

O FRACASSO DO ESTADO NA CONSECUÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS SOCIAIS E A PARCERIA COM A SOCIEDADE CIVIL. INDAGAÇÕES A RESPEITO DO NECESSÁRIO COMPARTILHAMENTO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS.

RESUMO

A crise do Estado do Bem Estar Social e, por conseguinte, a constatação de sua incapacidade para promover com eficiência e eficácia as políticas públicas sociais ensejou um compartilhamento da responsabilidade pelas mesmas com a sociedade civil, nascendo daí o chamado *Terceiro Setor*. Em função desse processo de redemocratização do Estado brasileiro tem-se consagrada a iniciativa privada com fins públicos, onde as Entidades do Terceiro Setor são clamadas, sobretudo, pela Constituição federal de 1988 a auxiliar na execução de políticas públicas sociais. O Estado, por conseguinte, transfere suas competências para outras instâncias organizacionais, criando novas possibilidades de parcerias, porém, com o compromisso constitucional de desoneração tributária destas.

Partindo desse contexto, o objetivo do presente artigo, uma vez desenhada a conjuntura que concedeu espaço ao compartilhamento de responsabilidades quanto à promoção de políticas públicas sociais, é investigar os contornos do atual tratamento tributário dispensado às organizações componentes do Terceiro Setor.

INTRODUÇÃO

No final do século XX, chega-se à conclusão de que o *Estado de Bem-Estar Social*, constituído depois da 2ª Guerra Mundial, como alternativa para, diante do desenvolvimento do Capitalismo, oferecer ao homem, no dizer de Habermas, “condições de vida emancipada e digna”, era, no fundo, responsável pela crise e pela ineficiência em responder às demandas sociais do mundo em transformação.

Nasce, assim, o movimento de *Reforma do Estado*, culminando com o predomínio, nos anos 80, do chamado *Estado Mínimo*, o qual encarregou o mercado da responsabilidade pelo crescimento econômico e pelo atendimento às necessidades sociais.

Na década seguinte passa-se a questionar também esse modelo e, como tudo na sociedade é cíclico, volta à cena o ideário do *Estado forte, regulador e coordenador de políticas sociais, gerenciador do desenvolvimento social*, incorporando mecanismos do setor privado para aperfeiçoar resultados, como retenção de gastos e controle de custos.

E aí se engana quem pensa que o surgimento do chamado Terceiro Setor e a realização de políticas públicas sociais pela sociedade civil é fruto da abstinência do Estado no campo social, do Estado Mínimo, pois é no contexto desse Estado coordenador de políticas sociais que surge a parceria com a sociedade civil na promoção dessas políticas.

1

E isso se dá porque como alternativa ao ideário do Estado exclusivo protagonista das políticas sociais, em crise na década de 70, desenvolve-se a doutrina da *descentralização das políticas públicas sociais* que, no dizer de Luciano A. Prates Junqueira², transfere para as organizações sem fins lucrativos competências para a gestão das políticas sociais de responsabilidade do Estado, passando a sociedade civil a realizar, em parceria com o Estado, a prestação de serviços sociais.

Isso permite concluir que o Estado concluiu ser mais sensato compartilhar a responsabilidade pela promoção das políticas públicas sociais com a sociedade civil, haja vista a sua responsabilidade constitucional pela promoção das mesmas, não se descurando, é claro, do papel de regulador dessas políticas.³

Dá-se, portanto, um compartilhamento de responsabilidades, não apenas em decorrência de uma abstração parcial do Estado como conseqüente das políticas públicas sociais, mas também em função da complexidade dos problemas sociais contemporâneos, passando, Estado e Sociedade Civil, em parceria, a desenvolver as políticas públicas sociais.⁴

Houve, também por parte da sociedade uma prévia conscientização com relação à necessidade de compartilhar a responsabilidade pelas políticas públicas sociais com o Estado. Com acerto, aliás, a fala de Evelyn Berg loschpe: “*Sob o impacto de um Estado que vem diminuindo sua ação social e de uma sociedade com necessidades cada vez maiores, cresce a consciência nas pessoas – tanto físicas quanto jurídicas – de que é necessário posicionar-se proativamente no espaço público, se o que se deseja é um desenvolvimento social sustentado*”.⁵

Mesmo deixando-se de lado, porquanto, a legitimidade de o Estado abstrair-se de certas responsabilidades constitucionais suas, é evidente que a sociedade transfere parte de suas economias, via tributação, ao Estado para que este promova as chamadas políticas públicas sociais. Logo, cabe indagar: se o Estado não é mais visto como único conseqüentor das políticas públicas sociais, se passa a compartilhar essa responsabilidade com a sociedade civil, não é correto que as instituições componentes do Terceiro Setor gozem de um tratamento tributário diferenciado?

Sim, é claro, a partir do momento em que ocorre o compartilhamento. Se o Estado não é mais o único responsável pela execução das políticas públicas sociais, é justo que a sociedade civil organizada a partir do Terceiro Setor receba parte das receitas tributárias para a consecução de suas tarefas, mediante diminuição da carga tributária.

O objetivo do presente artigo, portanto, é investigar os atuais contornos do tratamento tributário dispensado às organizações do Terceiro Setor.

Para se chegar às conclusões almejadas desenvolver-se-á o artigo em três sucessivas partes: a primeira destinada a demonstrar a moldagem das organizações do Terceiro Setor, a segunda ao entendimento das políticas públicas sociais e o terceiro ao tratamento tributário dispensado às organizações do Terceiro Setor.

I – TERCEIRO SETOR

I.1 – Breves Incursões sobre a expressão “Terceiro Setor”

A expressão “Terceiro Setor” surgiu para designar, no dizer de Rubem César Fernandes, o *“conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos”*.⁶

A intenção em se falar em um “Terceiro Setor” seria definir um setor que não se confundiria com o Primeiro Setor - o Estado – e o Segundo, compreendido pelo Mercado. Ter-se-ia, assim, no dizer de Eduardo Marcondes Filinto da Silva e Marianne Thamm de Aguiar, o Terceiro Setor formado por uma

“conjunção das finalidades do Primeiro Setor e a metodologia do Segundo, ou seja, composto por organizações que visam a benefícios coletivos (embora não sejam integrantes do governo) e de natureza privada (embora não objetivem auferir lucros).”⁷

Percebe-se, portanto, que a idéia da consecução de políticas públicas sociais pelo Terceiro Setor lhe é algo inerente, sendo necessário indagar qual é a contribuição que se faz necessária por parte do Estado nesse ínterim, vez que não se tem dúvida de que o Estado pode até dispensar a consecução de determinadas atividades consideradas públicas à sociedade civil, mas não pode e não deve se desonerar dessa obrigação, ensejando, ao menos, o patrocínio financeiro das mesmas pela sociedade, através de um tratamento tributário privilegiado.

