

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUCSP
FACULDADE DE DIREITO

ENZO SAMUEL CAVALCANTE MARTINS

**REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO E SUAS IMPLICAÇÕES PARA AS
ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO SEM FINS LUCRATIVOS**

SÃO PAULO

2025

ENZO SAMUEL CAVALCANTE MARTINS

**REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO E SUAS IMPLICAÇÕES PARA AS
ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO SEM FINS LUCRATIVOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
à Faculdade de Direito da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo para
obtenção do título de Bacharel em Direito, sob
a orientação do Prof. Faissal Yunes Junior.

SÃO PAULO

2025

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial deste Trabalho de Conclusão de Curso por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura _____

Data _____

e-mail _____

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

M386r MARTINS, Enzo Samuel Cavalcante
Reforma Tributária do Consumo e suas implicações para as
Associações e Fundações de direito privado sem fins
lucrativos. / Enzo Samuel Cavalcante MARTINS. -- São Paulo:
[s.n.], 2025.
60p. ; 29,7 cm.

Orientador: Faissal Yunes Junior.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) -- Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo, Graduação em Direito,
2025.

1. Reforma Tributária. 2. Entidades sem fins lucrativos.
3. Terceiro Setor. I. Junior, Faissal Yunes. II. Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo, Trabalho de Conclusão de
Curso para Graduação em Direito. III. Título.

CDD

ENZO SAMUEL CAVALCANTE MARTINS

**REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO E SUAS IMPLICAÇÕES PARA AS
ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO SEM FINS LUCRATIVOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
à Faculdade de Direito da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo para
obtenção do título de Bacharel em Direito, sob
a orientação do Prof. Faissal Yunes Junior.

Aprovado em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Faissal Yunes Junior – PUCP-SP

Nome Completo – Sigla da Instituição

Nome Completo – Sigla da Instituição

Agradecimentos

Este estudo representa o apogeu de um percurso que não poderia ter sido trilhado sem o suporte fundamental de diversas pessoas e instituições.

À minha família, cuja presença silenciosa e constante me sustentou nos momentos mais exigentes, deixo meu mais profundo reconhecimento. Aos meus pais, agradeço pelos valores éticos e pelo rigor, que sempre nortearão minhas escolhas e ações.

Aos meus professores, expresso reconhecimento pela dedicação em transmitir conhecimento de forma exemplar e por instigar o pensamento ético e crítico, valores que carregarei comigo ao longo da vida profissional e pessoal.

Em especial, agradeço ao professor Faissal Yunes Junior, orientador deste estudo, pela orientação atenta, apoio constante e disponibilidade, contribuindo decisivamente para a qualidade desta pesquisa.

À Pontifícia, agradeço pela formação acadêmica e pelo ambiente propício ao aprendizado e à reflexão crítica, que ampliaram meus horizontes e fortaleceram minha trajetória intelectual e pessoal. Agradeço também à Fundação São Paulo, pela oportunidade concedida para realização da graduação.

Registro, também, minha sincera gratidão à equipe de Impacto Social e Filantropia & Direitos Humanos e Empresas do Mattos Filho, cuja convivência inspiradora e compreensão foram decisivas para que eu pudesse conciliar os desafios do ambiente de trabalho com os compromissos acadêmicos. A colaboração mútua e o estímulo diário foram elementos essenciais para o desenvolvimento deste projeto.

Este estudo é, acima de tudo, reflexo do apoio, dos ensinamentos e das experiências que me acompanharam durante toda essa jornada. A todos que, de alguma forma, contribuíram para que este momento fosse possível, o meu muito obrigado.

*“neste mundo só existem duas certezas:
a morte e os impostos”*
(ditado popular)

RESUMO

MARTINS, Enzo Samuel Cavalcante. **Reforma Tributária do Consumo e suas implicações para as Associações e Fundações de direito privado sem fins lucrativos.**

O presente estudo analisa as implicações jurídicas e práticas da Reforma Tributária do Consumo, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025, com foco específico nas associações e fundações de direito privado. A pesquisa parte da caracterização dessas entidades como instrumentos de promoção de direitos fundamentais e de sua relevância social, abordando o atual regime jurídico-tributário a que estão submetidas, com especial atenção aos conceitos de imunidade, isenção e benefícios fiscais. A partir disso, examina-se criticamente a transição do modelo anterior, baseado em tributos como PIS, Cofins, ICMS e ISS, para o novo sistema, fundado na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). São avaliados os riscos de perda de benefícios, as lacunas regulatórias e os desafios operacionais na adaptação das entidades ao novo regime, especialmente quanto à tributação de receitas típicas, como doações, convênios e prestação de serviços. A metodologia adotada combina revisão bibliográfica, análise legislativa e exame de jurisprudência de casos concretos. O estudo busca proporcionar uma compreensão aprofundada sobre os desafios enfrentados pelas entidades na adaptação ao novo regime tributário, avaliando os riscos à sustentabilidade financeira do setor, os possíveis retrocessos em políticas públicas apoiadas por essas instituições e os caminhos normativos e interpretativos para assegurar a continuidade do tratamento diferenciado previsto constitucionalmente. Além disso, pretende-se contribuir com reflexões críticas sobre a compatibilidade do novo modelo com os princípios da capacidade contributiva, da solidariedade e da proteção à atuação das organizações da sociedade civil.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Entidades sem fins lucrativos; CBS; IBS; Terceiro Setor.

ABSTRACT

MARTINS, Enzo Samuel Cavalcante. **Consumption Tax Reform and its implications for private non-profit associations and foundations.**

This paper analyzes the legal and practical implications of the Consumption Tax Reform, established by Constitutional Amendment No. 132/2023 and regulated by Complementary Law No. 214/2025, with a specific focus on private non-profit associations and foundations. The research begins by characterizing these entities as instruments for the promotion of fundamental rights and recognizing their social relevance, addressing the current legal-tax framework applicable to them, with particular emphasis on the concepts of tax immunity, exemption, and fiscal benefits. From this starting point, the study critically examines the transition from the previous model, based on taxes such as PIS, Cofins, ICMS, and ISS, to the new system, centered on the Contribution on Goods and Services (CBS) and the Tax on Goods and Services (IBS). The analysis assesses the risks of losing fiscal advantages, identifies regulatory gaps, and discusses operational challenges faced by these entities in adapting to the new regime, particularly concerning the taxation of typical revenues, such as donations, agreements, and service provision. The adopted methodology combines a literature review, legislative analysis, and examination of relevant jurisprudence and case studies. The study aims to provide an in-depth understanding of the challenges faced by non-profit entities under the new tax framework, evaluating the potential risks to the sector's financial sustainability, possible setbacks in public policies supported by these institutions, and the normative and interpretative pathways to ensure continuity of the constitutionally guaranteed differentiated treatment. Furthermore, it seeks to contribute with critical reflections on the compatibility of the new model with the principles of contributive capacity, solidarity, and the protection of civil society organizations.

Keywords: Tax Reform. Non-profit Organizations. CBS. IBS. Third Sector.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CC	Código Civil
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CEBAS	Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNES	Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
CNIS	Cadastro Nacional de Informações Sociais
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
FONIF	Fórum Nacional de Instituições Filantrópicas
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
ICT	Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação
IDIS	Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social
IES	Instituições de Ensino Superior
II	Imposto de Importação
IN	Instrução Normativa
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
ISP	Investimento Social Privado
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITG	Interpretação Técnica Geral
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
MOSC	Mapa das Organizações da Sociedade Civil
MP	Ministério Público
ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
ONG	Organização Não Governamental
OS	Organizações Sociais
OSC	Organização da Sociedade Civil
OSCIP	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público
PEC	Projeto de Emenda à Constituição
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais
RAT	Risco Ambiental do Trabalho
RE	Recurso Extraordinário
RFB	Receita Federal do Brasil
SC	Solução de Consulta COSIT
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUS	Sistema Único de Saúde
SUAS	Sistema Único de Assistência Social

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
Objetivo do Estudo.....	11
Relevância do tema	11
Metodologia	12
Plano de texto	12
1 ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO SEM FINS LUCRATIVOS.....	15
1.1 Distinção entre associações e fundações	16
1.2 Relevância social e econômica	18
2 DIREITO TRIBUTÁRIO APLICADO ÀS ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO SEM FINS LUCRATIVOS.....	25
2.1 Formas de desoneração: imunidades e isenções	26
2.1.1 Imunidades.....	26
2.1.1.1 Imunidade de impostos	28
2.1.1.2 Imunidade de contribuições sociais	32
2.1.2 Isenções	34
2.1.2.1 Isenção de impostos	36
2.1.2.1.1. Impostos federais.....	36
2.1.2.1.2. Impostos estaduais.....	38
2.1.2.1.3. Impostos municipais.....	40
2.1.2.2 Isenção de contribuições sociais	41
2.2 Incentivos fiscais	42
2.3 Impacto da tributação na sustentabilidade financeira das OSCs	44
3 REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO.....	47
4 IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO SEM FINS LUCRATIVOS	51
CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS	58

INTRODUÇÃO

Objetivo do Estudo

O presente estudo tem como objetivo central analisar os impactos jurídicos e operacionais da Reforma Tributária do Consumo, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025, sobre as associações e fundações de direito privado. Busca-se compreender de que forma o novo modelo tributário, centrado na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), afeta o regime de imunidades, isenções e benefícios fiscais tradicionalmente aplicáveis a essas entidades, sobretudo no que se refere à tributação de receitas como doações, prestação de serviços e parcerias com o poder público.

A pesquisa tem por escopo identificar os principais desafios enfrentados por essas entidades na transição entre os regimes tributários, avaliando os riscos à sua sustentabilidade financeira, a eventual perda de incentivos fiscais e os reflexos práticos no desempenho de suas atividades. Com base na análise do arcabouço normativo e de casos concretos, pretende-se também propor caminhos interpretativos e medidas normativas que possibilitem maior segurança jurídica e preservação da missão institucional das organizações da sociedade civil.

Por fim, o estudo busca verificar a compatibilidade da nova estrutura tributária com os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da solidariedade, da livre atuação das entidades sem fins lucrativos e da promoção do bem comum, contribuindo para o debate acadêmico e institucional sobre a consolidação de um sistema tributário justo e eficiente para o Terceiro Setor.

Relevância do tema

A Reforma Tributária do Consumo representa uma das mais profundas alterações no sistema tributário brasileiro desde a Constituição Federal (CF) de 1988. A substituição de tributos como o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) por novos modelos, como a CBS e o IBS, implica mudanças estruturais que alcançam não apenas o setor empresarial, mas também as

organizações da sociedade civil, com destaque para associações e fundações de direito privado. Essas entidades, que historicamente exercem funções essenciais na promoção de direitos fundamentais e na execução de políticas públicas, serão significativamente impactadas por alterações nas regras de imunidade e isenção fiscal.

A relevância do tema reside justamente no potencial de desestruturação de um setor que contribui de forma expressiva para áreas como saúde, educação, cultura, assistência social, meio ambiente e direitos humanos. Em um contexto em que muitas dessas organizações dependem de incentivos fiscais e, quando possível, parcerias com o poder público para garantir a continuidade de suas ações, é fundamental compreender os efeitos da reforma, antecipar riscos e buscar soluções jurídicas adequadas. Assim, este estudo contribui para uma abordagem crítica e aprofundada sobre o lugar das entidades sem fins lucrativos na nova lógica tributária.

Metodologia

A metodologia adotada é qualitativa e baseada em pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial. Inicialmente, serão analisadas as principais obras doutrinárias sobre direito tributário, direito constitucional e Terceiro Setor, com foco nos conceitos de imunidade, isenção e benefícios fiscais aplicáveis às associações e fundações de direito privado. Será examinada a legislação pertinente, em especial a Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 e a Lei Complementar (LC) nº 214/2025, com vistas à identificação das principais alterações introduzidas pela Reforma Tributária do Consumo para as entidades sem fins lucrativos.

Em paralelo, será realizada a análise de decisões judiciais relevantes ao tema tributário. A partir desse conjunto de fontes, a pesquisa buscará construir uma reflexão crítica sobre os desafios enfrentados pelas entidades sem fins lucrativos, contribuindo com reflexões relevantes ao tratamento tributário diferenciado previsto na CF.

Plano de texto

O presente estudo será constituído em quatro capítulos, organizados de forma a construir uma análise progressiva e articulada entre os conceitos fundamentais e os efeitos concretos da Reforma Tributária do Consumo sobre as entidades sem fins lucrativos, que levarão como título, respectivamente: (i) *Associações e Fundações de Direito Privado sem fins lucrativos*; (ii)

Direito Tributário aplicado às Associações e Fundações de Direito Privado sem fins lucrativos; (iii) Reforma Tributária do Consumo; e (iv) Impactos da Reforma Tributária do Consumo para Associações e Fundações de Direito Privado sem fins lucrativos.

O capítulo primeiro trata das associações e fundações de direito privado, explorando suas definições jurídicas, distinções estruturais e relevância social e econômica, bem como seu enquadramento normativo no ordenamento brasileiro.

O capítulo segundo aborda o regime jurídico-tributário dessas entidades, com destaque para as imunidades, isenções e benefícios fiscais, e analisa como a tributação pode afetar diretamente sua sustentabilidade financeira.

O capítulo terceiro examina o conteúdo e os objetivos da Reforma Tributária do Consumo, explicando a transição para a CBS e o IBS, e destacando os princípios de simplificação e justiça fiscal invocados pelo legislador.

No quarto e último capítulo, analisa-se especificamente os impactos da reforma para as entidades sem fins lucrativos.

