

VIA E-MAIL

Para: Célia Cruz
Diogo Quiterio

De: Rodrigo Menezes
Lucilene Prado
Pedro Ferreira
Ana Paula Kleindienst Ferreira
Irina Santarossa

Data: 31 de agosto de 2015

Ref.: **Riscos jurídicos e tributários relacionados aos investimentos de Fundações e Associações sem fins lucrativos em sociedades empresárias**

Prezados Senhores:

Fomos consultados pelo Instituto de Cidadania Empresarial – ICE acerca dos principais riscos e impedimentos jurídicos relacionados com o investimento em sociedades empresárias que desenvolvem negócios de impacto social ou ambiental por Fundações e Associações sem fins lucrativos e de natureza assistencial (“Organizações”). Nesse sentido, este Memorando tem por escopo analisar e responder as seguintes questões:

1. Quais são os riscos jurídicos, especialmente tributários, que Fundações e Associações estão sujeitas ao investir em negócios de impacto constituídos legalmente como sociedades empresárias;
2. Quais são as formas (e implicações legais) para Fundações e Associações investirem ou contratarem negócios de impacto constituídos legalmente como sociedades empresárias;
3. Quais as especificidades relacionadas aos itens 1 e 2 acima caso a entidade sem fins lucrativos tenha qualificação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (“OSCIP”);
4. Quais medidas legais podem ser tomadas para minimizar eventuais riscos de suspensão/perda de imunidade ou isenção tributária;

Rio de Janeiro

Rua Santa Luzia, 651/31º andar | Centro
20021-903 | Rio de Janeiro | RJ | Brasil
Tel: +55 21 2271.3300
Fax: +55 212271.3311

São Paulo

Rua Fidêncio Ramos, 195 / 141 | Vila Olímpia
04551-010 | São Paulo | SP | Brasil
Tel: +55 11 3046.4404
Fax: +55 113046.4401

5. Quais atores/instâncias precisam ser mobilizados e informados para esclarecimentos sobre operações de investimento por Fundações e Associações; e
6. Como são tratadas questões tributárias envolvendo ganho de capital na realização de investimentos por Fundações ou Associações.

Diante disso, apresentamos a seguir nossas considerações acerca de cada uma dessas questões, e fazemos referência ao Anexo I ao presente memorando, que detalha alguns conceitos relevantes para a compreensão das questões ora discutidas, bem como ao Anexo II, que apresenta os requisitos legais relacionados à imunidade ou isenção tributária eventualmente aplicáveis às entidades sem fins lucrativos.

1. Quais são os riscos jurídicos, especialmente tributários, que Fundações e Associações estão sujeitos ao investir em negócios de impacto constituídos legalmente como sociedades empresárias?

Ao falarmos de riscos jurídicos de fundações e associações relacionados ao investimento em sociedades empresárias, basicamente, referimo-nos ao risco de (i) desconsideração da sua forma jurídica e, conseqüentemente, da responsabilização dos dirigentes, mantenedores ou associados relativamente a tais investimentos; e (ii) tais entidades sofrerem autuações fiscais ou até mesmo perderem a imunidade/isenção fiscal.

Isso porque, conforme mencionado acima, associações e fundações são, via de regra, entidades sem fins lucrativos, porém, não há clareza dos limites das atividades que tais Organizações podem desenvolver quando envolvem a geração de receitas e a obtenção de lucros.¹

Assim, seja pela vedação de atividades com fins lucrativos, seja pela necessidade de uma finalidade específica, tendo em vista a ausência de previsão legal que permita que Organizações invistam em sociedades

¹ 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;

empresárias, há uma insegurança por parte dos dirigentes, mantenedores e associados dessas entidades quanto à possibilidade de investir em outras sociedades.