Partindo do conceito acima, segundo o qual Terceiro Setor remonta ao conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos, cabe indagar quais são essas organizações, quais são seus requisitos para serem enquadradas como entidades de Terceiro Setor, bem como para gozarem dos benefícios tributários contemplados pela legislação brasileira.

Antes, é imprescindível que se diga que são utilizadas as terminologias ONGs (Organização Não Governamental), “Instituição”, “Instituto” etc, para designar as organizações enquadradas no Terceiro Setor, não evidenciando qualquer delas nota peculiar quanto à respectiva performance legal, cabendo-se, portanto, uma breve incursão sobre as formas jurídicas que as revestem, o que se demonstra importante para o estudo das conseqüências tributárias, como proposto.

I.II – Constituição das Organizações do Terceiro Setor

A constituição de uma organização de Terceiro Setor pode se dar sob a forma de “Associação” (arts. 53 a 61 do Código Civil), de “Fundação” (arts. 62 a 69 do Código Civil) ou de “Sociedade Simples” (arts. 997 a 1.038 do Código Civil).

A **Associação** é uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos ou lucrativos, que se forma pela reunião de pessoas em prol de um objetivo comum, sem interesse de dividir resultado financeiro entre elas.

A **Fundação**, por sua vez, é pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que se forma a partir da existência de um patrimônio destacado pelo seu instituidor para servir a um objetivo específico, voltado a causas de interesse público.

A **Sociedade Simples** remonta à sociedade formada por pessoas que exercem profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, e que não tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário, podendo-se se dizer que não almeja lucro. Essa formatação social substitui a dada pelo antigo Código Civil à Sociedade Civil.

Tanto a Associação, a Fundação quanto a Sociedade Simples podem vir a serem qualificadas como instituições do Terceiro Setor, a partir da obtenção de Títulos e de Certificados, sendo imprescindível, para tanto, que não remunerem seus dirigentes, sejam constituídas no País e que tenham o fim exclusivo de servir desinteressadamente à coletividade, não almejando, portanto, lucro.

O objetivo primordial da obtenção dessa qualificação como entidade de Terceiro Setor é, sem dúvida, o mais fácil acesso aos recursos públicos e ao tratamento tributário privilegiado que merece diante da execução de políticas públicas sociais. Além dessas, podem ser citados como benefícios: a) a diferenciação das entidades que os possuem, de modo a inseri-las num regime jurídico específico; b) a credibilidade que proporcionam; c) a facilitação na captação de investimentos privados e a obtenção de financiamentos.

I.III – Títulos e Certificados das Organizações do Terceiro Setor⁸

Verificar-se-á no que consistem os Títulos, Certificados e Qualificações que podem ser atribuídos às Associações, Fundações e Sociedade Simples, a fim de inseri-las no Terceiro Setor.

Os Títulos e as Qualificações podem ser concedidos pelo Poder Público Municipal, Estadual e Federal. Neste, são conhecidos os títulos de “Utilidade Pública Federal”; “Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social” (CEBAS); “Organização da Sociedade Civil e Interesse Público” (OSCIP) e “Organização Social” (OS).

Título de Utilidade Pública Federal: é regulado pela Lei n.º 91/35, pelo Decreto n.º 50.517/61 e Decreto n.º 3.415/00. É concedido pelo Ministério da Justiça às entidades que demonstrem prestar serviços de utilidade pública que promovam a educação ou exerçam atividades de pesquisas científicas, de cultura, inclusive artística, ou filantrópicas, cumpridos os demais requisitos legais.⁹

Proporciona, no plano tributário, juntamente com a obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, a isenção da cota patronal do INSS e de outras contribuições sociais, tais como CPMF, CSL, PIS e Cofins, como será melhor visto na seqüência.

Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS): encontra fundamento no art. 203 da CF/88, nos arts. 4 e 55 da Lei n.º 8.212/91, nos arts. 1, 2 e 3 da Lei n.º 8.742/93, no Decreto n.º 2.536/98 e na Resolução CNAS n.º 177/00. É concedido pelo CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social, órgão vinculado ao Ministério do Desenvolvimento Social e de Combate à Fome, para as organizações que comprovarem o desenvolvimento de atividades de assistência social, como: a) promoção da proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; b) amparo a crianças e adolescentes carentes; c) promoção de ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências; d) promoção gratuita da assistência educacional ou de saúde; e) promoção da integração ao mercado de trabalho; f) promoção do desenvolvimento da cultura; g) promoção do atendimento e do assessoramento aos benefícios da Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS) e a defesa de seus direitos.

Constitui-se a obtenção do CEBAS, somado a outros especificados pela lei, pré-requisito para requerer a declaração de imunidade da cota patronal devida ao INSS.

Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP): regulamentada pela Lei n.º 9.790/99 e pelo Decreto n.º 3.100/99. É qualificação outorgada também pelo Ministério da Justiça às entidades que comprovem a execução de atividades de interesse público nos campos da assistência social, cultura, educação, saúde, voluntariado, desenvolvimento econômico e social, valores como ética, paz, cidadania, direitos humanos, democracia, defesa, preservação e conservação do meio ambiente.

O grande diferencial proporcionado por essa qualificação é a possibilidade de a organização celebrar Termos de Parceria com o Poder Público, para o fim de promover políticas públicas ligadas às suas finalidades sociais e, por conseguinte, para facilitar o repasse de recursos públicos.

Organização Social (OS): encontra fundamento na Lei n.º 9.637/98 e é concedida, mediante critérios de conveniência e oportunidade do Poder Público, às organizações que desenvolverem atividades dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde.