1 ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO SEM FINS LUCRATIVOS

A origem das associações e fundações de direito privado está intrinsecamente ligada à evolução histórica da filantropia e das formas organizadas de atuação coletiva em prol do bem comum. Conforme Paes (2020), desde a Antiguidade, observa-se o surgimento de práticas destinadas à promoção da solidariedade e da assistência a grupos vulneráveis, inicialmente estruturadas por vínculos familiares, religiosos ou comunitários. A noção de separar um patrimônio específico para financiar propósitos socialmente úteis, que viriam a ser considerados atividades de interesse público (aquele direcionado para o bem-estar da coletividade, no âmbito do Estado Democrático de Direito), por exemplo, já estava presente na Academia Platônica (387 a.C.)¹ e foi amplamente desenvolvida pela Igreja Católica, que utilizava os rendimentos de suas propriedades para sustentar escolas, hospitais e obras de caridade.

No Império Bizantino, instituições conhecidas como *piae causae* já apresentavam elementos estruturantes do que viria a se consolidar como fundação, ao manter patrimônio relacionado a determinadas finalidades, ainda que sem plena autonomia jurídica, porque “*o patrimônio vinculado à finalidade não era independente, mas continuava sendo propriedade do benfeitor*” (PAES, 2020, p. 305). Na Idade Média, sobretudo na tradição anglo-saxã, surgiram os *charity trusts*, mecanismos por meio dos quais a Coroa ou os tribunais da Igreja zelavam pela correta destinação de recursos a fins caritativos, fortalecendo o papel das fundações como instrumentos de interesse público.

Paralelamente, as associações também emergem como forma de organização coletiva voltada à cooperação entre indivíduos. Na Roma Antiga, as *societates publicanorum* já realizavam funções no âmbito da ineficiência do Estado. Com o renascimento comercial e urbano do século XI, surgem as *conjuraciones* e *fraternitates*, associações civis voltadas ao auxílio mútuo e à representação de interesses comuns². Essas experiências históricas foram fundamentais para a construção da ideia moderna de pessoa jurídica coletiva, dotada de autonomia e voltada a finalidades específicas.

Esse desenvolvimento culmina, no direito contemporâneo, na consolidação das associações e fundações, sem fins lucrativos, como espécies de pessoas jurídicas de direito

¹ BRITANNICA. Philanthropy. Disponível em: <https://www.britannica.com/topic/philanthropy>. Acesso em 10 jul. 2025.

² SACRAMONE, Marcelo Barbosa. Manual de Direito Empresarial. SaraivaJur, 2022, p. 204.

privado, reconhecidas pelo ordenamento como sujeitos aptos a exercer funções de interesse público.

1.1 Distinção entre associações e fundações

No contexto jurídico brasileiro, as fundações e as associações de direito privado constituem formas distintas de organização sem fins lucrativos, ambas inseridas no âmbito do Terceiro Setor e regidas pelas disposições do Código Civil (CC). Embora compartilhem (i) da ausência manifesta de finalidade lucrativa, que ocorreria com a distribuição de recursos entre seus integrantes, e (ii) da atuação em prol de interesses públicos, é fundamental observar que as associações podem ser constituídas tanto para a defesa de interesses mútuos de seus associados (uma associação de moradores, por exemplo) quanto para finalidades de interesse público, cujo benefício se estende à sociedade em geral. Em contrapartida, as fundações possuem natureza eminentemente patrimonial, cujo patrimônio é irrevogavelmente destinado a uma causa específica de interesse coletivo, sem vinculação a um grupo pessoal ou propósito particular. Essa distinção implica diferenças substanciais em sua constituição, regime jurídico, governança e funcionamento.

As associações são formadas pela união voluntária de pessoas que se organizam para “fins não econômicos”, que podem ser direcionados tanto à defesa de interesses mútuos dos associados quanto a objetivos de interesse social amplo, conforme inteligência do art. 53 do CC. A esse respeito, apesar de amplamente adotada na doutrina e na legislação, a expressão “fins não econômicos” revela-se tecnicamente imprecisa e, sob certos aspectos, inadequada à realidade das entidades associativas sem fins lucrativos voltadas ao interesse público. A impropriedade da redação reside no fato de que a vedação legal não recai sobre a realização de atividades econômicas em si, mas sim sobre a distribuição de resultados entre os associados, característica própria das sociedades empresárias voltadas à obtenção de lucro. Luciano Benetti Timm (2008, p. 213) descreve:

De fato, as associações civis podem assumir finalidade econômica, mas jamais podem assumir finalidade lucrativa. Um sindicato, por exemplo, de certa forma, tem finalidade econômica, o que não lhe retira do suporte fático das associações civis. Mas um sindicato jamais poderá ter finalidade lucrativa. Um agrupamento de empresas que cooperam entre si no mercado para buscar uma finalidade econômica (à semelhança das cooperativas), mas não lucrativa, pode, dentro da perspectiva aqui adotada, personificar-se como associação civil.

A atividade econômica, compreendida como o exercício habitual e organizado de bens

ou serviços com vistas à geração de receitas, não pode ser considerada incompatível com o regime jurídico das associações. Na realidade, ela se mostra essencial à sua sustentabilidade financeira e ao cumprimento de sua missão institucional proposta. Esclarece Fernando Mânica (2023, p. 29):

O que importa ter claro é que a atividade principal da entidade do terceiro setor deve corresponder a seu elemento objetivo ou material, qual seja, o desenvolvimento de atividades prestacionais ou promocionais de interesse público. Essa deve ser a atividade preponderante, de modo que qualquer outra atividade empresarial pelo terceiro setor é apenas admitida como instrumento de obtenção de recursos para tanto.

Hugo de Brito Machado (1998, p. 88), havia se manifestado:

Instituição sem fins lucrativos é aquela que não se presta como instrumento de lucro para seus instituidores ou dirigentes. A instituição pode, e deve, lucrar. Lucrar para aumentar seu patrimônio e assim prestar serviços cada vez a maior número de pessoas, e cada vez de melhor qualidade. O que não pode é distribuir lucros. Tem de investir os que obtiver, na execução de seus objetivos.

É plenamente legítimo (e desejável) que associações desenvolvam atividades econômicas que viabilizem a manutenção de sua estrutura e a continuidade de suas ações em prol da coletividade, desde que os resultados obtidos sejam reinvestidos em suas finalidades estatutárias. A impropriedade da expressão não compromete a validade do dispositivo, no entanto, demanda interpretação sistemática e teleológica, à luz do princípio da liberdade associativa, conforme o art. 5º, inciso XVII, da CF.

Sua constituição depende de deliberação em assembleia, aprovação de estatuto e registro notarial. Os associados mantêm vínculo jurídico com a entidade, com direitos e deveres definidos estatutariamente, participando das decisões institucionais. A criação e o funcionamento das associações são protegidos pelo princípio constitucional da liberdade de associação, sendo vedada a interferência estatal, salvo por decisão judicial nos casos legalmente previstos. Quanto ao patrimônio, sua destinação em caso de dissolução deve observar o que for previsto no estatuto, em regime jurídico específico, ou, na omissão e/ou não aplicabilidade desses, ser deliberada pelos próprios associados, observando-se a obrigatoriedade de sua destinação a entidades congêneres.

As fundações, por sua vez, conforme Venosa (2023), caracterizam-se pela afetação de um patrimônio despersonalizado, por ato unilateral de pessoa natural ou jurídica, destinado à consecução de fins de interesse público. Trata-se de uma personalidade jurídica fundada sobre a autonomia do patrimônio, desvinculado da vontade de um grupo de pessoas. Sua constituição exige o ato da vontade propriamente dito, escritura pública ou testamento, a dotação de bens

livres suficientes à manutenção dos fins propostos (que lhe darão vida) e a aprovação de seus atos constitutivos pelo Ministério Público (MP), por meio da “Promotoria de Justiça das Fundações” ou diretamente pelo “Promotor Público” nas pequenas comarcas, que exercem função de fiscalização permanente, denominado “velamento”. A atuação da fundação é vinculada à vontade originária de seu instituidor, ainda que sua formação tenha ocorrido de forma direta ou fiduciária, que não mantém vínculo direto com essa entidade após sua constituição, e cuja finalidade deve ser sempre de natureza coletiva. Em caso de dissolução, seu patrimônio deve obrigatoriamente ser destinado a outra entidade com finalidades equivalentes, conforme prevê seu regime jurídico. Determina o art. 62 do CC:

Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins de:

I – assistência social;

II – cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III – educação;

IV – saúde;

V – segurança alimentar e nutricional;

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

VII – pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos;

VIII – promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos;

IX – atividades religiosas; e

X – (VETADO).

Ainda que tais modelos sejam reconhecidas como pessoas jurídicas de direito privado e possam obter qualificações específicas, como “Organização da Sociedade Civil de Interesse Público” (OSCIP) – Lei nº 9.790/1999 – ou “Organização Social” (OS) – Lei nº 9.637/1998 –, sua estrutura patrimonial ou pessoal, forma de constituição, regime de fiscalização e vias de autodeterminação as colocam em posições jurídicas diferenciadas. Conforme Paes (2020), o ordenamento brasileiro, inclusive, veda a transformação de uma fundação em associação e vice-versa, em razão da essencial diferença entre seus elementos constitutivos: o patrimônio, no caso das fundações, e o grupo de pessoas, nas associações.

1.2 Relevância social e econômica

Ao compor o chamado Terceiro Setor, conjunto de organizações privadas sem fins lucrativos voltadas à consecução de finalidades de interesse público, as associações e fundações de direito privado acabam ocupando posição estratégica no cenário brasileiro: diferenciam-se do Estado e do mercado por representarem a atuação de agentes privados com fins públicos,

modelo que se contrapõe à lógica estatal, de agentes públicos com fins públicos, e à lógica de mercado, de agentes privados com fins privados.

Sua relevância social decorre da capacidade de preencher lacunas históricas deixadas por um Estado que, desde sua formação, revela-se estruturalmente ineficiente para suprir, de forma plena e satisfatória, as múltiplas demandas da sociedade. Analisemos a seguinte afirmação: “*todos aqueles serviços que comumente são considerados dependentes do Estado [...] podem ser, e vem sendo, fornecidos de maneira muito mais eficiente, e com certeza muito mais moral, por pessoas privadas*” (ROTHBARD, 1982, p. 188, tradução nossa)³ – essas entidades funcionam, assim, como corpos intermediários entre o Estado e o indivíduo, assumindo papel de complemento (e, em muitos casos, de substituto direto) à atuação governamental, sobretudo na execução de atividades essenciais cuja prestação direta pelo poder público se mostra, infelizmente, exígua.

Embora vedadas de perseguir fins lucrativos, associações e fundações podem e devem desenvolver atividades econômicas voltadas à sua própria sustentabilidade institucional, respeitando o regime contábil da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1) publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que prevê a apuração de *superávits*, os quais devem ser integralmente reinvestidos na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos sociais. O *superávit* adquire caráter de lucro somente quando for destinado à distribuição, o que é terminantemente proibido pela legislação, para caracterização de entidade sem fins lucrativos.

O espectro de atuação dessas entidades é vasto, abrangendo desde a assistência social, saúde, educação e cultura, até a preservação ambiental, o incentivo ao esporte e a promoção dos direitos humanos e da cidadania. Em muitos casos, sua atuação observa o princípio da universalização dos serviços, garantindo acesso amplo e, quando exigido, percentuais mínimos de gratuidade. Além disso, desempenham papel expressivo na mobilização de recursos privados para finalidades públicas, como se verifica no recente panorama do setor filantrópico brasileiro, à luz dos dados da “Pesquisa Doação Brasil 2024”⁴, de iniciativa do Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social (IDIS) e realização pela Ipsos, e do levantamento intitulado “A contrapartida do setor filantrópico no Brasil”⁵, realizado pelo Fórum Nacional das

³ “*All of the services commonly thought to require the State [...] can be and have been supplied far more efficiently, and certainly more morally, by private persons*”.

⁴ IDIS – Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social. Pesquisa Doação Brasil 2024. Disponível em <https://pesquisadoacaobrasil.org.br/>. Acesso em 11 jul. 2025.

⁵ FONIF. A contrapartida do setor filantrópico no Brasil. Disponível em <https://fonif.org.br/pesquisa-a-contrapartida-do-setor-filantropico-no-brasil/>. Acesso em 11 jul. 2025.

Instituições Filantrópicas (FONIF) em 2022, que evidenciam dualidade relevante: de um lado, a expressiva contribuição social e econômica dessas Organizações da Sociedade Civil (OSCs); de outro, a persistente lacuna de confiança nessas entidades, por parte da população.

O estudo do FONIF confirma que o setor filantrópico desempenha⁶ papel essencial na complementação e, em diversas áreas, na substituição, da atuação estatal, assumindo responsabilidades de prestação de serviços públicos que o Estado historicamente não consegue suprir com eficiência. Na área da saúde, existiam 5.510 unidades filantrópicas com atuação predominante no Sistema Único de Saúde (SUS)⁷, segundo dados do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES), entre as quais se destacam 1.572 hospitais gerais, que representaram 24% (vinte e quatro por cento) de todos os hospitais gerais do país em 2020. Na área da educação, de acordo com o Catálogo de Escolas do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), existiam 4.961 escolas filantrópicas de educação básica⁸, abrangendo creches, escolas de ensino fundamental e ensino médio, o que correspondia a 12% (doze por cento) do total de escolas da rede privada do país. No ensino superior, o Censo da Educação Superior identificou 286 instituições filantrópicas, representando 11% (onze por cento) do total de Instituições de Ensino Superior (IES) brasileiras⁹. No campo da assistência social, as entidades filantrópicas desempenharam papel central na execução de serviços essenciais, tanto na proteção social básica quanto na especial: conforme o censo do Sistema Único de Assistência Social (SUAS) de 2019, essas organizações ofertaram 625.000 vagas de atendimento em todo o país¹⁰. Esses indicadores reforçam que, em diversas modalidades, a presença das instituições filantrópicas é majoritária ou significativamente representativa, sendo, em muitos casos, indispensável para garantir a continuidade e a capilaridade do atendimento socioassistencial no território nacional.