Por outro lado, também não há na legislação, qualquer vedação específica quanto à situação de que associações ou fundações detenham participações em sociedades empresárias, sendo, inclusive, prática comum a utilização de práticas comerciais por muitas Organizações, inclusive as filantrópicas, como, por exemplo, o aluguel de imóveis recebidos em doação ou a operação de estacionamentos para fins de captação de recursos para desenvolvimento de suas atividades.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) decidiu, nos autos do Recurso Extraordinário nº 257.700, que, desde que cumpridos os requisitos legais², a imunidade abrange inclusive aqueles serviços que não se enquadram nas finalidades essenciais de entidade de assistência social.³

Além disso, ao apreciar medida cautelar na ADIN nº 1.802, o STF suspendeu, em caráter liminar, a aplicação do dispositivo que excluía da imunidade conferida às instituições de educação ou assistência social, sem fins lucrativos, os ganhos de capital de aplicações financeiras pelas mesmas (artigo 12, §1º e alínea “f” do §2º, artigo 13, caput, e artigo 14, todos da Lei nº 9.532/1997).

Deste modo, a referida decisão viabilizou a utilização destas práticas mercantis para sustentabilidade financeira das atividades de Organizações, uma vez que, enquanto estiver válida a medida cautelar em questão, não haverá que se falar na tributação dos rendimentos decorrentes da aplicação de recursos por uma instituição dessa natureza, sem fins lucrativos. Contudo, cumpre ressaltar que se trata de uma decisão em medida cautelar, e não de uma decisão final do STF.

Outrossim, é imprescindível que a condução de tais atividades mercantis esteja em consonância com os objetivos e fins de tais Organizações, ou pelo menos que seja somente um meio de financiamento de suas operações, objetivando preservar o patrimônio e obter recursos para a manutenção das suas finalidades institucionais. Isto é, a atividade comercial não pode ser o fim da entidade, mas deve estar em linha com seu objetivo e ser um meio de prover recursos à própria instituição.

² Acerca dos requisitos em questão, vide Anexo I ao presente memorando.

³ STF - RE: 257700 MG , Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 13/06/2000, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 29-09-2000.

Assim, resta claro que, de forma usual, atividades com fins lucrativos são passíveis de serem exercidas pelas instituições imunes (assistência social, educação e saúde) devendo-se, obrigatoriamente, reverter todos os rendimentos de capital decorrentes de tal atividade de forma integral para suas finalidades.⁴

O mesmo raciocínio vale para investimentos em sociedades, não havendo dúvidas de que uma organização sem fins econômicos pode participar de sociedade como sócia majoritária ou minoritária, inclusive com a possibilidade de alienação de ações para terceiros, conforme valores e práticas de mercado, desde que os recursos sejam revertidos para a consecução de suas atividades e esta estratégia esteja alinhada com sua missão, visão e valores. Não é a condição de sócio/acionista que afeta sua condição de organização sem fins econômicos ou ainda o fato de explorar atividades de natureza econômica, mas sim de serem ou não os recursos advindos de tal atividade destinados exclusivamente aos objetivos sociais da organização.

Diante disso, entendemos que o fato de gozar de benefícios tributários não impede Organizações (associações e fundações⁵) de exercerem atividade de natureza econômica, incluindo ter participação societária em sociedades empresárias, **desde que os recursos obtidos sejam exclusivamente aplicados em seus objetivos sociais.**⁶

Por fim, cumpre ressaltar que o fato de a entidade investir em uma sociedade que, por sua vez, investe em negócios sociais é um excelente indicativo de que esse investimento está em linha com os objetivos da associação/fundação, assumindo que o possível impacto socioambiental está relacionado à área de atuação da respectiva entidade. Entretanto, tendo em vista que no Brasil não há um tipo societário específico para sociedades de negócios com impacto socioambiental, não há como fazer uma distinção entre investimentos

⁴ Neste sentido, leia-se, também, a ementa de acórdão em que os rendimentos provenientes da locação de bens de propriedade de entidades sem fins lucrativos para terceiros, como mencionado anteriormente, podem ser exercidos, desde que destinados por inteiro aos fins exclusivos da instituição:

“Imunidade e exploração de estacionamento: Entendendo que a imunidade conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (CF/88, art. 150, VI, c) abrange inclusive os serviços que não se enquadrem em suas finalidades essenciais, a Turma manteve acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que reconheceu à instituição de assistência social mantenedora de orfanato a imunidade relativamente ao pagamento do IPTU cobrado de imóvel utilizado para estacionamento de veículos. 257.700-MG, Relator Min. Ilmar Galvão, 13/6/2000” (Informativo STF, n. 193, p.2).”