Esta qualificação habilita a organização a celebrar contrato de gestão com o Poder Público e facilita a administração dos recursos materiais, financeiros e humanos do Poder Público sem a burocracia das normas a ele inerentes.

Constatada a formatação jurídica das organizações que compõem o Terceiro Setor, inquiri-se acerca do tratamento tributário a elas conferido, para que se possa dizer se o mesmo condiz com a importância das mesmas no contexto social, no qual é impossível conceber-se políticas públicas sociais sem o auxílio da sociedade civil organizada.

II – POLÍTICAS PÚBLICAS SOCIAIS

A sociedade civil organizada, através do Terceiro Setor, tem sido decisiva para a promoção das chamadas Políticas Públicas Sociais.

As políticas públicas, no entendimento de Fábio Konder Comparato, são programas de ação governamental¹⁰. Maria Paula Dallari Bucci amplia o conceito para dizer que esses programas visam a coordenar os meios à disposição do Estado e às atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados.¹¹

Em outras palavras, pode-se dizer que é mediante as políticas públicas é que são distribuídos ou redistribuídos bens e serviços sociais, em resposta às demandas da sociedade. A política pública expressa, assim, conversão de decisões privadas em decisões e ações públicas, que afetam a todos.

E as políticas que mais afetam e clamam pelas humanidades são as chamadas Políticas Públicas Sociais, que visam recolocar o homem como o centro das preocupações da sociedade.

A Política Social, por sua vez, é um tipo de política pública, cuja expressão se dá através de um conjunto de princípios, diretrizes, objetivos e normas, de caráter permanente e abrangente, que orientam a atuação do poder público em uma determinada área.

A organização e gestão destas políticas sociais devem ser efetuadas no sentido de atender as múltiplas especificidades postas a cada área ou setor (saúde, habitação, assistência social, trabalho, etc).

Assim, as organizações que se prestam a executar as políticas públicas sociais estão legitimadas, de acordo com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º da CF/88), de construir uma sociedade livre, justa e solidária (inc. I), de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (inc. III) e promover o bem de todos (inc. IV), necessitam de um tratamento tributário diferenciado, conforme almejado pelo Legislador Constituinte ao declarar a imunidade tributária dessas organizações nos arts. 150, VI, “c”, e art. 195, §7º, da CF/88.

III – A TRIBUTAÇÃO DO TERCEIRO SETOR

Para se entender o tratamento tributário conferido ao Terceiro Setor, devemos considerá-lo em relação a cada espécie tributária, adotando-se, para tanto, a classificação que considera tributos¹² os impostos, as taxa, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições.

Por tributo entende-se a prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), podendo revestir a natureza de qualquer espécie tributária.

A respeito das taxas¹³, das contribuições de melhoria¹⁴ e dos empréstimos compulsórios¹⁵, não se vislumbra porquanto um tratamento tributário diferenciado para as organizações do Terceiro Setor, sendo devidos, em caso de realização das respectivas hipóteses de incidência.

Em razão disso, limitam-se a abordagem aos impostos e à subespécie de contribuições, as contribuições para a Seguridade Social ou comumente denominadas sociais.

III.I – Impostos

Impostos são os tributos que devem ser pagos independentemente de qualquer contra-prestação do Estado à esfera de Poder (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal) qualificada como competente privativamente para instituí-lo e cobrá-lo.

Em relação aos impostos, as conseqüências para as organizações do Terceiro Setor não ensejam dúvidas e controvérsias. É que pelo art. 150, VI, “c”, da CF/88, pode-se concluir pela *imunidade*, nas esferas federal¹⁶, estadual, e municipal. Veja-se a redação do dispositivo:

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.

A *imunidade* é fenômeno jurídico identificado pela incompetência das pessoas políticas para editar normas jurídicas instituidoras de tributos. É uma limitação à competência tributária, como escreve Gilberto Ulhôa Canto.^{17 18}

Para usufruir dessa imunidade, todavia, faz-se mister que a organização atenda aos requisitos legais, como prescreve o dispositivo acima. E esses requisitos legais são aqueles preconizados pelos *arts. 9 e 14 do Código Tributário Nacional*.

Efetivamente, a Constituição Federal remete à Lei Complementar, pois admitir o contrário importaria desconsiderar a existência do *inciso III do artigo 146 da Constituição*, ou seja, considerá-lo vazio. Referido dispositivo: “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)”.

A propósito do assunto, a lição de Mizabel Derzi:

*“A Constituição de 1988, como a anterior, condiciona a imunidade das atividades à observância dos ‘requisitos da lei’. A norma não tem, portanto, eficácia plena e incontrastável, como a recíproca. O gozo da imunidade depende do preenchimento dos requisitos previstos em lei complementar. À luz da Constituição de 1988, não resta dúvida de que somente a lei complementar da União pode cumprir os ditames do art. 150, VI, ‘c’, por força do que estabelece o artigo 146”.*¹⁹ (sem grifo no original)

Deve-se entender que o legislador constitucional ao conferir à lei complementar a função de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar buscou manter a coerência da ordem jurídica e a eficácia do seu comando, evitando abusos que pudessem restringir o gozo da *imunidade*.

Para finalizar a presente discussão, a doutrina de Ives Gandra Martins preleciona:

“... a lei a que faz menção o constituinte é a lei complementar, como já a doutrina e a jurisprudência tinham perfilado no passado, representando o Código Tributário Nacional tal impositor de requisitos. É que, se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade

*constitucional, poderia inviabilizá-la pro domo suo. Por esta razão a lei complementar, que é lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto, já plasmadas no artigo 14 do Código Tributário Nacional”.*²⁰

Concretamente, a Lei Complementar disciplinadora dos requisitos da *imunidade* das entidades constantes dos *artigos 150, VI, “c”* da Constituição, é o Código Tributário Nacional, cujos *artigos 9º e 14* dispõem:

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

...

IV – cobrar imposto sobre:

...

c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de Instituição de Educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II desse Capítulo;

...

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

I – não distribuem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no resultado;

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

III – Manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão’ ”.