Em contraste, a pesquisa do IDIS revela um quadro de retração no volume de doadores e, sobretudo, de erosão da confiança pública. Apenas 30% (trinta por cento)¹¹ dos brasileiros acreditam que a maioria das “ONGs” (ressalvada a impropriedade técnica do termo) seja confiável, e 33% (trinta e três por cento)¹² entendem que essas organizações comunicam com clareza o destino dos recursos arrecadados. A falta de confiança/transparência passou a ser, em

⁶ FONIF, 2022, p. 4.

⁷ *Ibid.*, p. 18.

⁸ FONIF, 2022, p. 24.

⁹ FONIF, 2022, *loc. cit.*

¹⁰ *Ibid.*, p. 33.

¹¹ IDIS – Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social, 2025, p. 17.

¹² IDIS – Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social, 2025, *loc. cit.*

2024, a razão declarada por 38% (trinta e oito por cento)¹³ dos entrevistados para não doar, percentual três vezes superior ao registrado em 2020. Além disso, quase metade dos doadores¹⁴ já interrompeu contribuições após notícias negativas.

Essa dissonância entre o impacto mensurável e a percepção pública evidencia que, além de sua capacidade operacional e relevância econômica, as entidades filantrópicas dependem de ativos intangíveis (confiança e transparência) para assegurar sustentabilidade, ampliar captação de recursos e maximizar seu alcance social. O desafio, portanto, não se limita a manter a qualidade e a abrangência dos serviços prestados, mas também a consolidar uma relação de credibilidade com a sociedade, condição indispensável para a continuidade e expansão de sua atuação em prol do bem-estar da coletividade, vez que tal modalidade de atuação da iniciativa privada é orientada por fins coletivos e sociais.

Dados atualizados¹⁵ pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) até fevereiro de 2025 revelam a existência de mais de novecentas mil OSCs ativas¹⁶, reforçando sua capilaridade e abrangência. O Mapa das Organizações da Sociedade Civil (MOSC) é uma plataforma pública, georreferenciada e de transparência colaborativa, mantida pelo IPEA desde 2016, que reúne informações consolidadas sobre as OSCs brasileiras, a partir de bases oficiais como o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) da Receita Federal do Brasil (RFB), a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) e o Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS). A ferramenta disponibiliza dados detalhados sobre a localização, natureza jurídica, áreas de atuação, perfil de governança, histórico de projetos, fontes de recursos, parcerias com a administração pública federal e relação com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), entre outros aspectos.

A força do setor se reflete não apenas em sua expressiva participação econômica, correspondendo por 4,27% (quatro inteiros e vinte e sete centésimos por cento) do Produto Interno Bruto (PIB) e entorno de seis milhões de empregos¹⁷ (ano-base 2015), mas também na formulação de agendas e no desenvolvimento de iniciativas paralelas à ação estatal.

Por sua vez, o voluntariado também desempenha papel importante, suprimindo lacunas

¹³ *Ibid.*, p. 62.

¹⁴ *Ibid.*, p. 14.

¹⁵ IPEA. O Perfil das Organizações Da Sociedade Civil no Brasil (2016-2025). Disponível em https://bookdown.org/mosc_ipea/relatorio-estatistico-MOSC-2025/. Acesso em 11 ago. 2025.

¹⁶ IPEA, 2025, p. 10.

¹⁷ FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, 2023, p. 47.

operacionais e fortalecendo a capilaridade das OSCs, especialmente as de menor porte, que representam a maior parte do setor e frequentemente operam sem vínculos formais de emprego¹⁸. Ainda que pouco mensurado em dados oficiais, o trabalho voluntário é reconhecido jurídica e contabilmente, devendo ser registrado pelo valor justo e informado nos relatórios de atividades das instituições, conforme enuncia a ITG 2002 (R1).

Paralelamente, o setor também enfrenta barreiras significativas à sua sustentabilidade financeira, incluindo a retração do financiamento internacional¹⁹, a insuficiência do Investimento Social Privado (ISP) nacional²⁰, a concentração de recursos nas organizações de maior porte (o que não se traduz em “relevância”) da região Sudeste²¹, a burocracia excessiva²² e um ambiente tributário pouco favorável à filantropia²³. Soma-se a isso o desafio reputacional abordado anteriormente: baixos níveis de confiança e transparência repercutem na captação de recursos, fidelização de doadores, sustentabilidade financeira e, consequentemente, perpetuação das causas.

A trajetória de criação e fechamento das OSCs no Brasil reflete outra vulnerabilidade do setor. Entre 1901 e 2020, foram criadas mais de um milhão dessas instituições²⁴. Contudo, desde 2010 observa-se uma desaceleração no surgimento de novas entidades, ao mesmo tempo em que se registra um volume significativo de encerramentos. Do total de OSCs criadas no período, cerca de 1/3 (um terço), correspondente à 345.678, encerrou suas atividades, sendo que a grande maioria desses fechamentos, 92,8% (noventa e dois inteiros e oito décimos por cento), ocorreu após os anos 2000²⁵.

A análise setorial indica que metade dessas baixas corresponde a organizações voltadas ao desenvolvimento e à defesa de direitos e interesses, seguidas pelas de assistência social e pelas de atuações diversas, que também apresentam elevada proporção de encerramentos em relação às aberturas. Geograficamente, a distribuição dos fechamentos acompanha a concentração histórica das criações: a região Sudeste do Brasil responde por aproximadamente

¹⁸ IPEA, 2025, p. 2.

¹⁹ HOPSTEIN, Graciela (org.). *Filantropia de justiça social, sociedade civil e movimentos sociais no Brasil*. E-papers, 2018, p. 75.

²⁰ HOPSTEIN, 2018, *loc. cit.*

²¹ Iniciativa PIPA. *Periferias e Filantropia - As barreiras de acesso aos recursos no Brasil*. 2022, p. 65.

²² LOPEZ, Felix Garcia (org.). *Perfil das organizações da sociedade civil no Brasil*. Ipea, 2018, p. 87.

²³ BELLEGY, Benjamin. *Investimento social privado brasileiro no contexto dos países latino-americanos*. In: HOPSTEIN, Graciela (org.). *Ibid.*, p. 58.

²⁴ MELLO, Janine; PEREIRA, Ana Camila Ribeiro. *Dinâmicas do terceiro setor no Brasil: trajetórias de criação e fechamento de Organizações da Sociedade Civil de 1901 a 2020*. Ipea, 2023, p. 14.

²⁵ *Ibid.*, p. 34.

40% (quarenta por cento) dos casos²⁶.

Esses dados evidenciam que, embora as OSCs desempenhem papel de inegável relevância social e econômica, sua sustentabilidade permanece sujeita a desafios estruturais, financeiros e institucionais. A trajetória de criação e encerramento dessas organizações, portanto, não apenas retrata a vitalidade e a diversidade do setor, mas também sinaliza a necessidade de atenção contínua a fatores que possam garantir sua perenidade e capacidade de resposta às demandas coletivas.

²⁶ *Ibid.*, p. 28.

2 DIREITO TRIBUTÁRIO APLICADO ÀS ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO SEM FINS LUCRATIVOS

O Direito Tributário estabelece o conjunto de normas que disciplinam a relação jurídica entre o Estado e os contribuintes, determinando direitos, deveres e limites da atuação de ambos.

O poder de tributar é inerente à própria existência do Estado e acompanha a história das sociedades organizadas desde a Antiguidade. O tributo, em si, é instrumento destinado a prover os cofres públicos com os recursos financeiros necessários ao custeio das atividades estatais, sendo uma “vetusta e fiel sombra do poder político”²⁷, como descreveu Aliomar Baleeiro. Conforme Machado (2010), a arrecadação sempre ocorreu, com ou sem amparo legal, e em alguns casos até contra a lei, refletindo a essência dessa relação originariamente fundada no exercício unilateral de poder. A esse respeito, “*somente o Estado obtém sua receita através da coerção, através da ameaça da aplicação de terríveis penalidades se o rendimento não for disponibilizado*” (ROTHBARD, 1982, p. 162, tradução nossa)²⁸.

Nesse sentido, o Direito Tributário não se confunde com a finalidade do tributo: sua razão de ser está justamente em limitar o poder estatal (de tributar), impondo balizas jurídicas ao exercício da competência tributária pelos entes federativos e revestindo de juridicidade o que antes se configurava como relação despótica de força. Ao converter a relação tributária em uma relação jurídica, o Direito Tributário busca evitar abusos, assegurar o respeito aos direitos do contribuinte e equilibrar a imposição arrecadatória com as garantias constitucionais. Sua função essencial é condicionar a arrecadação à observância de limites materiais e procedimentais, preservando o contribuinte. Por meio dele, são identificados fatos que revelam capacidade econômica (fatos signo-presuntivos de riqueza), a partir dos quais se destina, imperiosamente, parte dessa riqueza à esfera estatal, com o objetivo de financiar a realização de necessidades coletivas, a concretização de direitos fundamentais e outras atividades estatais.

No contexto do Terceiro Setor, a interação com o sistema tributário brasileiro assume relevância singular. As OSCs se relacionam com o Direito Tributário sob diferentes perspectivas, principalmente: (i) pela incidência direta de tributos sobre suas atividades; (ii) pela fruição de benefícios fiscais concedidos especificamente a determinadas entidades ou atividades, como imunidades e isenções; e (iii) por incentivos fiscais destinados a estimular a

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Forense, 1997, p. 1.

²⁸ “*Only the State obtains its revenue by coercion, by threatening dire penalties should the income not be forthcoming*”.

participação de pessoas físicas e jurídicas no financiamento de projetos e iniciativas de interesse público.

Essa relação é marcada por complexidades normativas que variam conforme o ente federativo competente e a natureza do tributo, demandando das OSCs compreensão precisa do regime jurídico aplicável às suas atividades e operações. A configuração do tratamento tributário não é uniforme, dependendo tanto da legislação quanto do atendimento a requisitos legais e formais que podem condicionar a fruição de determinados benefícios.

Ao mesmo tempo, as normas tributárias podem se apresentar como instrumentos de estímulo à atuação das OSCs, seja pela proteção de determinadas receitas contra a tributação, seja por mecanismos que fomentam o aporte de recursos privados em projetos. Assim, a aplicação do Direito Tributário às OSCs é condição essencial para a sustentabilidade econômica dessas entidades, para a maximização de seus recursos e para a manutenção de sua capacidade de gerar impacto social.

2.1 Formas de desoneração: imunidades e isenções

O sistema tributário brasileiro prevê instrumentos de desoneração fiscal que desempenham papel essencial para a viabilidade das atividades desenvolvidas pelas OSCs. Entre esses instrumentos, destacam-se a imunidade e a isenção tributária, institutos distintos em sua natureza e fundamento, mas que compartilham a finalidade de permitir que organizações sem fins lucrativos atuem com maior capacidade de direcionar recursos à consecução de seus objetivos de interesse público. Ambos se submetem a regimes jurídicos próprios e a requisitos específicos para sua fruição, definidos pela Constituição, por leis complementares e por legislação ordinária.

2.1.1 Imunidades

A imunidade tributária constitui uma vedação constitucional ao poder estatal (de tributar), operando como norma que limita a própria competência tributária dos entes federativos. Ela atua preventivamente, impedindo que determinado imposto seja instituído sobre pessoas, bens, rendas, serviços ou situações protegidas pela Constituição. Mais que um

tema de Direito Tributário, a imunidade é questão de Direito Constitucional²⁹, relacionada à preservação de valores e princípios estruturantes do Estado, como a liberdade de crença, de expressão e de associação, bem como o estímulo a atividades de relevância social. Assevera Roque Antonio Carraza (2013, p. 821):

Sempre que a Constituição estabelece uma imunidade, está, em última análise, indicando a incompetência das pessoas políticas para legislar acerca daquele fato determinado. Impêdidos, de conseguinte, o dever de se absterem de tributar, sob pena de irremissível inconstitucionalidade.

As imunidades podem assumir natureza subjetiva, quando vinculadas às características ou finalidades da pessoa beneficiada (como instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos), ou objetiva, quando recaem sobre determinados bens, serviços ou situações (como livros, jornais e periódicos). No tocante à regulamentação, o art. 146, inciso II, da CF, estabelece a exigência de lei complementar para dispor sobre limitações ao poder de tributar, o que inclui a definição das condições materiais para o gozo desses benefícios. Todavia, nos dispositivos que tratam especificamente das imunidades conferidas a partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social (art. 150, inciso VI, alínea “c”) e às entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições para a seguridade social (art. 195, §7º), a CF refere-se apenas a “lei”, sem qualificar sua espécie normativa:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
VI - instituir impostos sobre:
[...]
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
[...]
§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.
[...]
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.

Conforme Paulsen (2023), nesses casos, o Supremo Tribunal Federal (STF) adota posicionamento rigoroso no sentido de que, quando o constituinte se refere genericamente à “lei”, trata-se de lei ordinária, reservando-se a lei complementar apenas quando expressamente

²⁹ BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias. Sugestões Literárias, 1969, p. 211.

mencionada. Em entendimento conciliatório, contudo, a Corte decidiu, no âmbito do Ag. Reg. no RE 428.815-0, que as condições materiais para a fruição da imunidade dependem de lei complementar, enquanto os requisitos formais de constituição e funcionamento das entidades podem ser disciplinados por lei ordinária.