⁵ Note que *“A associação/fundação pode desenvolver atividades com a finalidade de obtenção de fontes de receita para utilização na consecução de suas finalidades. O que é vedado é que o capital excedente de suas atividades seja empregado na distribuição de dividendos (...) na atualidade, evidencia-se a necessidade de que as fundações devam intervir no mercado, para obtenção de recursos que possibilitem o cumprimento efetivo de seus fins”* (PAES, José Eduardo Sabo. “Fundações e Entidades de Interesse Social”. 2. ed. Brasília Jurídica, 2000).

⁶ De acordo com o Procurador Geral de Justiça do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, Dr. José Eduardo Sabo Paes, uma associação, desde que não proporcione ganhos aos associados, e uma fundação, desde que não desvirtue sua finalidade, não se desnaturaliza, mesmo que realize negócios para manter ou aumentar seu patrimônio (por ex. associação esportiva que vende aos seus membros uniformes, alimentos, bolas, raquetes, embora isso traga superávit para a entidade). Para ele, mesmo que uma sociedade civil venha a praticar, eventualmente, atos de comércio, tal fato não a descaracteriza, pois o que importa para identificação da natureza da sociedade é a atividade principal por ela exercida⁶. Diz, também, ao se referir a fundações de direito privado, que não há dispositivo legal que vede o exercício de atividades comerciais e industriais; apenas há a ressalva de que estas entidades não podem ter fins lucrativos, mas tal fato não impede a existência de superávit em seu resultado financeiro. Ele defende ainda que os lucros e ganhos de capital de qualquer natureza, decorrentes aplicações financeiras (renda fixa, variável, fundos de investimento etc.), e os aluguéis decorrentes de locação de imóveis, enquadram-se como rendas imunes desde que objetivem preservar o patrimônio das instituições e entidades. (Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 4, Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 376).

em sociedades empresárias puras e investimentos em sociedades empresárias envolvidas em impacto socioambiental.

2. Quais são as formas (e implicações legais) para Fundações e Associações investirem ou contratarem negócios de impacto constituídos legalmente como sociedades empresárias?

Caso uma organização pretenda aportar capital em um negócio que gere impacto social constituído sob a forma de sociedade empresária, vislumbramos as seguintes formas de viabilizar tal investimento:

(a) Doação de recursos para os negócios de impacto legalmente constituídos como sociedades empresárias.

Nessa hipótese, a Organização doa recursos para uma sociedade empresária. Tendo em vista que as sociedades empresárias, que em regra não gozam de imunidade ou isenção fiscal, seriam as beneficiárias e, por conseguinte, contribuintes do imposto sobre doações, as mesmas devem arcar com a tributação aplicável (detalhada mais abaixo). Para mitigar o risco de questionamentos quanto à desnaturalização da forma jurídica da Organização e de que o investimento em sociedades empresárias não fogem do escopo da Organização pelo Ministério Público, recomendamos que o valor doado não corresponda a um percentual relevante do orçamento da Organização.

Por outro lado, doações com encargo, ou seja, aquelas que impõem uma contraprestação ao donatário, reduzem significativamente os riscos tributários, em virtude do caráter negocial que passa a ter a operação. Isso porque, eventualmente, juízes poderiam entender que houve desvio de finalidade, o que acarreta a perda a imunidade ou da isenção, conforme entendimento jurisprudencial que vem sendo adotado em casos dessa natureza. Assim, recomendamos que as doações feitas por fundações/associações sejam sempre realizadas na modalidade doação com encargo, de forma que a sociedade empresária que recebe a doação deva à fundação/associação, doador, uma contraprestação atrelada aos fins sociais desta última. Além disso, é de suma importância que a redação do estatuto social, bem como a contabilidade e prestação de contas sejam adequadas.