O *art. 14 do CTN* é o comando que estabelece os requisitos formais que devem ser preenchidos pelos interessados em usufruir os benefícios proporcionados pelas hipóteses de *imunidade* prevista no *art. 150, VI, “c”*.

Assim, a Constituição confere às organizações mencionadas no *art. 150, VI, “c”*, da CF/88, a *imunidade* por ele prevista.

Uma vez observados os requisitos quanto: a) à finalidade assistencial, e, portanto, não lucrativa da organização; b) a não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no resultado; c) a aplicação integral dos seus recursos no País e na manutenção dos seus objetivos institucionais; d) a manutenção de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de

assegurar sua exatidão, farão jus as organizações do Terceiro Setor ao reconhecimento de sua imunidade tributária.

III.II - Contribuições

As Contribuições são, segundo o atual contorno jurídico-tributário, *contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas e as contribuições de sociais ou da Seguridade Social*²¹, senão veja-se o teor do art. 149 c/c com o do art. 195 da Carta Magna:

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

O art. 195, da CF/88, interessa de perto à presente discussão, convindo verificar em especial a redação do §7º:

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

...

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

A Constituição disciplinou de forma diferenciada as contribuições; regulou as de intervenção no domínio econômico²² e as de interesse de categorias profissionais e econômicas²³ no art. 149 e as Sociais ou da Seguridade Social no art. 195. Interessa à presente discussão as contribuições sociais ou de Seguridade Social, de forma que se concentrar-se-á a abordagem às mesmas, pois é, enfim, em relação às mesmas que residem as principais controvérsias relacionadas à tributação do Terceiro Setor.

Referidas contribuições têm suas bases definidas na vigente Constituição, no artigo 195, incisos I, II, III, e seu §6º, e, ainda, os artigos 165, §5º e 194, incisos VII.

Do *caput* do art. 195, acima citado, depreende-se que o objetivo das contribuições sob cotejo é financiar a Seguridade Social, sendo elas provenientes dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; dos trabalhadores; e da receita de concursos de prognósticos.

A espécies de contribuições sociais que interessam à presente abordagem são o Pis, a Cofins e a Contribuição Previdenciária -Cota Patronal incidente sobre Folha de Pagamento.

III.II.I – PIS

O PIS – ou Programa de Integração Social – foi criado pela Lei Complementar n.º 07/90, e como explica Cleônimo dos Santos, se destinava a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. A princípio, dependia de depósitos efetuados pelas empresas em duas parcelas, mediante dedução do Imposto de Renda e com recursos próprios da empresa, com base no faturamento.²⁴

O art. 9º, do Decreto n.º 4.524/2002, que “Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral” inclui, em seu inciso III, as instituições de educação e de assistência social que preenchem as condições e requisitos do art. 12 da Lei n.º 9.532, de 1997, e no inciso IV, as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preenchem as condições e requisitos do art. 15, da Lei n.º 9.532, de 1997, como contribuinte do PIS incidente sobre a folha de salários.²⁵

Portanto, verifica-se que o tratamento tributário privilegiado conferidos às organizações do Terceiro Setor, no que se refere ao PIS, resume-se a uma alíquota reduzida, de 1% (um por cento), nos termos do art. 60 do Decreto n.º 4.524/2002, ou seja, incidente sobre Folha de Pagamento.

III.II.II – COFINS

A COFINS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, foi criada pela Lei Complementar n.º 70, de 30.12.1991, para substituir a contribuição para o FINSOCIAL.

A COFINS inicialmente era devida à alíquota de 2% incidindo sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

O Decreto n.º 4.524/2002, que também regulamenta o PIS, como acima citado, em seu art. 46, II, declara que: *“As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto: (...) II – são isentas da Cofins com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.”*

Por conseguinte, em seu parágrafo único, prescreve uma limitação à fruição da “isenção”: *“Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991.”*

Esse certificado é o de que se falou no item I.III, retro.

Posteriormente ao Decreto em cotejo foi editada a Lei n.º 10.833/2003, que alterou a legislação tributária federal e deu outras providências particularmente à Cofins Não-Cumulativa. Em seu art. 10, essa Lei declarou que *“Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (...) IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos”*, mantendo-se assim, incólume o direito à isenção da Cofins.

Vê-se, entretanto, que o Dec. 4524/2002 traz um requisito limitador à imunidade da COFINS, já que a exigência de certificação prevista no art. 55, da Lei n.º 8.212/91 - *Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)*, expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, consubstancia –se em inconstitucionalidade formal, como ver-se-á nos itens seguinte.

III.II.III – Contribuição Previdenciária – Cota Patronal

A presente contribuição é paga pelas empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, bem como pelos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição, tal como disciplinada nos arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212/91.

A devida pela empresa, também chamada *Cota Patronal*, é de 20% (vinte por cento) incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Essa contribuição é acrescida de outra, que vai de 1% (um por cento) a 3% (três por cento), dependendo do grau de risco da atividade, para o financiamento do benefício previsto nos *arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991*, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos.

O tratamento tributário relativo ao Terceiro Setor em relação às contribuições previdenciárias é repleto de peculiaridades, razão pela qual se opta por tratá-las, apartadamente, como segue.

a - Imunidade das entidades beneficentes de assistência social relativa à contribuição previdenciária – cota patronal e os seus requisitos.

Como estímulo à assistência social, a Constituição Federal, em seu *artigo 195, parágrafo 7º*, preceitua serem **isentas** de contribuição para a Seguridade

Social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

A “desoneração” de que trata este dispositivo da Constituição configura *imunidade* e não *isenção*, haja vista que a *imunidade* é hipótese de desoneração tributária prevista na própria Constituição, constituindo, pois, uma limitação constitucional ao poder de tributar, como doutrina Hugo de Brito Machado. As *isenções*, diversamente, são estabelecidas por leis infraconstitucionais, sejam elas complementares ou ordinárias.

Entenda-se que a “lei” a que se refere o *parágrafo 7º do art. 195* é lei complementar, haja vista tratar-se de caso de *imunidade* e não de *isenção*, aplicando-se ao presente caso as considerações lançadas quanto aos tributos, de que cabe ao art. 14 do Código Tributário Nacional dispor sobre as condições para que as entidades de Assistência Social gozem de *imunidade*.