No caso das OSCs, destaca-se a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, e no art. 195, §7º³⁰, que abrange (i) impostos sobre patrimônio, renda e serviços vinculados às finalidades essenciais, bem como (ii) contribuições para a seguridade social, respectivamente, desde que cumpridos requisitos legais previstos pelo art. 14 da Lei nº 5.172/1966, o Código Tributário Nacional (CTN)³¹ (ressalvada a exceção para as instituições religiosas)³², como (i) a não distribuição de resultados, (ii) a aplicação integral dos recursos no país na manutenção dos objetivos institucionais e (iii) a escrituração contábil regular. Especificamente quanto à imunidade do art. 195, §7º, o reconhecimento do benefício depende também da Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), instrumento de natureza formal que atesta o atendimento das condições legais exigidas, como meio de comprovação do caráter beneficente da entidade e da destinação de seus recursos às devidas finalidades (assistenciais, educacionais ou de saúde), atualmente disciplinado pela Lei Complementar nº 187/2021 e regulamentado pelo Decreto nº 11.791/2023.

2.1.1.1 Imunidade de impostos

A imunidade a impostos constitui uma das limitações constitucionais ao poder de tributar no âmbito das OSCs. Entre suas hipóteses, destaca-se a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, aplicável automaticamente³³ a partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, desde que atendam aos requisitos definidos por lei complementar, consagrados no art. 14 do CTN. Esses requisitos (proibição de distribuição de patrimônio ou rendas, aplicação integral dos recursos no País e escrituração contábil regular) são de observância obrigatória, sendo inconstitucional a tentativa de ampliação ou restrição por meio de lei ordinária, ressalvada

³⁰ O STF já reconheceu a natureza de imunidade a essa regra constitucional em diversos julgamentos, como no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22.192-9, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2028-5, e no Recurso Extraordinário nº 636.941.

³¹ Recepcionado com status de Lei Complementar pela atual ordem constitucional.

³² CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros, 2013, p. 871.

³³ Para impostos de competência estadual ou municipal, não é incomum a obrigatoriedade de reconhecimento formal por meio de processos administrativos nos respectivos órgãos competentes.

a possibilidade desta última disciplinar aspectos formais de funcionamento, como a obtenção de certificados, conforme tratado anteriormente.

O STF tem consolidado interpretação ampla e teleológica das normas de imunidade, assegurando que o alcance do benefício tributário corresponda à proteção dos valores e objetivos constitucionais subjacentes, inclusive reconhecendo hipóteses específicas como a imunidade de imóveis alugados³⁴, desde que a renda seja destinada às atividades essenciais. Portanto, em consonância com a doutrina majoritária e com a interpretação teleológica adotada pelo STF, a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF não deve ser aferida por critérios meramente formais ou pela simples classificação infraconstitucional dos impostos³⁵, mas sim à luz dos valores constitucionais que ela protege, guiada pelos princípios estruturantes do sistema tributário. Assim, mesmo que uma OSC (enquadrada na imunidade em comento) detenha riqueza, tal circunstância não implica, por si só, a existência de capacidade contributiva. Sua riqueza não se traduz em disponibilidade econômica para fins privados, mas em instrumento para a realização das atividades essenciais que justificam sua existência e proteção constitucional. Por essa razão, a imunidade deveria alcançar todo imposto incidente sobre patrimônio, renda ou serviços vinculados, direta ou indiretamente, às finalidades institucionais da entidade, preservando o núcleo protetivo concebido pelo Constituinte originário e evitando interpretações restritivas incompatíveis com a ordem constitucional, o que não significa generalizar, através de classificação que suplante “natureza” subjetiva, a aplicação dessa imunidade. Consolida Luís Eduardo Schoueri (2022):

Afinal, quando a sociedade, livremente, decide organizar uma entidade sem fins lucrativos, destinada à assistência social ou à educação, qualquer imposto que sobre ela incidisse implicaria o desvio de recursos dessas áreas para outras finalidades estatais.

Nessa linha, tampouco razoável o equívoco de que todo bem não diretamente utilizado na atividade-fim não sustentaria a imunidade, sendo tributável: a imunidade não se restringe apenas ao uso direto e imediato do bem na atividade-fim, mas se estende ao bem que gera renda aplicada na consecução das finalidades institucionais. Ou seja, o bem em si continua protegido, justamente porque sem ele não haveria a geração de receita imune. Sob essa ótica, restringir a

³⁴ STF, Súmula Vinculante 52: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas”.

³⁵ STF, 2ª Turma, RE 193.969-9: “Não há invocar, para o fim de ser restringida a imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade”.

imunidade ao rendimento, tributando o bem que o produz, esvaziaria o sentido constitucional da norma e contrariaria o entendimento de que a imunidade é instrumento para viabilizar a atuação da entidade em prol do bem coletivo. A análise, portanto, deve considerar o vínculo, direto ou indireto, entre o bem e a destinação de sua renda às atividades essenciais, afastando interpretações que, sob o pretexto de “uso não essencial”, imponham tributação contrária à função protetiva do próprio dispositivo. Nesse contexto, o termo “bem” não se limita ao conceito estritamente material: a expressão constitucional integra uma fórmula ampla (“patrimônio, renda e serviços”) que abrange toda a base econômica sujeita a impostos, conforme a natureza de cada tributo. Ainda, tal interpretação não significa que, quando o ônus tributário repercute financeiramente sobre pessoa diversa da OSC imune (ainda que a operação envolva bens, serviços ou receitas da entidade) haja incidência da proteção constitucional. A imunidade prevista no art. 150, inciso VI, da CF, de natureza subjetiva nas hipóteses das alíneas “a”, “b” e “c”, aplica-se exclusivamente aos beneficiários na condição de contribuintes de direito, não se estendendo a meros contribuintes de fato. O STF tem posição consolidada³⁶ no sentido de que a repercussão econômica do tributo é juridicamente irrelevante para o reconhecimento da imunidade, não sendo possível ampliar o alcance do comando constitucional para alcançar terceiros, sob pena de distorção do seu núcleo teleológico.

Assim, se a lei atribui a terceiro a sujeição passiva tributária, não há falar em extensão da imunidade, ainda que a operação, de forma mediata, envolva interesses ou atividades da entidade. A proteção constitucional limita-se a afastar a incidência de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços vinculados às finalidades essenciais da própria entidade, preservando sua capacidade de cumprir suas funções sociais, mas sem transpor os limites subjetivos definidos pela CF e reafirmados pela jurisprudência do STF.

Essa proteção se estende a todos os impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre patrimônio, renda e serviços, respeitada a vinculação, direta ou indireta, às finalidades essenciais da entidade. Abrange, portanto, não apenas tributos tradicionalmente classificados pelo CTN como incidentes sobre “patrimônio e renda”, como o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), ou sobre “serviços”, como o Imposto sobre Serviços de

³⁶ STF, Tribunal Pleno, RE 608872/MG: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”.

Qualquer Natureza (ISS), mas também aqueles cuja natureza ou capítulo de classificação no CTN seja distinto, desde que recaiam sobre bens, rendas ou serviços integrantes do patrimônio da entidade imune. Assim, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)³⁷, o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) (este último com especial relevância pelo impacto direto sobre doações e legados, conforme comentado no capítulo anterior) estão igualmente abrangidos. O mesmo raciocínio se aplica ao Imposto de Importação (II), ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), conforme entendimento consolidado pelo STF³⁸, que rechaçou a limitação baseada na classificação infraconstitucional e reconheceu que o conceito constitucional de patrimônio compreende todo o conjunto de bens e direitos da entidade. Dessa forma, o critério determinante é a destinação do bem, serviço ou receita à consecução das finalidades essenciais, e não a mera categoria administrativa do tributo prevista no CTN.

Em síntese, a imunidade a impostos constitui uma das mais expressivas limitações constitucionais ao poder de tributar, assegurando que os recursos dessas entidades sejam integralmente direcionados à consecução de suas finalidades de interesse público. Trata-se de instrumento que preserva a capacidade de atuação das entidades, afastando-as da incidência de tributos sobre seu patrimônio, renda e serviços vinculados às atividades essenciais. Tal imunidade, embora decorra diretamente do texto constitucional e opere *ex lege*, pode depender de procedimentos administrativos e comprovação formal do atendimento aos requisitos materiais previstos em lei complementar, cabendo aos entes federativos competentes avaliar o enquadramento concreto da entidade. Em certos casos, a fruição efetiva do benefício exige o reconhecimento administrativo prévio da autoridade fiscal competente, a exemplo do Estado de São Paulo, que atualmente condiciona a imunidade ao ITCMD à análise e validação pela Secretaria da Fazenda Estadual, conforme a respectiva Lei Estadual nº 10.705/2000, combinado com a Portaria CAT nº 15/2003. Outros entes, como o Estado do Rio de Janeiro, adotam procedimento mais direto, dispensando reconhecimento prévio mediante certificação, conforme

³⁷ STF, 2ª Turma, AI 535.922-AgR: “A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, compreende as aquisições de produtos no mercado interno, desde que os bens adquiridos integrem o patrimônio dessas entidades beneficentes”.

Com relação ao mercado interno, RE 210.251 - EDv/SP.

³⁸ STF, 1ª Turma, RE 243807/SP: “A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos”.

STF, AI 718983/SP: “Esta Corte já decidiu que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição federal também abrange os investimentos financeiros das entidades a que se refere”.

a respectiva Lei Estadual nº 7.174/2015, o que evidencia a ausência de uniformidade entre as esferas federativas quanto à operacionalização do direito constitucionalmente assegurado.

2.1.1.2 Imunidade de contribuições sociais

Ao tratar da seguridade social e de suas fontes de financiamento, a CF estabeleceu no art. 195, §7º, uma regra segundo a qual “*são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei*”. Embora o texto constitucional utilize a expressão “isentas”, consolidou-se na doutrina e na jurisprudência do STF o entendimento de que se trata, em verdade, de imunidade tributária, e não de mera isenção³⁹. Tal qualificação decorre da natureza constitucional da norma, que afasta a própria competência tributária da União para instituir a exação sobre essas entidades, tratando-se, portanto, de limitação ao poder de tributar, e não de simples benefício fiscal concedido por ato do legislador ordinário, como a isenção propriamente dita. Conforme doutrina, a referência à “isenção” é resultado de uma impropriedade técnica, fruto da transposição acrítica de conceitos de legislações pretéritas para o texto constitucional de 1988, sem correspondência com o regime jurídico efetivamente instituído.

A razão de ser dessa imunidade está vinculada à função social desempenhada pelas entidades classificadas como “beneficentes de assistência social”, que atuam em consonância com as finalidades constitucionalmente qualificadas, como saúde, educação e assistência social. Nessas hipóteses, entende o constituinte que, ao secundarem a atuação do Estado na realização de direitos sociais, tais entidades já contribuem, de forma indireta e relevante, para a seguridade social, não se justificando a imposição das contribuições que justamente têm por objetivo financiar tais atividades. Essa vedação à tributação tem, assim, fundamento não apenas no princípio da solidariedade, mas também na proteção à liberdade de atuação e na preservação dos valores sociais tutelados pela CF, projetando sobre tais instituições o manto protetivo da imunidade para que seus recursos sejam integralmente aplicados nas finalidades essenciais, sem esse ônus contributivo.

Nesse contexto, incluem-se, por exemplo, hospitais filantrópicos e Santas Casas, estabelecimentos de ensino sem fins lucrativos, e organizações voltadas à proteção da família, maternidade, infância, adolescência e velhice, bem como à integração de pessoas com

³⁹ Cf. nota 30 deste capítulo.

deficiência à vida comunitária e ao mercado de trabalho. O STF, inclusive, também reconheceu que entidades religiosas podem ser enquadradas como instituições de assistência social para fins de fruição da imunidade, quando comprovada a vinculação de sua atuação a finalidades sociais constitucionalmente qualificadas⁴⁰.

A fruição da imunidade não é automática: depende do atendimento a requisitos expressamente previstos em lei. A própria norma constitucional condiciona o afastamento da tributação ao cumprimento de “*exigências estabelecidas em lei*”, o que, por longos anos, gerou controvérsia quanto à natureza desse diploma normativo, em que pese essa questão já ter sido esclarecida na doutrina⁴¹. Durante esse período, vigorou a Lei nº 12.101/2009, de natureza ordinária, que regulamentava o CEBAS e estabelecia condições para o reconhecimento da imunidade às contribuições sociais. Tal opção legislativa, contudo, foi objeto de intenso debate doutrinário e jurisprudencial, pois, ao impor requisitos materiais para o gozo da imunidade, especialmente no tocante às áreas de atuação, aplicação de recursos e manutenção de serviços gratuitos, extrapolava a competência reservada constitucionalmente à lei complementar.