(b) Investimento em negócios de impacto legalmente constituídos como sociedades empresárias por meio de (i) aquisição direta de participação acionária; (ii) dívida conversível; e (iii) contrato de opção

Entendemos que o investimento em participação direta é admitido tal como já aqui exposto e observadas as ressalvas apresentadas acima

A modalidade de investimento por meio de dívida conversível consiste, de forma simplória, na celebração de um contrato de mútuo entre uma sociedade empresária e uma Organização, que permite a esta última, sob determinados termos e condições, converter a dívida em participação societária, enquanto que no contrato de opção, a Organização adquire o direito futuro de subscrever quotas/ações de uma sociedade. Da mesma forma que o investimento direto, entendemos que estas duas formas de investimento são perfeitamente possíveis, não havendo qualquer restrição na lei que poderia ser alegada pelas autoridades públicas. Destacamos, entretanto, que é importante que o estatuto social da Organização preveja expressamente a possibilidade desta modalidade de investimento e que todas as formalidades ali previstas sejam atendidas.

(c) Contratação de sociedades empresárias geradoras de impacto social como fornecedores, representando essa contratação um percentual relevante do orçamento da Organização.

Nessa modalidade, são firmados contratos comerciais com sociedades empresárias. Para se evitar qualquer questionamento por parte do Ministério Público ou conselho de fundações, é importante que tal contratação seja relacionada à finalidade da Organização, demonstrando-se que a contratação é voltada para uma atividade fim e não uma atividade-meio da Organização.

(d) Investimento em fundos de investimento de impacto social (FIPs, FMIEEs ou holdings empresariais).

Da mesma forma que o investimento direto em sociedades empresárias defendido anteriormente, entendemos que o investimento por Organizações em fundos de investimento é possível desde que (i) esteja em linha com os objetivos estatutários da respectiva Organização; ou (ii) seja um meio de obter recursos para financiar suas atividades (com o retorno financeiro gerado pelo respectivo fundo de investimento de impacto). Tratando-se de um fundo de investimento de impacto social e assumindo que tal fundo investe em sociedades que tem objetivos semelhantes aos da Organização, é mais defensável que tal investimento está em linha com a finalidade da mesma.

Não obstante a forma de investimento adotado, tendo em vista que o investimento em sociedades empresárias por Organizações no Brasil ainda não é uma questão pacificada (ousamos dizer até mesmo pouco enfrentada), recomendamos que a Organização constitua uma holding de investimentos e que, na medida do possível, os investimentos (seja por participação direta, dívida, celebração de contratos relevantes) seja feito por meio dessa holding, evitando, assim, que haja questionamentos por parte do Ministério Público ou outras autoridades. Além disso, aumenta a proteção da Organização dos potenciais riscos societários, trabalhistas e fiscais que uma participação deste tipo pode acarretar.

Por fim, é importante ressaltar que a entidade deve aplicar seus recursos no País⁷. Tal requisito impede que haja remessa de divisas ao exterior, bem como o auxílio ou financiamento de instituições estrangeiras pelas entidades imunes/isentas.

3. Quais as especificidades relacionadas aos itens 1 e 2 acima caso a entidade sem fins lucrativos tenha qualificação de OSCIP

Conforme se depreende da Lei nº 9.790/99, que regula as OSCIPs, uma Organização só recebe tal qualificação depois que o estatuto da instituição que se pretende formar tenha sido analisado e aprovado pelo Ministério da Justiça. A qualificação não altera a natureza jurídica da organização, mas sim agrega valores e mecanismos de controle, fiscalização e transparência, havendo, portanto, um maior controle sobre os atos de tais entidades.