Admitir o contrário é desconsiderar a existência do *inciso III do artigo 146 da Constituição*, de que já se falou.

Partindo-se desse pressuposto, a lei disciplinadora dos requisitos da imunidade das entidades do Terceiro Setor, do art. 195, §7º, da CF/88, é o art. 14, do Código Tributário Nacional, o qual foi abordado no *item III.I – Impostos – retro*.

A importância da previsão do art. 14 do CTN em matéria de tributação das organizações do Terceiro Setor é conferir operatividade ao comando normativo previsto no art. 195, §7º, da CF/88, fixando os requisitos que devem ser preenchidos pelas mesmas, para que façam jus ao direito de usufruir os benefícios que a imunidade tributária proporciona.

Todavia, existe entendimento doutrinário e também jurisprudencial no sentido de que a Lei mencionada pelo art. 195, §7º, da CF/88, pode ser a ordinária, desde que não inove o campo conferido com exclusividade à lei complementar, limitando-se a explicitar o que já está contido nesta.²⁶

Ocorre que mesmo nessa doutrina, demonstra-se inafastável a concepção, segundo pontua James Marins, de que “*não é lícito ao legislador ordinário criar exceções gerais ou específicas no campo onde a competência impositiva foi expressamente afastada pela carta de competências; não é lícito ao*

*legislador ordinário exercer poder político-legislativo onde a norma fundamental expressamente o afastou; não é lícito ao legislador ordinário esbulhar campo sob domínio constitucional*²⁷, contrário do que ocorre quando se pretende defender que o gozo da imunidade tributária diferida pelo art. 195, §7º, da CF/88, encontra-se sujeito aos requisitos constantes do art. 55, da Lei n.º 8.212/91.

A Lei 8.212/91, no artigo 55, incisos I a V, dispunha, já em caráter extremamente restritivo à norma imunitória, que seriam necessários para o gozo do direito à “isenção” da contribuição previdenciária a observância aos seguintes requisitos:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:
I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;
III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;
V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

Referido artigo teve sua redação alterada pela Lei n.º 9.732/98:

Art.55. (...)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (...)

§3º. Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§4º. O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§5º. Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

A *Lei 9.732/98* inovou a ordem jurídica impondo condições que restringiram excessivamente o alcance da *imunidade*, quase que anulando a sua fruição.²⁸

Desta forma, configura-se explícita a impossibilidade de se condicionar o gozo da imunidade tributária prevista no *art. 195, §7º, da CF/88*, à observância dos requisitos constantes do *art. 55, da Lei n.º 8.212/91*, especialmente diante da difícil e “política” obtenção do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, referido no inciso II.

A *Lei 8.742/93* dispõe sobre a Organização da Assistência Social e em seu *art. 18º* reza a competência do Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS - para conceder certificado de entidade de fins filantrópicos.

O *Decreto 2.536/93* dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, a que se refere o *inciso IV, do art. 18 da Lei 8.742/93*, estabelecendo, **inconstitucionalmente**, no seu *art. 3º*, o interstício de três (03) anos, imediatamente anteriores ao requerimento administrativo, que demonstre, perante o CNAS, o preenchimento de todos os requisitos que a Lei Complementar – CTN *arts. 9º e 14*, bem como das *Leis 8.212/91 e 8.742/93*.

Independentemente do certificado de reconhecimento de utilidade pública no âmbito Federal, Estadual e Municipal, o direito à *imunidade* das Organizações do Terceiro Setor é inerente ao cumprimento dos requisitos presentes no Código Tributário Nacional, como já defendido, pois, o veículo normativo adequado para proceder à regulamentação das *imunidades* é a lei complementar, e não lei ordinária, como a *Lei 8.212/91*.

O legislador pode criar o dever de postular pedido de reconhecimento do caráter de *imunidade*, para que as Instituições tenham direito a sua fruição, desde que o faça nos termos do *art. 146, II, da CF*, ou seja, através de Lei Complementar de caráter nacional, a ser editada pelo Congresso Nacional, nunca pelos legislativos das ordens jurídicas parciais.

Como o art. 14 do CTN não impõe aos entes imunes a obrigação de formular requerimento junto à Administração, com o objetivo de reconhecer o direito de usufruir os benefícios conferidos pela imunidade contemplada no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, os entes tributantes, no caso o INSS, também não podem fazer tal exigência, sob pena de cometerem ato ilegal.

Portanto, as condições para a fruição dos benefícios proporcionados pela *imunidade* condicionada, não se pode duvidar que os requisitos para tanto são os previstos no *art. 14 do CTN*. Novos requisitos instituídos, pelos entes tributantes, que não sejam estes, constituem invasão de competência, passível de ser corrigida pelo Judiciário.

b - Da Natureza Jurídica das Contribuições Sociais

Configura-se o tributo não pelo nome que se dá, mas por constituir-se, à luz do sistema, em obrigação pecuniária compulsória, a ser instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada, desde que não se constitua em sanção.

Em face do regime jurídico a que se submetem, segundo as normas da Constituição, as contribuições são tributos. As normas e princípios constitucionais que conformam a Instituição das contribuições atribuem-lhe o regime jurídico tributário.

É o que deflui de interpretação harmônica e sistemática dos preceitos constitucionais que versam a matéria, em especial os *artigos 149 (e seu parágrafo único) e 195 da Constituição Federal* e, ainda, o *artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*.