A consolidação do entendimento sobre a natureza jurídica da imunidade das entidades beneficentes de assistência social decorreu de longo processo interpretativo que culminou no Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, julgado pelo STF sob o Tema 32 de Repercussão Geral. Naquela oportunidade, a Corte enfrentou a controvérsia relativa à natureza do benefício previsto no art. 195, §7º, da CF, o qual, embora redigido sob a expressão “isenção”, consagra uma verdadeira imunidade tributária, isto é, uma limitação constitucional ao poder de tributar. Nesse aspecto, o STF reconheceu que, sendo a imunidade uma vedação ao próprio exercício da competência tributária, sua regulamentação não pode ser feita por lei ordinária, como era feito anteriormente, mas exige lei complementar⁴², conforme a reserva material expressa no art. 146, inciso II, da CF. Essa decisão representou um divisor de águas na evolução normativa da matéria. Até então, conforme destacado supra, vigorava a Lei nº 12.101/2009, de natureza ordinária, entretanto, o STF reconheceu que tal diploma excedia sua competência ao inovar sobre condições substanciais do benefício, usurpando matéria reservada à lei complementar.

⁴⁰ STF, Tribunal Pleno, RE 630790/SP: “As entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, que abrangerá não só os impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, mas também os impostos sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários”.

⁴¹ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros, 2013, p. 971.

⁴² STF, Tribunal Pleno, RE 566622/RS: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas”.

Foram, assim, declarados inconstitucionais diversos dispositivos dessa lei ordinária e de outras normas correlatas que, sob o pretexto de regulamentar a certificação, criavam entraves indevidos à fruição da imunidade, dificultando, conseqüentemente: i) a obtenção do CEBAS pelas entidades; e ii) a perpetuação de suas ações assistenciais à população.

O alcance objetivo da imunidade é amplo, compreendendo todas as contribuições sociais de seguridade instituídas no exercício da competência do art. 195, incisos I a V, da CF, bem como aquelas criadas no exercício da competência residual do §4º do mesmo dispositivo.

Entre as exações abrangidas, quanto à *“folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”* (art. 195, inciso I, alínea “a”), destacam-se: i) as contribuições previdenciárias patronais ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), incluindo o Risco Ambiental do Trabalho (RAT); e ii) contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) sobre a folha de salários.

Quanto às exações à *“receita ou faturamento”* (art. 195, inciso I, alínea “b”), destacam-se: i) o PIS sobre a receita; ii) a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre a receita; e iii) a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre o superávit.

Em síntese, a imunidade às contribuições sociais conferida às entidades beneficentes de assistência social, formalmente certificadas pelo CEBAS, representa instrumento constitucional de elevada relevância na preservação e fortalecimento do papel dessas organizações na concretização de direitos fundamentais. Seu regime jurídico, embora condicionado ao cumprimento rigoroso de requisitos legais e formais, visa assegurar que a totalidade dos recursos dessas entidades seja destinada ao interesse público, afastando ônus contributivo que comprometeria sua atuação. Importa ressaltar, inclusive, tal imunidade não constitui privilégio, mas sim mecanismo de incentivo e de justiça social, em consonância com o princípio da solidariedade, integrando o conjunto das limitações constitucionais ao poder de tributar como garantia material da efetividade das políticas públicas de seguridade social.

2.1.2 Isenções

Dada a sua natureza infraconstitucional, a isenção tributária distingue-se da imunidade

por operar no plano do exercício da competência tributária⁴³, e não em sua delimitação. Ela é instituída por lei ordinária no exercício da competência tributária atribuída pela CF aos entes federativos, de modo que se caracteriza por ser uma espécie de exclusão do crédito tributário, conforme o art. 175, inciso I, do CTN. Diferentemente da imunidade, ela não impede a criação do tributo, mas dispensa seu pagamento em situações específicas previstas em lei, motivada por razões de conveniência pública, vinculada à função extrafiscal dos tributos e ao princípio da legalidade estrita. Trata-se, assim, de uma exclusão legal do crédito tributário que, a princípio, seria devido, podendo ser entendidas como verdadeiro favor legal (ou renúncia fiscal), passíveis de revogação pelo legislador infraconstitucional a qualquer momento.

Nesse sentido, a concessão de isenções tributárias obedece às balizas do art. 150, §6º, da CF, que exige lei específica (federal, estadual ou municipal) para tratar da matéria. Em razão do princípio da legalidade e da tipicidade tributária, o benefício fiscal só pode existir nos limites expressamente definidos pela norma que o concede, devendo indicar as condições, requisitos e prazos de sua fruição, bem como o tributo ao qual se aplica.

No âmbito do Terceiro Setor, as isenções tributárias são absolutamente relevantes para organizações que não estão abrangidas pelas imunidades constitucionais, como aquelas voltadas ao meio ambiente, à cultura, ao esporte ou a outras áreas de interesse público, pois assumem papel essencial na promoção da equidade tributária, possibilitando uma melhor sustentação financeira. Para usufruírem desses benefícios, as entidades devem comprovar o cumprimento de requisitos formais e materiais diversos, previstos pelas legislações específicas de cada tributo, que condicionam à observância das respectivas obrigações acessórias e fiscais pertinentes.

Outro aspecto relevante refere-se à revogabilidade das isenções, tema que, embora consolidado na doutrina quanto à inexistência de direito adquirido a benefício fiscal⁴⁴, em razão do efeito do ato administrativo como identificador de incidência da norma isentiva, foi objeto de debate no STF ao longo dos anos⁴⁵, quanto à aplicação do princípio da anterioridade em caso de supressão do favor legal. Conforme Schoueri (2022), a posição doutrinária mais moderna, entretanto, passou a rechaçar essa concepção reducionista, consolidando entendimento de que a revogação da isenção não apenas extingue um favor fiscal, mas recompõe o alcance da norma

⁴³ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros, 2013, p. 984.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros, 2010, p. 244.

⁴⁵ STF, Súmula 615: “O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM”.

de incidência, ampliando o espectro de tributação e, portanto, majorando a carga tributária, de modo que essa mudança de paradigma teórico foi progressivamente assimilada pela jurisprudência do STF, que passou a reconhecer que a revogação de isenções ou benefícios fiscais deve observar o princípio da anterioridade tributária, na medida em que produz, na prática, efeito equivalente à criação ou aumento de tributo⁴⁶. Assim, ainda que a norma revogatória não institua formalmente nova hipótese de incidência, ela acarreta agravamento da posição jurídica do contribuinte, exigindo, portanto, o mesmo intervalo temporal de adaptação que inspira o princípio da anterioridade.

Assim, a revogação de uma isenção não pode ser compreendida como mero retorno à exigibilidade de um tributo preexistente, mas como verdadeira inovação normativa no plano da incidência tributária, pois altera o campo de abrangência da norma de tributação e amplia a carga fiscal suportada pelo contribuinte. Tal compreensão alinha-se aos efeitos reconhecidos pela jurisprudência contemporânea do STF, que, ainda que não tenha formalmente revisitado a discussão teórica sobre a natureza jurídica da isenção, passou a aplicar o princípio da anterioridade tributária sempre que a supressão do benefício implicar majoração de tributo.

2.1.2.1 Isenção de impostos

Considerando que as isenções tributárias aplicáveis às OSCs são disciplinadas por leis específicas, é necessário avaliar o regime previsto por cada norma, para verificação das hipóteses.

2.1.2.1.1. Impostos federais

a) Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)

A isenção do IRPJ é concedida nos termos do art. 15, combinado com o art. 12 da Lei Federal nº 9.532/1997, sem necessidade de reconhecimento prévio ou procedimento administrativo perante a RFB. São alcançadas pela isenção as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico, bem como as associações civis que prestem os serviços para os quais foram constituídas e os coloquem à disposição de seus associados ou beneficiários, desde que observem os requisitos legais de não distribuição de resultados,

⁴⁶ STF, AgRg nos Embargos de Divergência no AgRg no RE 564225/RS, Tribunal Pleno.

escrituração regular e aplicação integral dos recursos nas finalidades institucionais.

b) Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)

Ainda que isentas do IRPJ, as entidades permanecem sujeitas à retenção do IRRF incidente sobre rendimentos de capital, especialmente aqueles decorrentes de aplicações financeiras. O art. 15, §2º, da Lei Federal nº 9.532/1997 expressamente exclui da isenção “*os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável*”, de modo que tais receitas, quando auferidas, configuram fato gerador autônomo e tributável. Essa restrição, ainda que aparentemente reforce o “caráter finalístico” da norma isentiva, limitando-a às atividades diretamente relacionadas aos objetivos institucionais da entidade, é plenamente passível de críticas, especialmente quando analisada sob a ótica finalista da perpetuação das ações das entidades.

c) Imposto de Importação (II)

No tocante ao II, a legislação federal e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconhecem hipóteses específicas de isenção para entidades culturais e instituições científicas. Os arts. 2º e 3º da Lei Federal nº 8.032/1990 (Lei de Isenção ao II) asseguram o benefício às entidades de finalidade eminentemente cultural, conforme confirmado nos Recursos Especiais nº 1.100.912/RJ e nº 262.590/CE. Além disso, as Instituições Científicas, Tecnológicas e de Inovação (ICTs) gozam de isenção específica prevista no art. 2º, inciso I, alínea “e”, do referido diploma, quando a importação se destinar a fins de pesquisa científica e tecnológica. Para as demais entidades sem enquadramento expresso na norma, o imposto permanece devido.

d) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

A isenção do IPI incide sobre produtos industrializados por instituições de educação ou de assistência social que se destinem exclusivamente a uso próprio ou à distribuição gratuita a seus educandos ou assistidos, nos termos do art. 54, inciso I, do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI). A finalidade da norma é preservar o caráter social das atividades de tais instituições, evitando a oneração de bens produzidos no cumprimento de suas funções assistenciais e educacionais. Entretanto, para entidades que não se enquadram nesse perfil, o imposto é exigível.

e) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)

As operações financeiras realizadas por OSCs, como movimentações bancárias, crédito, câmbio ou seguros, não estão abrangidas por isenção legal específica, razão pela qual o IOF é integralmente incidente. A ausência de previsão expressa reflete a natureza arrecadatória e extrafiscal do imposto, bem como a consolidada política de governo restritiva de concessão de isenções sobre operações financeiras.

f) Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR)

No que se refere ao ITR, a Lei Federal nº 9.393/1996 não contempla isenção para entidades sem fins lucrativos. Assim, ainda que o imóvel rural pertença a uma OSC, a tributação permanece aplicável, salvo se o bem estiver vinculado a finalidade essencial que possa justificar o reconhecimento de imunidade constitucional, hipótese que, entretanto, demanda análise casuística e não decorre automaticamente da condição de entidade sem fins lucrativos. De forma geral, o imposto é aplicado às OSCs.

g) Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)

Por fim, o IGF, previsto no art. 153, inciso VII, da CF, ainda não foi regulamentado por lei complementar, inexistindo, portanto, hipótese de incidência ou de isenção aplicável no plano federal.

2.1.2.1.2. Impostos estaduais

O Estado de São Paulo concentra o maior número de OSCs do país (por faixa de Estado), com 188.364⁴⁷ entidades registradas, segundo dados do MOSC, plataforma mantida pelo IPEA, conforme abordado anteriormente. Nesse sentido, para a análise das isenções estaduais, a escolha justifica-se pela representatividade do Estado no cenário nacional e pela robustez do seu arcabouço normativo tributário, que fornece parâmetros relevantes para compreensão da matéria. A análise das demais unidades federativas, nas quais o regime jurídico-tributário pode apresentar variações significativas, não será aqui desenvolvida, tendo em vista a natureza comparativamente extensa e dispersiva dessa tarefa frente aos objetivos e recortes do presente

⁴⁷ MOSC – Mapa das Organizações da Sociedade. Disponível em <https://mapaosc.ipea.gov.br/>. Acesso em 19 out. 2025.

estudo.

a) Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD)

O ITCMD é um imposto de competência estadual cuja incidência recai sobre a transmissão gratuita de bens ou direitos, seja por herança ou doação. No Estado de São Paulo, as entidades sem fins lucrativos não estão automaticamente isentas do imposto, sendo necessário o reconhecimento formal da isenção mediante processo administrativo. A Lei Estadual nº 10.705/2000, combinada com a Portaria CAT nº 15/2003, estabelecem o procedimento de requerimento junto ao Delegado Regional Tributário da Secretaria da Fazenda e Planejamento Estadual, ao qual a OSC deve demonstrar documentalmente sua natureza institucional, finalidade não lucrativa e destinação social dos bens ou valores recebidos. Assim, o procedimento de reconhecimento da isenção, no respectivo Estado, funciona como etapa necessária para garantir a segurança jurídica na aplicação do benefício fiscal.

b) Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

No tocante ao ICMS, o regime jurídico do Estado de São Paulo é restritivo quanto às hipóteses de isenção. A Lei Estadual nº 6.374/1989, que institui o imposto, prevê apenas duas hipóteses de isenção expressas⁴⁸, nenhuma delas diretamente voltada a entidades sem fins lucrativos. Entretanto, o Decreto Estadual nº 45.490/2000 (Regulamento do ICMS – RICMS/SP), em seu Anexo I, contempla situações específicas em que o benefício pode ser reconhecido, possibilitando avaliação da correspondência da atividade realizada pela OSC com a política tributária estadual. Assim, é necessário realizar a análise casuística de cada operação, de modo a verificar se o bem ou serviço negociado se enquadra em alguma hipótese de isenção expressa, de modo que, na ausência de previsão específica, prevalece a regra geral de incidência do imposto.

c) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

O IPVA, instituído pela Lei Estadual nº 13.296/2008, também admite hipóteses restritas de isenção. O art. 13 do referido diploma prevê várias categorias para a isenção de veículos automotores, no entanto, não prevê isenção expressa para OSCs, de modo que, quando não

⁴⁸ Cf. art. 5º, §4º, “1” e “2”, do referido diploma.

aplicável as hipóteses já existentes, o imposto permanece devido.