Para fazer jus a imunidade ou isenção, quando for o caso, a Organização deverá atender aos requisitos legais sobre remuneração de dirigentes.⁸ Isso porque, as OSCIPs e as OSs não estão sujeitas aos mesmos requisitos exigidos das outras entidades sem as referidas qualificações, para efeitos de gozo da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88 ou isenção tributária, no que concerne a remuneração de dirigentes decorrente de vínculo empregatício, de modo que podem remunerá-los, sem perder o gozo da imunidade ou direito ao benefício da isenção, desde que respeitado o valor limite estabelecido aos servidores do Poder Executivo Federal.

4. Quais medidas legais podem ser tomadas para minimizar eventuais riscos de suspensão/perda de imunidade ou isenção tributária?

A legislação prevê⁹ que as entidades poderão ter seu direito aos benefícios fiscais suspenso caso não cumpram os requisitos legais. Em suma, estão sujeitas à perda da imunidade as entidades de interesse social que não tenham seus recursos voltados para o cumprimento de seus objetivos sociais, haja vista isso ser requisito essencial para obtenção de benefícios.

Dessa forma, o cumprimento dos requisitos legais referidos acima, e detalhados na forma do Anexo I, é condição indispensável para evitar a suspensão/perda do benefício fiscal concedido.

⁷ CTN, art. 14, inciso II,

⁸ Nesse sentido, vide Lei nº 9.532/1997, artigo 12, parágrafo 2º, alínea “a”, e artigo 15, parágrafo 3º; Lei nº 10.637/2002, artigo 34, caput e parágrafo único; Lei nº 12.101/2009, artigo 29; Lei nº 9.790/1999 e Lei nº 9.637/1998.

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

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

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

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

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

Além disso, recomendamos a inclusão da descrição detalhada das atividades da associação ou da fundação no estatuto social, principalmente no que diz respeito à possibilidade de realização de investimentos em sociedades empresárias e/ou doações, sem a finalidade de distribuição de lucros, com a finalidade de evitar qualquer questionamento quanto a eventual desvio da finalidade social.

Tal medida se mostra relevante também no âmbito de aprovação do requerimento para concessão da qualificação da entidade como OSCIP, tendo em vista que o pedido deverá ser avaliado e aprovado pelo Ministério da Justiça. A prévia aprovação e esclarecimento junto ao Ministério da Justiça servirá de suporte para evitar eventuais questionamentos quanto a eventual desvio de finalidade e, conseqüentemente, a perda da qualificação como OSCIP.

Ainda, é importante que os investimentos sejam aprovados respeitando-se a governança da Organização (diretoria e/ou conselho de administração e/ou assembleia de associados), demonstrando-se sempre que o investimento está em linha com os objetivos da Organização ou que é feito objetivando angariar recursos para viabilizar a condução de suas atividades.

5. Quais atores/instâncias que precisam ser mobilizados e informados para esclarecimentos sobre operações de investimento por Fundações e Associações?

De acordo com o artigo 66 do Código Civil, o Ministério Público tem a função de velar pelas Fundações no Estado onde estão situadas. Sendo assim, o Ministério Público atua junto às Fundações privadas com o intuito de fiscalizá-las, mas não só, intenta também aconselhar, recomendar ações e providências para que o interesse coletivo envolvido seja preservado. Anualmente, o Ministério Público examina as atividades da Fundação e, para tanto, requer no prazo de 6 (seis) meses do término do exercício financeiro, o balanço contábil, o relatório das atividades sociais e econômicas desenvolvidas, e outros documentos pertinentes para fiscalizar o cumprimento das normas estatutárias, bem como a destinação dos recursos da Fundação.

O mesmo órgão possui o dever de acompanhar as atividades das Associações e entidades de interesse social, sem fins lucrativos, que recebam auxílio ou subvenção do Poder Público. O objetivo principal é sempre cuidar para que a Fundação/Associação não se desvirtue de sua finalidade social, do contrário este órgão possui a legitimidade para promover a extinção da Fundação na hipótese do artigo 69 do Código Civil, e intervir para a dissolução da Associação nas hipóteses do artigo 2º do Decreto-Lei nº 41, de 18 de novembro de 1966.