Doutrinadores como Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho, expressam de modo detalhado que a contribuição social incidente sobre a folha de salários a ser paga pela empregadora tem natureza de impostos, afirmando:

Ora, a contribuição social sobre folha de salários, devida pelo empregador ao custeio da Seguridade Social, tem natureza similar à dos impostos pelas razões apontadas: seu objeto

econômico (serviços securitários e previdenciários que beneficiam os empregados da empresa) não altera a estrutura interna básica do tributo, quer no pressuposto ou hipótese, quer nos aspectos quantitativos da obrigação. O dever de pagar surge por simples realização do pressuposto de que é um fato próprio do contribuinte: remunerar empregado; o dever pecuniário não é quantificado de acordo com a vantagem ou benefício advindo para o empregado ou empregador, característica que seria de tributo vinculado, taxa ou contribuição. Ao contrário, o empregador paga o prêmio do seguro do empregado, por sua vez, fará jus a benefícios limitados a um certo teto, enquanto o prêmio pago alcança as remunerações pagas na sua integralidade; não são os resultados almejados pelo Estado, ou os atos estatais, por ela custeados, que graduam a contribuição social, mas ela depende apenas da capacidade contributiva do empregador, mais especificadamente, da capacidade econômica de remunerar o empregado.²⁹

De par com o exposto, sendo a contribuição para a seguridade social imposto, tratando-se de *imunidade* e não de *isenção*, as Organizações do Terceiro Setor não podem ser submetidas à incidência chamada contribuição patronal, *ex vi* § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

c – Desnecessidade Legal de Títulos e Certificados para a fruição da Imunidade Tributária

Inconstitucional se afigura a lei ordinária que impõe a observância de requisitos que, além de extrapolarem e inovarem o campo conferido com exclusividade à lei complementar, tem sua concretização condicionada a ato da Administração Pública.

É preciso ter em mente o espírito da Constituição, que pretendeu possibilitar às organizações do Terceiro Setor o gozo imediato dos efeitos da imunidade a elas conferida. A respeito enfatiza Eduardo Szazi:

Como o legislador [constituente] não fez nenhuma restrição, a imunidade independe da forma jurídica da instituição, de modo que a fruição do benefício é assegurada àquelas que adotem a forma de fundação ou associação, indistintamente, não dependendo de qualquer ato formal de reconhecimento por

*parte do Estado, até mesmo declaração de utilidade pública. O benefício é imediato, podendo ser gozado desde a constituição da entidade.*³⁰

Fernando Borges Mânica aborda o presente questionamento não só em relação à dificultosa obtenção do CEBAS, mas também aos demais títulos e certificados exigidos para a fruição de imunidade e diz:

*A questão fica ainda mais grave quando analisamos os requisitos exigidos para a concessão de tais títulos, os quais não apenas restringem claramente a possibilidade de fruição da imunidade pelas entidades beneficentes, como demandam prazo de existência da entidade para sua concessão. Ainda alguns desses requisitos não são exigidos por lei, mas por atos administrativos. Por fim, no caso do título de Utilidade Pública, exige-se que ele seja outorgado não apenas na esfera federal, mas também Estados ou Distrito Federal, ou Municípios, os quais, passariam a deter aptidão para restringir o acesso à imunidade ora tratada.*³¹

O Judiciário, em alguns casos, tem contribuído para a declaração do direito imunitário. Um dos exemplos encontra-se no julgado do Tribunal Regional da 4ª Região, proferido na Apelação Cível n.º 2001.71.12.003052-1/RS, 2ª Turma, relatado pelo Desembargador Federal João Surreaux Chagas, aos 15 de outubro de 2002, com o seguinte teor:

Tributário. Constituição Federal art. 195, §7º. Imunidade tributária. Contribuição previdenciária patronal. Requisitos. Entidade hospitalar de caráter beneficente.

A Constituição Federal de 1988, no art. 195, parágrafo 7º, institui isenção de contribuições para a seguridade social em favor de entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei. O preceito constitucional sobre a imunidade está regulado no art. 55 da Lei 8.212/91, na redação anterior à Lei 9.732/98, que teve a eficácia suspensa pelo Pleno do STF, na ADIN 2.028-5, com base em inconstitucionalidade material por limitar o direito previsto na Constituição. Assim, as entidades que gozam da imunidade do parágrafo 7º do art. 195 da CF/88, de acordo com o art. 55 da Lei 8.212/91, são as que prestam serviços relativos à assistência social em sentido amplo (englobando educação e saúde), de forma gratuita às pessoas carentes,

em atividade tipicamente filantrópica, ainda que não o façam exclusivamente desta forma, ou seja, mesmo que parte dos serviços sejam prestados a pessoas não-carentes mediante pagamento.

Na espécie, a entidade promove assistência social na área da saúde em caráter filantrópico e em benefício a pessoas carentes, preenchendo os requisitos legais. Em decorrência, faz jus à imunidade constitucional pretendida.

Apelação e remessa oficial desprovidas.

Afora tudo isso, quando se defende o contrário do que se diz aqui, autorizando-se condicionar a fruição da imunidade à observância dos requisitos impostos pela *Lei 8.212/91*, não se está apenas ofendendo o *art. 195, §7º, da CF/88*, mas todos o conjunto de princípios fundamentais da República Federativa do Brasil (*art. 1º*), aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (*art. 3º*) aos direitos e garantias fundamentais (*art. 5º, 6º e 7º*) e, mais particularmente, aos princípios e valores inerentes à concretização de uma ordem social justa (*arts. 193 e ss*).

CONCLUSÕES

A crise do Estado do Bem Estar Social e, por conseguinte, a constatação da incapacidade do Estado para promover com eficiência e eficácia as políticas públicas sociais, bem como a evolução do seu processo de redemocratização tem-se consagrada a iniciativa privada com fins públicos, onde as Entidades do Terceiro Setor são clamadas, sobretudo, pela Constituição federal de 1988 a auxiliar na execução de políticas públicas sociais.

Esta situação permite duas conclusões que são paradoxais entre si: a manifestação de uma preocupação do Estado em compartilhar com as Organizações do Terceiro Setor as receitas destinadas à consecução das políticas públicas sociais, por meio de tributação diferenciada, que justificou esforços do Poder Constituinte de 1988 para consolidar a imunidade declarada nos artigos 150, inciso VI, “c”, e 195, §7º; E, por outro lado, os inúmeros entraves arquitetados por esse mesmo Estado, seja pela edição de leis manifestamente inconstitucionais, seja por limitações ou restrições à imunidade prescrita pela Constituição Federal, ou

ainda, pela burocracia imposta às organizações do Terceiro Setor para a obtenção dos Títulos, Qualificações e Certificados, na maioria das vezes impostas por leis inconstitucionais, que, pretensamente, as habilitariam ao gozo da imunidade tributária.