2.1.2.1.3. Impostos municipais

Seguindo na linha definida anteriormente, o Município de São Paulo concentra o maior número de OSCs do país (por faixa de Município), totalizando 58.458⁴⁹ entidades ativas. A escolha permite examinar, portanto, o regime de isenção previsto no Município que concentra a maior quantidade de OSCs, servindo de relevante material avaliativo.

a) Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)

A incidência do IPTU constitui regra geral no Município de São Paulo, sendo a isenção restrita às hipóteses previstas em lei. Nos termos do art. 2º, combinado com o art. 4º da Lei Municipal nº 17.719/2021, é possível a concessão de isenção a imóveis, no entanto, essas isenções não decorrem automaticamente da condição de entidade sem fins lucrativos. Além disso, o art. 18, inciso II, alínea “b”, da Lei Municipal nº 6.989/1966 prevê a isenção para imóveis “*de entidades culturais, observado o disposto em Lei federal complementar quanto às instituições de educação ou de assistência social*”. Importa ressaltar que a avaliação da isenção deve abranger, inclusive, as eventuais taxas incidentes sobre o imóvel, como as de água, esgoto ou iluminação pública, as quais não se confundem com o imposto e podem possuir regime jurídico distinto.

b) Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)

O ITBI incide, como regra, sobre a transmissão onerosa de propriedade imobiliária. No Município de São Paulo, a Lei Municipal nº 11.154/1991, em seu art. 5º, atribui ao Poder Executivo a competência para dispor sobre as hipóteses de isenção, sem, contudo, elencá-las expressamente em seu texto. Assim, prevalece a regra geral de incidência do imposto.

c) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

Quanto ao ISS, a regra geral é de incidência, com alíquotas que variam entre 2 e 5%, conforme o tipo de serviço listado na Lei Municipal nº 13.701/2003. A inexistência de hipótese isentiva específica implica a tributação integral das atividades, mesmo quando exercida por

⁴⁹ MOSC – Mapa das Organizações da Sociedade. Disponível em <https://mapaosci.ipea.gov.br/>. Acesso em 19 out. 2025.

entidade sem fins lucrativos, ressalvada a hipótese de imunidade constitucional aplicável aos serviços, conforme art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF.

2.1.2.2 Isenção de contribuições sociais

Com relação às contribuições sociais, as entidades sem fins lucrativos voltadas às demais finalidades que não sejam “saúde, educação ou assistência social”, não estão abrangidas pela imunidade constitucional, razão pela qual dependem de dispensas legais de pagamento concedidas no plano infraconstitucional.

a) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A CSLL é uma contribuição incidente sobre o resultado positivo das pessoas jurídicas, mas, para as entidades isentas, verifica-se a ausência de fato gerador, uma vez que estas não têm finalidade lucrativa e não distribuem resultados. Assim, o art. 15 da Lei nº 9.532/1997 confere isenção da CSLL “*as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos*”.

b) Programa de Integração Social (PIS)

Quanto ao PIS, as “*instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações*” estão sujeitas a uma alíquota reduzida de 1% sobre a folha de salários, conforme art. 13, inciso IV, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, combinado com o art. 8º, inciso II, da Lei nº 9.715/1998.

No que tange ao PIS incidente sobre a receita, há isenção das “receitas próprias”, isto é, aquelas vinculadas às atividades finalísticas previstas no estatuto social e que não tenham caráter contraprestacional direto, conforme art. 23, §1º, da Instrução Normativa (IN) 2.121/2022, reforçado pela Solução de Consulta COSIT (SC) nº 58/2021. Assim, doações, anuidades, contribuições de associados e outras receitas diretamente vinculadas ao objeto social da entidade sem fins lucrativos não sofrem incidência da contribuição, enquanto receitas decorrentes de atividades acessórias, comerciais ou de aplicações financeiras permanecem tributadas.

c) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)

A Cofins segue regime semelhante ao do PIS. As entidades isentas estão dispensadas do recolhimento da Cofins apenas quanto às receitas próprias vinculadas às suas finalidades institucionais, conforme o art. 14, inciso X, da MP nº 2.158-35/2001. Para as demais receitas, há incidência da Cofins com base no regime não cumulativo, à alíquota de 7,6%, conforme o art. 2º da Lei nº 10.833/2003.

Cumprir observar que, nos termos do Decreto nº 8.426/2015, as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre rendimentos de aplicações financeiras de pessoas jurídicas não cumulativas foram restabelecidas para 0,65% e 4%, respectivamente, e o STF, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.342, concluiu pela plena validade do posterior Decreto nº 11.374/2023, que restabeleceu essas alíquotas, consolidando sua vigência desde 2015.

2.2 Incentivos fiscais

Os incentivos fiscais constituem uma das manifestações da função extrafiscal do tributo, por meio da qual o Estado utiliza o sistema tributário não apenas como ferramenta arrecadatória, mas como mecanismo de indução de condutas econômicas e sociais desejadas. Os incentivos representam, em essência, renúncias de receita juridicamente autorizadas por lei infraconstitucional, pelas quais o Poder Público abdica de parcela de sua arrecadação potencial em prol de finalidades constitucionalmente relevantes.

As OSCs, enquanto entidades privadas sem fins lucrativos e de finalidade pública, ocupam posição central no sistema brasileiro de fomento indireto via incentivos fiscais. A atuação dessas organizações permite ao Estado delegar parcialmente a execução de políticas públicas, fomentando ações descentralizadas, de maior capilaridade, inovação e eficiência social. Dessa forma, as OSCs funcionam como vetores de políticas públicas não estatais, legitimadas pela confiança pública e pela proximidade com as comunidades atendidas.

Ao permitir que contribuintes destinem parte de seus recursos a iniciativas de interesse público por meio de deduções fiscais, o Estado suaviza parcialmente a rigidez de seu sistema arrecadatório, introduzindo um elemento de escolha dentro de um modelo que, por natureza, permanece compulsório. Ainda que o incentivo fiscal represente uma forma de reaproximação

entre a tributação e a vontade individual, trata-se de um espaço de autonomia limitado e condicionado pela estrutura normativa estatal. Assim, a lógica de “cooperação fiscal” traduz menos uma cessão de poder e mais um ajuste pragmático do controle tributário, reconhecendo que a participação voluntária do contribuinte pode produzir efeitos sociais mais eficientes do que a mera coerção arrecadatória. Em termos conceituais, o incentivo fiscal não elimina a natureza impositiva do tributo, mas introduz nuances de liberdade dentro de um sistema essencialmente coercitivo, aproximando, ainda que imperfeitamente, a tributação de um modelo mais consentido e menos intervencionista.

Nesse sentido, os incentivos fiscais se materializam em isenções, deduções, reduções de base de cálculo ou compensações tributárias, todas previstas em leis ordinárias específicas, conforme a reserva do art. 150, §6º, da CF. No contexto das OSCs, destacam-se dois grandes grupos de incentivos: i) incentivos fiscais genéricos; e ii) incentivos fiscais vinculados a projetos específicos.

Com relação à primeira espécie, a Lei nº 9.249/1995, conforme redação do art. 13, §2º, inciso III, determina incentivos fiscais que concedem deduções na apuração do IRPJ e da CSLL a pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real, que destinam parte de seus lucros operacionais a entidades sem fins lucrativos. O referido diploma permite que até 2% do lucro operacional seja deduzido da base de cálculo, desde que a entidade beneficiária aplique os recursos integralmente em suas finalidades institucionais e não distribua lucros, dividendos ou vantagens a dirigentes.

No que diz respeito à segunda espécie, a legislação brasileira também instituiu incentivos setoriais, em que a dedução fiscal está condicionada à aplicação dos recursos em projetos previamente aprovados por órgãos públicos competentes. Entre os principais instrumentos normativos, destacam-se as seguintes modalidades federais: i) Lei nº 8.313/1991 (Lei Rouanet), que permite dedução de até 4% do IRPJ devido em apoio a projetos culturais; ii) Lei nº 11.438/2006 (Lei de Incentivo ao Esporte), que possibilita dedução de até 2% (ou até 4% para projetos de inclusão social pelo esporte) do IRPJ devido; iii) Lei nº 8.685/1993 (Lei do Audiovisual), que autoriza dedução de até 4% do IRPJ devido para investimentos em obras cinematográficas e audiovisuais; iv) Lei nº 14.564/2023 (PRONON e PRONAS/PCD), que permitem deduções de até 1% do IRPJ devido para cada programa, em apoio a projetos voltados à atenção oncológica e à pessoa com deficiência; v) Lei nº 8.069/1990 (Fundos da Criança e do Adolescente) e Lei nº 12.213/2010 (Fundo do Idoso), que permitem destinação de até 1% do

IRPJ devido a fundos públicos vinculados aos Conselhos de Direitos; e vi) Lei nº 14.260/2021 (Lei de Incentivo à Reciclagem), que possibilita dedução de até 1% do IRPJ devido para projetos de economia circular e sustentabilidade ambiental.

Assim, do ponto de vista constitucional, os incentivos fiscais ao Terceiro Setor operam como instrumentos de concretização da função social do tributo, alinhados aos princípios da solidariedade, da capacidade contributiva e da subsidiariedade. A desoneração fiscal não configura renúncia arbitrária de receitas, mas uma forma de otimizar o gasto público por meio de atores privados qualificados. Sob o prisma econômico, esses mecanismos reduzem a assimetria entre a capacidade financeira do Estado e a demanda social crescente, permitindo que empresas e cidadãos se tornem coprodutores de bens públicos. A manutenção e o aprimoramento dos incentivos, portanto, não apenas fortalecem a sustentabilidade das OSCs, mas também estimulam a formação de uma cultura de doação estruturada e contínua, em benefício do ecossistema filantrópico brasileiro.

2.3 Impacto da tributação na sustentabilidade financeira das OSCs

A tributação das OSCs apresenta reflexos diretos sobre sua sustentabilidade financeira e, conseqüentemente, sobre sua capacidade de continuidade e de expansão das atividades de interesse público que desempenham. Diferentemente das pessoas jurídicas empresariais, cuja atuação se orienta pela lógica da lucratividade e da acumulação de capital, as OSCs operam sob a premissa da não distribuição de resultados, reinvestindo integralmente seus recursos na consecução de suas finalidades estatutárias. Essa característica estrutural as posiciona em um patamar jurídico-econômico distinto, que justifica a adoção de regimes tributários diferenciados e mecanismos de desoneração voltados à preservação de sua função social.

A incidência tributária plena sobre as OSCs implicaria, na prática, a erosão de suas receitas institucionais, comprometendo a destinação integral dos recursos às atividades-fim e reduzindo a efetividade das políticas públicas que tais entidades complementam ou executam. Nesse contexto, as imunidades e isenções tributárias não configuram privilégios, mas sim instrumentos constitucionais e legais de fomento, voltados à manutenção da atuação dessas organizações em áreas onde o Estado não alcança plenamente, como a promoção da cultura, a assistência social, a saúde, a educação, o meio ambiente e os direitos humanos. Tais benefícios funcionam como mecanismos de justiça fiscal compensatória, reconhecendo que a contribuição

das OSCs à coletividade substitui, em parte, a própria atuação estatal.

Além disso, o regime de desoneração tributária contribui para o fortalecimento da governança institucional e da capacidade operacional das OSCs, permitindo a destinação de recursos à ampliação de programas realizados. Do contrário, a ausência de tratamento tributário adequado gera desequilíbrios financeiros estruturais, levando à dependência excessiva de transferências públicas, à limitação de projetos e à inviabilidade da autonomia institucional.

Dessa forma, observa-se que a tributação deve ser compreendida sob a ótica da equidade e da funcionalidade social da tributação, e não apenas sob a perspectiva arrecadatória. O regime tributário conferido a essas entidades, por meio de imunidades e isenções, traduz a tentativa de efetivação do princípio da solidariedade e a busca por um sistema tributário mais progressivo e socialmente orientado, em consonância com os objetivos fundamentais da República, previstos no art. 3º da CF. Nesse sentido, o adequado equilíbrio entre dever fiscal e função social representa condição essencial para a manutenção da sustentabilidade econômica e institucional no âmbito do Terceiro Setor.

3 REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO

A Reforma Tributária do Consumo, consagrada pela EC nº 132/2023 e regulamentada pela LC 214/2025, representa atualmente a mais profunda reestruturação do sistema tributário brasileiro desde a Constituição de 1988. O novo modelo altera substancialmente a forma de tributação sobre bens e serviços, substituindo o mosaico de tributos atuais, como o PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS, por um sistema de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, conforme art. 1º, incisos I e II, da LC 214/2025.

O processo legislativo que culminou nessa reforma é resultado de quase três décadas de debates e amadurecimento institucional. Iniciado ainda nos anos 1990, o projeto foi consolidado pelo Projeto de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019. A regulamentação complementar, detalhada pela LC nº 214/25 e pelo PLP nº 108/2024 (em tramitação final no Congresso Nacional), estrutura as regras de transição, implementação e repartição das receitas, com início gradual em 2026 e plena vigência prevista para 2033.

A lógica central da reforma repousa sobre dois objetivos interdependentes: a simplificação do sistema tributário e a promoção de maior justiça fiscal⁵⁰. Em sua concepção formal, o modelo pretende reduzir o número de tributos incidentes sobre o consumo, uniformizar a base de cálculo, eliminar a cumulatividade e assegurar a tributação no destino, superando o paradigma da guerra fiscal e os elevados custos de conformidade que oneram o setor produtivo. No entanto, cabe ressaltar que, ao propor um arranjo mais racional de arrecadação, o Estado reafirma seu papel de mediador central da economia, perpetuando o monopólio sobre a tributação e a redistribuição, ainda que sob o discurso da eficiência e ineditismo⁵¹.

