimento através da atividade administrativa de fomento para a realização do interesse social.

Essas pessoas jurídicas, neste cenário de tutela incentivacional e protetiva, fazem jus ao benefício do instituto da imunidade condicionada, sendo, necessário para tal, preencherem

pressupostos constitucionais que asseguram tal direito. Conforme preconiza o artigo 150, inciso VI, 'c', bem como o artigo 195, parágrafo 7º da Lei Maior, como requisitos indispensáveis e necessários para o gozo de tal instituto imunizatorio tem-se a imprescindibilidade de que essa classe de pessoas denotem caráter de finalidade não lucrativa e atuem na área de interesse social.

Saliente-se ainda que a prescrição desses requisitos formais deverão ser regulamentados pelo legislador ordinário, lembrando-se contudo, que esta regulamentação está vedada de versar sobre outros conteúdos materiais, uma vez que os pressupostos estão expressamente prescritos no próprio Texto Constitucional e qualquer dispositivo legal em contrario restaria eivado de inconstitucionalidade.

A categoria das pessoas jurídicas em comento é indicada pelas organizações sem fins lucrativos e organizações não governamentais; estas sujeitam-se ao regime de direito privado e estão estruturadas sob a forma de fundação ou associação, recebendo ainda a qualificação organização social ou de organização da sociedade civil de interesse publico para, através do fomento realizado pelas imunidades tributarias supracitadas, como executar atividades no âmbito social.

Esse tratamento especial outorgado pela Constituição Federal de 1988 às pessoas jurídicas de Direito Privado sem fins lucrativos que atuam nas áreas de interesse social, decorre em razão de que essas instituições auxiliam o Estado na efetivação dos direitos sociais, que são uma dimensão dos direitos fundamentais, criando condições materiais para que os indivíduos possam exercer os direitos individuais, alem de contribuírem com uma das funções do Estado Democrático que visa erradicar a pobreza, a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e que consagra, dentre seus fundamentos, a dignidade da pessoa humana.

Por fim, podemos concluir que esse tratamento jurídico diferenciado, diante de um regime tributário especial existente no ordenamento jurídico brasileiro às pessoas jurídicas de Direito Privado sem fins lucrativos que atuam nas áreas de interesse social, embaseiam-se no fato de que essas instituições auxiliam o Estado na tutela e efetivação na efetivação dos direitos sociais, contribuindo assim para a concretização do efetivo Estado Democrático de Direito.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidade Tributária, in *Imunidades Tributárias*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: RT, 1998.

BASÍLIO, Patrícia Cristina. *Diversos grupos da sociedade são beneficiados pelas Oscips, entidades que recebem verbas federais para o desenvolvimento de projetos sociais*. <http://www.metodista.br/cidadania/numero-48/oscip-tem-mais-obrigacoes-legais/>.

BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes de. *História constitucional do Brasil*, Brasília: Senado Federal, 1989.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*, vol. I, São Paulo: Saraiva, 1998.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*, vol.1, São Paulo: Saraiva, 1990.

FISCHER, Rosa Maria. *O desafio da colaboração; práticas de responsabilidade social entre empresas e terceiro setor / Rosa Maria Fischer*, São Paulo: Editora Gente, 2002.

LUNARDELLI, Regina Andrea Accorsi. *Tributação do Terceiro Setor*: São Paulo, Quartier Latin, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 18ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

- *Imunidade Tributária da entidades de educação e assistência social e a Lei 9.532/97*, in *Imposto de Renda, alterações fundamentais*, coord. Valdir de oliveira Rocha, 2º vol., São Paulo: Dialética, 1998.

MÂNICA Fernando Borges. OSCIP, *Remuneração de dirigentes e repercussões tributárias*. Retirado de: http://www.responsabilidadesocial.com/article/article_view.php?id=142

MAXIMIANO, A. C. A. *Administração de Projetos: Como transformar idéias em resultados*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Curso de Direito Administrativo*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELO, Jose Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1997.

MEREGE, Luis Carlos. *O Papel do Terceiro Setor na Estrutura de uma Nova Sociedade*. EAESP/FGV, São Paulo, 1999.

MODESTO, Paulo. Reforma do Marco Legal do Terceiro Setor no Brasil. *In Mudança Social e reforma legal: Estudos para uma nova legislação do Terceiro Setor*, Brasília: UNESCO, 1999.

NADER, Paulo. *Curso de Direito Civil*. Parte Geral. 1ª edição, São Paulo Forense, 2003.

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

REGULES, Luis Eduardo Patrone. *Terceiro Setor Regime Jurídico das OSCIPS*. São Paulo: Editora Método, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*, vol. III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999.