Além de tudo isso, nem mesmo o Poder Judiciário, do qual o jurisdicionado espera restabelecimento dos direitos violados, demonstra-se capaz de fazê-lo, evidenciando-se, pois, ao contrário do que se espera, comprometido apenas com o *interesse público secundário*, o qual assume cunho político, visando atender os interesses relacionados à gestão do próprio ente estatal, haja vista os entraves por qual passam as organizações do Terceiro Setor no reconhecimento da imunidade tributária.

Para alçar legitimidade no contexto do Terceiro Setor, o Poder Judiciário deveria e deve estar comprometido com a concretização do interesse público primário, das políticas públicas sociais, fazendo com que o Direito cumpra um novo papel diverso daquele tradicional, de instrumento de segurança das relações sociais. Mais do que isso, o Poder Judiciário num entendimento político, social e valorativo do valor do Terceiro Setor deve usar o Direito para dirigir um entendimento no alcance de determinados fins prescritos na Carta Constitucional, ou seja, contribuir para a imposição de um conteúdo verdadeiramente substancial à tributação do terceiro setor, fazendo dele um instrumento forte para a promoção de uma vida mais digna ao povo brasileiro.

NOTAS EXPLICATIVAS:

¹ Foi orientado pela doutrina do Estado Social que o Governo Brasileiro implanta o plano diretor de reforma do aparelho estatal a partir de 1995, o qual teve como uma de suas principais estratégias a criação das organizações sociais – ONGs - estatuto legal que permite às instituições sem fins lucrativos desenvolverem funções sociais delegadas pelo Estado.

² JUNQUEIRA, L. A. P. **Gestão das Políticas Sociais e o Terceiro Setor**. Disponível [online] no endereço: www.anpad.org.br/enanpad2001-trabs-apresentados-gpg.html. Acessado em 18/07/2006.

³ Com razão Luciano A. Prates Junqueira: “As mudanças que vêm ocorrendo no aparato estatal, por ocasião do esgotamento do Estado do Bem Estar Social possibilita situar a descentralização como um processo e o papel que a sociedade passa a desempenhar na gestão

das políticas sociais com o surgimento do denominado terceiro setor na administração da cidade, espaço privilegiado da relação dos cidadãos com os equipamentos sociais e na satisfação de suas necessidades.”³ JUNQUEIRA, L. A. P. **Gestão das Políticas Sociais e o Terceiro Setor**. Disponível [online] no endereço: www.anpad.org.br/enanpad2001-trabs-apresentados-gpg.html. Acessado em 18/07/2006).

⁴ Com razão Luciano A. Prates Junqueira, quando diz que:

“As parcerias envolvendo diversos atores sociais não excluem o Estado na gestão das políticas sociais, mas atribui à sociedade parte da sua responsabilidade social. Este é um fenômeno recente, onde a sociedade, com seus diversos atores, é desafiada a produzir juízos de valor e formular escolhas não se conformando ao pré-estabelecido, mas reinventando e reconstruindo-se para fazer frente a novos desafios através de deliberações coletivas”.

“O Estado sem se eximir de sua responsabilidade transfere algumas de suas competências para organizações da sociedade civil, que passam a assumir, em caráter complementar e em parceria, ações sociais que possibilitam oferecer à população melhores condições de vida.

*“A nova relação entre Estado e Sociedade configura uma nova dinâmica, mas não altera papéis. Redefine o compartilhamento de responsabilidades. Com isso a lógica das políticas sociais deixa de ser perpassada apenas pelo dever do Estado de oferecer melhores condições de vida à população, mediante o atendimento de suas necessidades, mas de seus direitos. Com essa nova lógica os direitos dos cidadãos não são apenas de responsabilidade do Estado, mas também da própria sociedade”.*⁴

(JUNQUEIRA, L. A. P. **Gestão das Políticas Sociais e o Terceiro Setor**.

Disponível [online] no endereço: www.anpad.org.br/enanpad2001-trabs-apresentados-gpg.html. Acessado em 18/07/2006).

⁵ IOSCHPE, E. B. “Prefácio”. Em IOSCHPE, Evelyn Berg (org.). **3º setor: desenvolvimento social sustentado**. São Paulo/Rio de Janeiro: Gife/Paz e Terra, 1997.

⁶ FERNANDES, Rubem César. **Privado Porém Público: o Terceiro Setor na América Latina**. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

⁷ SILVA, E. M. F. da; AGUIAR, M. T. de. **Terceiro Setor – Buscando uma Conceituação**. Disponível [online] no endereço: www.fundata.org.br/Artigos%20-%20Cefeis/4%20-%20Terceiro%20Setor%20-%20Buscando%20uma%20Conceitua%C3%A7%C3%A3o.htm. Acessado em 13/07/2006.

⁸ Vide a respeito a Cartilha da OABSP sobre Terceiro Setor confeccionada pela Comissão de Direito do Terceiro Setor, em 2005.

⁹ O site do Ministério da Justiça www.mj.gov.br fornece detalhes sobre os requisitos e exigências legais para a concessão e manutenção do título, documentos necessários.

¹⁰ COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas**. Revista dos Tribunais, ano 86, n. 737, março, São Paulo, 1997, p. 18.

¹¹ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 241.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **As políticas públicas e o Direito Administrativo**. Revista Trimestral de Direito Público, n. 13, São Paulo: Malheiros, 1996, p. 241.

¹² O art. 3º do CTN traz uma definição clara de tributo, estabelecendo que é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se

constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹³ Espécie de tributo, regulada nos arts. 77 a 80 do CTN, destinada a remunerar a atividade vinculada a serviço público, específico e divisível, efetivo ou potencial, ou o exercício do poder de polícia.

¹⁴ Espécie de tributo, regulada nos arts. 81 e 82 do CTN, que tem como hipótese de incidência a valorização imobiliária causada por obra pública.

¹⁵ Espécie de tributo, regulada nos arts. 81 e 82 do CTN, que tem como hipótese de incidência a valorização imobiliária causada por obra pública.

¹⁶ IR (Imposto de Renda), IPI (Imposto sobre Produtos Importados), ITR (Imposto Territorial Rural), II (Imposto sobre Importação), IE (Imposto sobre Exportação), ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) e ITCD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de Bens e Direitos), IPTU (Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana), ISS (imposto sobre Serviços) e ITBI (Imposto sobre Transmissão Intervivos de Bens Imóveis).