Em termos teóricos, a reforma traduz uma tentativa de racionalizar a coerção fiscal, substituindo a multiplicidade de exigências formais por um sistema de cobrança mais previsível e de menor custo social. Busca-se, com isso, mitigar a regressividade estrutural da tributação

⁵⁰ Entenda a Reforma Tributária do Consumo. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/programas-e-atividades/reforma-consumo/entenda>. Acesso em 20 out. 2025.

⁵¹ Ministério da Fazenda destaca importância e ineditismo do Comitê Gestor do IBS. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/junho/ministerio-da-fazenda-destaca-importancia-e-ineditismo-do-comite-gestor-do-ibs>. Acesso em 20 out. de 2025.

brasileira⁵², sem, contudo, abdicar da lógica de extração compulsória que caracteriza o regime tributário moderno. Assim, a “justiça fiscal” projetada pela reforma se realiza não na redução da intervenção estatal, mas na sua tentativa de sofisticação operacional, reforçando o ideal de que a coerção, quando tornada mais eficiente, pode se confundir com justiça distributiva.

O novo Imposto Seletivo (IS), introduzido pela EC nº 132/2023, surge como o tributo de natureza extrafiscal destinado a desestimular o consumo de bens e serviços considerados nocivos à saúde ou ao meio ambiente. A justificativa oficial repousa sobre o ideal de “tributação virtuosa”⁵³, em que o Estado assume o papel de agente moralizador do mercado e orientador de comportamentos individuais. Trata-se de uma lógica tributária que ultrapassa o simples financiamento das políticas públicas, para adentrar a esfera da regulação dos hábitos e preferências sociais. Embora revestido de finalidade social e ambiental, o IS acaba representando uma forma de paternalismo fiscal institucionalizado: a extrafiscalidade, tradicionalmente compreendida como instrumento legítimo de intervenção estatal no domínio econômico, converte-se aqui em ferramenta de controle indireto sobre a autonomia do consumidor e sobre as escolhas produtivas do setor privado. O Estado, sob o argumento de proteção coletiva, define quais bens são moralmente aceitáveis, deslocando o eixo da tributação da arrecadação para o condicionamento comportamental.

Essa configuração revela uma contradição inerente: ao mesmo tempo em que o discurso oficial da reforma exalta a inovação⁵⁴, o IS reforça uma estrutura tributária de tutela estatal, na qual a liberdade individual é relativizada em nome de fins supostamente superiores. O princípio da neutralidade tributária⁵⁵, que deve orientar a reforma, pode ceder espaço à seletividade moral das alíquotas. Na prática, o contribuinte continua sendo compelido a financiar, por meio de escolhas induzidas, as prioridades normativas definidas pelo Estado, em razão de mecanismo de coerção indireta que disfarça a intervenção sob o manto da responsabilidade social.

Assim, embora o IS seja apresentado como uma inovação compatível com as tendências

⁵² Brasil terá economia muito mais arrumada em 2026, diz Haddad. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/janeiro/brasil-tera-economia-muito-mais-arrumada-em-2026-diz-haddad>. Acesso em 20 out. de 2025.

⁵³ Diretor do Ministério destaca avanços sociais e de sustentabilidade que virão com novo sistema. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/junho/diretor-do-ministerio-destaca-avancos-sociais-e-de-sustentabilidade-que-virao-com-novo-sistema>. Acesso em 20 out. de 2025.

⁵⁴ Congresso da Receita Federal debate eficácia, legitimidade e inovação no sistema tributário. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/novembro/congresso-da-receita-federal-debate-eficacia-legitimidade-e-inovacao-no-sistema-tributario>. Acesso em 20 out. de 2025.

⁵⁵ Cf. art. 156-A, § 1º, da CF.

globais de governança ambiental e social, sua essência permanece tributária: a transferência compulsória de riqueza legitimada por um ideal moral. O Estado, nesse contexto, reafirma sua função de árbitro das condutas privadas, não mais apenas para arrecadar, mas para modelar comportamentos, o que, sob a ótica de uma economia de livre iniciativa, constitui uma forma sutil de regressão da liberdade sob a aparência de progresso civilizatório.

A instituição do IBS e da CBS representa o núcleo operativo da reforma. A promessa é de neutralidade econômica⁵⁶, isto é, que a tributação não interfira nas decisões de produção, investimento ou consumo. A uniformização de regras e alíquotas, sob o argumento de simplificação, tende a concentrar competência decisória em estruturas administrativas complexas, como o Comitê Gestor do IBS, que implementa uma coordenação tecnocrática de alcance nacional. Em nome da eficiência, reforça-se o aparato estatal de controle e arrecadação, reduzindo o espaço da autodeterminação tributária dos governos locais e, em sentido mais amplo, da sociedade civil sobre os fluxos de riqueza que gera.

A lógica do IVA dual também carrega um paradoxo: quanto mais eficiente e abrangente se torna o sistema⁵⁷, menos perceptível se torna o custo da tributação. Ao deslocar o peso tributário para cada etapa da cadeia produtiva, o IBS e a CBS distribuem o ônus fiscal de modo fragmentado, dificultando a percepção do contribuinte final. Essa invisibilidade, ainda que tecnicamente vantajosa, dilui a percepção de coerção e naturaliza o tributo como parte do preço, representando forma sofisticada de extração fiscal, pois reduz a resistência social ao imposto.

A unificação dos tributos de consumo também representa uma mudança simbólica: o Estado abdica de múltiplas faces tributárias para assumir uma única presença totalizante, aparentemente racional e harmônica, mas dotada de maior poder de arrecadação e vigilância⁵⁸. A promessa de simplificação, portanto, deve ser lida com cautela, não como sinal de retração estatal, mas de aperfeiçoamento do mecanismo de controle tributário⁵⁹, que se torna mais

⁵⁶ Um bom modelo tributário é aquele que distorce o mínimo possível a atividade econômica, afirma Bernard Appy. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/marco/um-bom-modelo-tributario-e-aquele-que-distorce-o-minimo-possivel-a-atividade-economica-afirma-bernard-appy>. Acesso em 20 out. de 2025.

⁵⁷ Modelo de federalismo faz do Brasil um caso especial entre os países que adotam o IVA, diz Appy. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/dezembro/modelo-de-federalismo-faz-do-brasil-um-caso-especial-entre-os-paises-que-adotam-o-iva-diz-appy>. Acesso em 20 out. de 2025.

⁵⁸ “Um avanço monumental em relação ao sistema atual”, avalia Appy sobre a regulamentação da reforma. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/dezembro/201cum-avanco-monumental-em-relacao-ao-sistema-atual201d-avalia-appy-sobre-a-regulamentacao-da-reforma>. Acesso em 20 out. de 2025.

⁵⁹ Secretário Bernard Appy tranquiliza o setor privado sobre cobrança de IBS e CBS. Disponível em:

eficiente, automatizado e menos contestável, isto é, a reforma simplifica o cumprimento do dever fiscal, mas não reduz a presença do Estado, de modo que estimula menor percepção de custo e espaço para o dissenso.

Nesse sentido, à luz da ordem econômica constitucional de 1988, o Estado moderno, ainda que formalmente público, continua a operar sob a lógica da hegemonia econômica, reproduzindo desigualdades estruturais por meio de mecanismos de legitimidade normativa. A reforma ilustra o risco de neutralização da autonomia institucional das OSCs, que passam a depender menos de políticas regionais e mais de decisões centralizadas, frequentemente distantes das realidades locais que pretendem regular.

Entretanto, à semelhança da “ordem econômica do dever-ser” formulada por Grau (2010), a reforma também contém um potencial emancipador. Ao constitucionalizar a imunidade do ITCMD e ao desvincular o CEBAS da imunidade sobre a CBS, o novo sistema reconhece, ainda que parcialmente, a importância das entidades filantrópicas como instrumentos de concretização da justiça social fora da estrutura estatal.

Assim, o desafio hermenêutico que se impõe é o de reinterpretar a função extrafiscal do tributo como mecanismo de liberdade e não de dominação, de modo que o sistema tributário, em vez de reforçar a “paz burguesa” denunciada por Grau⁶⁰, sirva como meio de sustentar a autonomia e a vitalidade das organizações civis. Em última análise, a compatibilização entre a eficiência arrecadatória e a liberdade associativa constitui a prova contemporânea da capacidade do direito constitucional econômico de permanecer fiel à sua promessa originária: ser um instrumento de emancipação e não de coerção.

<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/fevereiro/secretario-bernard-appy-tranquiliza-o-setor-privado-sobre-cobranca-de-ibs-e-cbs>. Acesso em 20 out. 2025.

⁶⁰ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). Malheiros, 2010, p. 15.

4 IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO SEM FINS LUCRATIVOS

Nesse novo contexto, é imprescindível compreender os efeitos da reforma sobre imunidades, isenções, tributação de receitas e doações, bem como os reflexos na captação de recursos e na execução de projetos sociais pelas entidades sem fins lucrativos.

A EC nº 132/2023 manteve as imunidades constitucionais previstas nos arts. 150, inciso VI, alínea “c”, e 195, §7º, da CF, mas promoveu uma readequação dessas garantias ao novo arranjo fiscal. As entidades beneficentes de assistência social, educacionais e de saúde permanecem imunes ao IBS e à CBS, preservando a proteção constitucional que já possuíam na sistemática anterior.

Esse cenário impõe ajustes na concepção e no orçamento dos projetos, que deverão prever a ocorrência do tributo no momento da execução, sob pena de comprometer a sustentabilidade financeira das ações. Em termos práticos, a desoneração deixou de operar pelo lado do incentivo fiscal e migrou para o campo da imunidade formalmente reconhecida, o que demanda atenção redobrada no desenho financeiro das iniciativas apoiadas por renúncia fiscal.

No entanto, a imunidade da CBS (antigo PIS/Cofins) não mais depende da certificação CEBAS, que agora restringe seu escopo apenas à contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamentos. Essa alteração representa uma redução formal no alcance do CEBAS, uma vez que o certificado deixa de ser requisito para a fruição da imunidade sobre a contribuição incidente sobre a receita ou faturamento.

Em contrapartida, o regime de isenções tributárias foi mantido sem qualquer ampliação expressiva. Não há previsão de benefício novo ou de compatibilização automática entre os antigos regimes especiais de PIS e Cofins e o novo modelo da CBS. Com isso, entidades que antes gozavam de isenções parciais poderão enfrentar elevação real de carga tributária, vez que as alíquotas globais do IBS e da CBS, somadas, atingem patamar aproximado de 28%, tornando essencial a reestruturação orçamentária das entidades.

A substituição dos tributos tradicionais pelo IVA dual implica mudança estrutural na formação de preços: diferentemente dos antigos impostos e contribuições, que eram embutidos no valor do bem ou serviço, o IBS e a CBS não integram o preço, mas acrescem-se a ele. Em outras palavras, o tributo não se confunde mais com o custo do produto, de modo que aparece

de forma destacada, somando-se ao preço final. Essa mudança repercute diretamente na gestão financeira das entidades sem fins lucrativos, que precisarão adaptar seus modelos de precificação, captação e execução orçamentária. Projetos sociais, culturais ou científicos deverão ser planejados com novas metodologias, considerando a implementação gradual do novo sistema entre 2026 e 2033.

Essa transição exige, portanto, uma nova cultura de planejamento tributário no Terceiro Setor. A gestão fiscal das OSCs precisará acompanhar o cronograma de implementação da reforma, prevendo os impactos progressivos sobre custos, repasses e contratos.

Por sua vez, a LC nº 214/2025, em seu art. 49, estabelece que o IBS não será objeto de concessão de incentivos ou benefícios fiscais, nem de regimes diferenciados ou favorecidos, salvo nas hipóteses expressamente previstas na CF. Essa disposição extingue, na prática, os benefícios vinculados ao ICMS e ao ISS, que historicamente favoreciam iniciativas culturais e sociais. Em consequência, a reforma representa um esvaziamento dos instrumentos fiscais subnacionais de fomento à cultura e ao desenvolvimento social, transferindo o eixo da política de incentivo para a esfera federal, e para regimes de imunidade, não de isenção. A perda desses mecanismos reforça a importância de novas estratégias de *advocacy*, a fim de garantir que o legislador complementar preserve espaços de incentivo dentro do sistema do IVA dual.

Além disso, a reforma constitucionalizou a imunidade do ITCMD para transmissões e doações destinadas a instituições sem fins lucrativos de relevância pública e social, incluindo entidades religiosas, beneficentes e institutos científicos e tecnológicos, inclusive por elas realizadas, desde que os valores sejam aplicados em suas finalidades institucionais, conforme redação do art. 155, §1º, inciso VI, da CF. A imunidade constitucional ao ITCMD foi um avanço, contudo, quanto aos projetos incentivados, a EC nº 132/23 e a LC nº 214/2025 não conferem tratamento diferenciado. Assim, as OSCs proponentes, quando contratam serviços ou adquirem mercadorias com recursos de projetos incentivados, submetem-se à incidência do IBS e da CBS, ainda que o recurso tenha origem pública.

Assim, cabe ressaltar que o Terceiro Setor exerceu papel ativo no processo de tramitação da reforma, com forte atuação de *advocacy* para evitar retrocessos e garantir a preservação das imunidades constitucionais. As entidades representativas do campo filantrópico conseguiram assegurar importantes conquistas, no entanto, permanece pendente de deliberação o PLP nº 108/2024, que regulamentará o ITCMD e definirá os parâmetros da imunidade introduzida pela

EC nº 132/2023, além de todas as demais questões imprevisíveis, relacionadas ao novo sistema. A aprovação desse projeto é crucial para a efetivação plena do novo regime, pois poderá delimitar as condições formais de reconhecimento e fiscalização da imunidade nas esferas estaduais.