¹⁷ CANTO, Gilberto Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Editora Alba, 1984. p. 90.

¹⁸ ¹⁸ Importante considerar que a Imunidade não se confunde com Renúncia Fiscal, e que tais termos não podem ser usados, indiscriminadamente, como fazem alguns doutrinadores, pelo simples fato, aliás, muito bem percebido por Paulo Haus, de que a Constituição não se confunde com o aparelho estatal. Diz-se com frequência “renúncia Fiscal” aos atos para os quais a lei determinou haver imunidade tributária ou isenção fiscal. Isso é incoerente, pois somente pode renunciar a um direito aquele que poderia ter esse direito. Em primeiro lugar, no Brasil, o Estado não pode renunciar direitos dessa natureza. E, em segundo, é a CF quem lhe concede o direito de tributar, o quer dizer, por outro lado, que ao criar a imunidade o impede de tributar, limita sua capacidade de tributar. Assim o fazendo, não há tributo, se não há tributo, não há renúncia. (HAUS, P. **Fortalecer a sociedade civil para fortalecer a democracia: reflexões sobre a legislação para o Terceiro Setor**. Junho: 2004.

¹⁹ DERZI, M. A. M.. **A Imunidade das Instituições de Educação e Assistência Social** In: Imposto de Renda – Alterações Fundamentais. 2.º vol. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo. 1998. p. 145.

²⁰ MARTINS, I. G.. **Comentários à Constituição do Brasil**. 6º vol. Tomo I. Ed. Saraiva. São Paulo. 1990. p. 185.

²¹ MACHADO, H. de B.. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 18ª, 2000.

²² *As contribuições de intervenção no domínio econômico* visam instrumentar a atuação, direta ou indireta, do Estado no domínio econômico, com objetivo único almejado pelo órgão estatal competente para esse fim, nos termos da lei, sendo exemplo a contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis, instituída pela Lei n.º 10.336/2001.

²³ As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas caracteriza-se como de interesse de categoria profissional ou econômica quando destinada a propiciar a organização desta categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa. São exemplos as contribuições sindicais e à OAB.

²⁴ SANTOS, C. dos. **PIS-PASEP e COFINS**. Cálculo, Apuração e Recolhimento. 3ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Thomson IOB, 2005, p. 15.

²⁵ Declara o art. 46 do Decreto n.º 4.524/2002, que “As entidades relacionadas no art. 9º deste Decreto: I – não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento.”

²⁶ MANICA, F. B. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária**. Teoria e Prática. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 250.

²⁷ MARINS, J. Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social. In: ROCHA, V. de O. (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, v. 3, p. 155.

²⁸ A Lei n.º Lei 9.732/98, nesse mesmo espírito restritivo, prescreveu no parágrafo 5º, do art. 55, da Lei n.º 8.212/91, que se considerariam também de assistência social, para os fins de imunidade das contribuições sociais, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, conforme redação dada pela Lei n.º 9.732, de 11.12.98.

Tão clara a inconstitucionalidade que esse dispositivo teve sua execução suspensa por força da ADIN n.º 2028-5/DF, ajuizada pela Confederação Nacional de Saúde, ante a consideração de que a Lei n.º 9.732/98, ao alterar a Lei n.º 8.212/91, restringiu o direito constitucional à imunidade que as entidades beneficentes de assistência social gozavam.

²⁹²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Mizabel A. Machado. **Direito Tributário Aplicado**. Belo Horizonte. Del Rey. 1997. p. 217.

xxx SZAZI, E. **Terceiro Setor**: Regulação no Brasil. 3ª ed. São Paulo: Petrópolis, 2003, p. 45.

xxi MANICA, F. B. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária**: Teoria e Prática, p. 304-305.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 241.

CANTO, Gilberto Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Editora Alba, 1984.

Cartilha da OABSP sobre Terceiro Setor confeccionada pela Comissão de Direito do Terceiro Setor, em 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Mizabel A. Machado. **Direito Tributário Aplicado**. Belo Horizonte. Del Rey. 1997.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas**. Revista dos Tribunais, ano 86, n. 737, março, São Paulo, 1997.

DERZI, M. A. M.. **A Imunidade das Instituições de Educação e Assistência Social** In: Imposto de Renda – Alterações Fundamentais. 2.º vol. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. Dialética. São Paulo. 1998.

FERNANDES, Rubem César. **Privado Porém Público: o Terceiro Setor na América Latina**. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

HAUS, P. **Fortalecer a sociedade civil para fortalecer a democracia: reflexões sobre a legislação para o Terceiro Setor**. Junho: 2004.

IOSCHPE, E. B. “Prefácio”. Em IOSCHPE, Evelyn Berg (org.). **3º setor: desenvolvimento social sustentado**. São Paulo/Rio de Janeiro: Gife/Paz e Terra, 1997.

JUNQUEIRA, L. A. P. **Gestão das Políticas Sociais e o Terceiro Setor**. Disponível [online] no endereço: www.anpad.org.br/enanpad2001-trabs-apresentados-gpq.html. Acessado em 18/07/2006.

MACHADO, H. de B.. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 18ª, 2000.

MANICA, F. B. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária**. Teoria e Prática. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 250.

MARINS, J. Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social. In: ROCHA, V. de O. (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, v. 3.

MARTINS, I. G.. **Comentários à Constituição do Brasil**. 6º vol. Tomo I. Ed. Saraiva. São Paulo. 1990.

SANTOS, C. dos. **PIS-PASEP e COFINS**. Cálculo, Apuração e Recolhimento. 3ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Thomson IOB, 2005.

SILVA, E. M. F. da; AGUIAR, M. T. de. **Terceiro Setor – Buscando uma Conceituação**. Disponível [online] no endereço: www.fundata.org.br. Acessado em 13/07/2006.

SZAZI, E. **Terceiro Setor: Regulação no Brasil**. 3ª ed. São Paulo: Petrópolis, 2003.

DADOS DA AUTORA

Sandra Aparecida Lopes Barbon Lewis, advogada especialista em Direito Tributário e Direito do Terceiro Setor, inscrita na OAB/PR sob o n.º 14.989; Doutora e Mestre em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -PUCSP.