Portanto, ao redesenhar o sistema de arrecadação e instituir novos modelos, a reforma reacende uma tensão estrutural que atravessa a história fiscal moderna: o conflito entre soberania e liberdade. A tributação moderna nasce como instrumento de legitimação do Estado, mas, paradoxalmente, é também o meio pelo qual o Estado pode ampliar sua dominação sobre a esfera civil, metamorfoseando-se em meio de coerção disfarçada sob o manto da eficiência administrativa.

De fato, o novo sistema representa um avanço do Estado sobre a autonomia da sociedade civil. A concentração de competências no IBS e na CBS, somada à extinção de tributos de natureza local, reduz a capacidade de diferenciação regional e a margem de atuação de políticas fiscais próprias. Todos passam a operar sob um regime mais uniforme e automatizado, que privilegia a arrecadação e enfraquece o espaço de negociação política que antes se estabelecia no nível federativo ou setorial.

Nesse contexto, a “solidariedade fiscal” exige nova interpretação: não apenas como dever contributivo, mas como direito à participação social na destinação dos tributos. A filantropia e a livre cooperação assumem papel central na reconstrução desse pacto, funcionando como contraponto ao monopólio estatal da virtude pública. Por meio delas, valores constitucionais como a função social, a justiça distributiva e a dignidade da pessoa humana encontram concretização fora da lógica burocrática do Estado, reafirmando o protagonismo da sociedade civil como sujeito ativo da ordem econômica.

A legitimidade do poder de tributar, portanto, só se sustenta quando limitada e orientada ao bem comum, coexistindo com espaços autônomos de ação social. A reforma, ao redefinir o sistema, coloca em xeque essa equação delicada entre liberdade, solidariedade e coerção. Os atores do Terceiro Setor dependem de um sistema tributário que os reconheça não como súditos fiscais, mas como parceiros legítimos na concretização dos fins constitucionais, especialmente a promoção do desenvolvimento humano, da equidade e da justiça social.

A leitura smithiana da economia política, ainda, oferece um marco teórico poderoso para compreender a presente questão. A lógica da tributação moderna, fundada na ideia de

legitimidade estatal, carrega, como advertia Smith (1776), uma tensão permanente entre o dever de financiar o interesse público e o risco de punir a liberdade produtiva. Na essência do pensamento de Smith, o tributo é um mal necessário, cuja legitimidade deriva não da sua eficiência arrecadatória, mas da equidade e da proporcionalidade com que é cobrado. Um sistema tributário justo deve preservar os incentivos à produção e ao investimento, e não transformá-los em instrumentos de coerção. Nesse sentido, como exposto anteriormente, a reforma acaba naturalizando o tributo como parte do preço.

Isto quer dizer: a tributação que desestimula a benevolência privada e penaliza a livre cooperação mina a própria base da riqueza nacional, sufocando a capacidade dos indivíduos e das instituições civis de gerar prosperidade moral e material fora da tutela estatal.

Como se não bastasse, observa-se, ainda, a tensão entre segurança jurídica e mutabilidade do Direito: a confiança legítima dos agentes econômicos depende não apenas da legalidade formal, mas da estabilidade das expectativas. Inegável que a transição entre o regime atual e o novo modelo tributário impõe às OSCs um cenário de incerteza quanto à aplicação das imunidades, à manutenção de benefícios fiscais e à interpretação das novas regras sobre créditos e incidências.

Inspirando-se na teoria dos jogos de Neumann e Morgenstern (1953), pode-se dizer que o novo sistema fiscal configura um “jogo de informação imperfeita”, em que o Estado atua simultaneamente como regulador e competidor. Uma OSC, ao tentar antecipar o comportamento bravio das autoridades fiscais, acaba destinando energia à formulação de estratégias defensivas de *compliance* e planejamento tributário, em vez de direcionar sua energia à finalidade pública. A racionalidade cooperativa é substituída por uma racionalidade estratégica, típica de jogos de soma zero, em que a incerteza se torna o próprio motor das decisões.

Consequentemente, a insegurança jurídica que emerge desse novo ambiente tributário não é apenas normativa, mas estrutural. A ausência de clareza sobre o alcance das imunidades, a indefinição do regime aplicável às receitas próprias das entidades, e a centralização da arrecadação em um Comitê fragilizam a autonomia das instituições locais e aumentam o custo de conformidade. As OSCs, cuja atuação é pautada pela previsibilidade de receitas, planejamento de projetos e estabilidade das parcerias, tornam-se reféns de uma legislação em transição, sujeita a interpretações divergentes e a mudanças regulamentares. A incerteza fiscal

corrói o espaço da filantropia, reduz a capacidade de captação de recursos e impõe a essas entidades um ônus de gestão incompatível com sua estrutura organizacional.

Essa lógica reforça o modelo anacrônico: quanto maior a instabilidade, maior a necessidade de “certificações”, “reconhecimentos” e “comprovações”. A reforma, portanto, ao pretender simplificar, verdadeiramente produz uma nova forma de complexidade, em que o exercício da liberdade associativa passa a depender do reconhecimento fiscal estatal.

Superar o cenário de incerteza decorrente da reforma requer a formulação de medidas que restabeleçam a previsibilidade jurídica e a legitimidade social da tributação, sobretudo no que tange ao Terceiro Setor. A implementação da reforma deve observar um princípio de proteção da confiança, garantindo que imunidades e isenções não sejam reinterpretadas de forma restritiva nem suprimidas por lacunas ou atecnias regulatórias. É indispensável assegurar uma transição normativa segura, com clareza quanto às regras aplicáveis e prazos de adaptação, de modo que as entidades sem fins lucrativos possam planejar suas atividades com base em parâmetros estáveis. Da mesma forma, é fundamental que a governança tributária se torne mais cooperativa, abrindo espaços institucionais para a participação efetiva das OSCs, permitindo que a regulação seja construída em diálogo com os atores sociais e não imposta unilateralmente, justificada essencialmente em oportunidades e “momentos” políticos. Por fim, impõe-se a compatibilização das normas infraconstitucionais e regulamentares, a fim de assegurar a continuidade de incentivos setoriais e a neutralidade tributária das atividades filantrópicas, evitando a extinção inadvertida de benefícios que desempenham papel essencial na sustentabilidade dessas organizações.

Essa reconstrução normativa deve ser guiada por uma compreensão mais ampla da legitimidade fiscal, fundada não apenas na eficiência arrecadatória, mas na liberdade e na previsibilidade das relações entre Estado e sociedade, que confere legitimidade ao tributo e sustenta a riqueza moral e material da nação.

CONCLUSÃO

A Reforma Tributária consubstanciada na EC nº 132/2023 e na LC nº 214/2025 inaugura uma nova etapa do sistema fiscal brasileiro, marcada pela centralização normativa, pela automação arrecadatória e pela promessa de eficiência. Contudo, o que se apresenta como avanço técnico pode, sob olhar mais atento, revelar-se também um movimento de aperfeiçoamento do poder fiscal do Estado, e não necessariamente de sua limitação. A “simplificação” encampada, nesse contexto, não reduz o tributo, de sorte que o torna menos perceptível e contestável.

Para as entidades sem fins lucrativos, associações e fundações que compõem o Terceiro Setor, a reforma traz tanto oportunidades quanto ameaças. O reconhecimento constitucional da imunidade ao ITCMD e a independência do CEBAS para a fruição da imunidade à reformadora CBS são avanços inegáveis, que reforçam a autonomia institucional e reduzem o arbítrio administrativo. Ao mesmo tempo, porém, a extinção dos benefícios fiscais subnacionais e o caráter fechado do novo regime do IBS revelam uma tendência à homogeneização regulatória, que ignora as especificidades locais e restringe o espaço de experimentação institucional e de livre cooperação entre sociedade e Estado.

Cabe dizer, o modelo de tributação adotado pelo IVA dual, por mais racional que pareça, reforça a dependência das organizações civis em relação à arquitetura fiscal estatal. A desoneração deixa de ser uma conquista por mérito ou utilidade pública e torna-se mera concessão tecnocrática, inscrita em códigos: o Estado, ao assumir a mediação total das relações tributárias, retira dos cidadãos e das instituições intermediárias a capacidade de decidir o destino moral de parte de sua riqueza. É a vitória da neutralidade formal sobre a liberdade substantiva.

Nesse cenário, a filantropia emerge como contrapeso civilizatório. As organizações da sociedade civil representam uma esfera de ação que não se submete à lógica da coerção, mas à da cooperação voluntária e da corresponsabilidade. São elas que traduzem, em práticas concretas, o ideal de um Estado subsidiário (aquele que reconhece os limites da sua própria intervenção e valoriza a livre iniciativa social como instrumento de solidariedade autêntica). Em um sistema tributário cada vez mais eficiente, mas também mais impessoal, preservar a vitalidade das entidades não estatais é preservar o espaço da liberdade.

Por isso, mais do que reivindicar incentivos, o desafio que se impõe ao Terceiro Setor é o de reafirmar sua legitimidade moral e social como destinatário natural das políticas de

fomento. A lógica finalista, antes voltada à mera manutenção de benefícios, deve agora se comprometer com a redefinição do próprio pacto fiscal, de modo que o tributo não se converta em instrumento de domesticação da sociedade civil, mas em meio de fortalecimento de sua autonomia.

A verdadeira Reforma Tributária, capaz de transcender o texto normativo, será aquela que reconhecer que o Estado não é o único agente capaz de promover o bem comum. Enquanto o poder de tributar continuar sendo a expressão mais visível da coerção estatal, caberá às entidades sem fins lucrativos lembrar que há outra forma de produzir justiça: não pela arrecadação, mas pela livre doação; não pela compulsão, mas pela solidariedade voluntária. O desafio contemporâneo está em assegurar que a filantropia e a cooperação voluntária não sejam tratadas como exceções ao sistema econômico, mas como expressões legítimas da liberdade e da responsabilidade social que sustentam a própria ordem constitucional brasileira.

REFERÊNCIAS

CADIP. **Reforma Tributária EC nº 132/2023 (PEC 45/2019)**. São Paulo: CADIP, 2024.

CADIP. **Regulamentação da Reforma Tributária (Lei Complementar nº 214/2025)**. São Paulo: CADIP, 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A Imunidade Tributária das Fundações de Direito Privado, sem fins lucrativos**. 1. ed. São Paulo: Confies, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Cristiano. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. et al. **Aspectos Jurídicos do Terceiro Setor**. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2017.

FORUM NACIONAL DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS (FONIF). **A contrapartida do setor filantrópico no Brasil**. 1. ed. Fonif, 2022.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS (FIPE). **A importância do Terceiro Setor para o PIB no Brasil**. Sitawi, 2023.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRUPO DE INSTITUTOS, FUNDAÇÕES E EMPRESAS (GIFE). **Introdução a aspectos tributários no Terceiro Setor**. Gife, 2025.

GUERRA, Filipe. **Reforma tributária: o novo sistema tributário brasileiro**. Brasília: Sistema CFC/CRCs, 2024.

INICIATIVA PIPA. **Periferias e Filantropia - As barreiras de acesso aos recursos no Brasil**. Pipa, 2022.

INSTITUTO PARA O DESENVOLVIMENTO DO INVESTIMENTO SOCIAL (IDIS). **Perspectivas para a filantropia no Brasil**. 1. ed. São Paulo, 2024.

INSTITUTO PARA O DESENVOLVIMENTO DO INVESTIMENTO SOCIAL (IDIS). **Pesquisa doação Brasil 2024**. São Paulo: IDIS, 2025.

IPEA. OAB/DF. **Reforma Tributária**. Rio de Janeiro: IPEA, OAB/DF, 2018.

LOPEZ, Felix Garcia (org.). **Perfil das organizações da sociedade civil no Brasil**. Brasília: Ipea, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MÂNICA, Fernando Borges. **Fundamentos de Direito do Terceiro Setor: um guia para compreender o conceito, a origem e o regime jurídico das entidades sem fins lucrativos no Brasil**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

MÂNICA, Fernando Borges. **Instituições do Terceiro Setor**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro Setor e imunidade tributária: teoria e prática**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MELLO, Janine. PEREIRA, Ana Camila Ribeiro. **Dinâmicas do Terceiro Setor no Brasil: trajetórias de criação e fechamento de organizações da sociedade civil (OSCS) de 1901 a 2020**. Rio de Janeiro: IPEA, 2023.

NEUMANN, John Von. MORGENSTERN, Oskar. **Theory of Games and Economic Behavior**. Princeton: Princeton University Press, 1953.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PESSOA, Leonel Cesarino. BAPTISTA, Rafael Edelman de Oliveira. **A Tributação das Organizações da Sociedade Civil: Dados Empíricos para a Governança**. Direito Público, *[S. l.]*, v. 19, n. 101, 2022.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Os limites à interpretação das Normas Tributárias**. 1. ed. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2007.

ROTHBARD, Murray Newton. **The ethics of liberty**. Atlantic Highlands, N.J.: Humanities Press, 1982.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SENADO FEDERAL. **Terceiro Setor**. 1. ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2015.

SMITH, Adam. **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**. New York: The Modern Library, 1937.

VENOSA, Silvío de Savo. **Direito civil: obrigações e responsabilidade civil**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

VENOSA, Silvío de Savo. **Direito civil: parte geral**. 23. ed. Barueri [SP]: Atlas, 2023.