Portanto, eventuais esclarecimentos sobre operações de investimento poderão ser solicitados pelo Ministério Público.

6. Como são tratadas questões tributárias envolvendo ganho de capital na realização de tais investimentos por Fundações ou Associações?

Para os fins dessa análise, dividiremos as Organizações em dois tipos: (i) entidades assistenciais e educacionais, e (ii) outras entidades de caráter filantrópico, recreativo, cultura, científico e associações civis – sem fins lucrativos.

- Entidades assistenciais e educacionais:
 - *Renda de ganho de capital na venda de participação societária:*
 - IRPJ – imunidade, conforme o artigo 150, inciso VI, alínea “c” da CF/88, que trata da imunidade a impostos sobre o “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”; e
 - CSLL, PIS e COFINS – “imunidade”, conforme liminar na ADIN 2.028.
 - *Renda de aplicações em renda fixa ou variável:*
 - IRPJ – imunidade, em virtude da medida cautelar na ADIN 1.802, conferindo uma interpretação extensiva ao artigo 150, inciso VI, alínea “c” da CF/88.
- Outras entidades de caráter filantrópico, recreativo, cultura, científico e associações civis – sem fins lucrativos:
 - *Renda de ganho de capital na venda de participação societária:*
 - IRPJ – imunidade, conforme o artigo 150, inciso VI, alínea “c” da CF/88; e
 - CSLL, PIS e COFINS – imunidade, conforme liminar na ADIN 2.028.
 - *Renda de aplicações em renda fixa ou variável:*
 - IRPJ e CSLL – incide, pois a medida cautelar na ADIN 1.802, que suspendeu a aplicação de determinados dispositivos da Lei nº 9.532/1997, excetuou as hipóteses de ganho de capital de aplicações financeiras em renda fixa ou variável.

CONCLUSÃO:

Diante do exposto, entendemos que o investimento por Fundações e Associações, sem fins lucrativos e de natureza assistencial, em sociedades empresárias que desenvolvem negócios de impacto social ou ambiental é admissível no nosso ordenamento jurídico, não descaracteriza a forma jurídica de tais Fundações ou Associações, não compromete titulações e qualificações concedidas pelo Poder Público, tampouco aumenta risco de autuações fiscais ou perda de imunidade ou isenção tributárias, desde que os lucros auferidos com essas participações societárias sejam integralmente revertidos para suas finalidades sociais.

Adicionalmente, recomendamos a inclusão detalhada de todas atividades realizadas pelas Associações e Fundações em seus estatutos sociais, **principalmente possibilidade de realização de investimentos em sociedades empresárias e doações para sociedades empresárias que atuem em negócios com impacto social ou ambiental. Importante ainda ressaltar no estatuto social que a Associação ou Fundação não distribuirá qualquer lucro ou resultado decorrentes de sua participação em sociedades empresárias.**

No entanto, cumpre ressaltar que, mesmo que a Associação ou Fundação deixe de consignar em seu estatuto social a possibilidade de participação em sociedades empresárias, não há fundamento legal para perda imediata de sua imunidade ou isenção tributárias ou ainda desconsideração de sua forma jurídica. Isso somente é justificado se a entidade deixar de cumprir os requisitos legais exigidos para a manutenção de imunidade ou isenção (vide sumário do Anexo II ao presente memorando), distribuir lucros a seus membros e/ou não reverter os eventuais proventos à manutenção de seu objetivo social. Nossa recomendação é uma forma de proteção, para mitigar riscos de questionamentos quanto a eventual desvio da finalidade social, bem como fortalecer a defesa de eventual auto de infração.

* * *

Este Memorando foi preparado para exclusivo benefício do ICE Inovação em Cidadania Empresarial (“ICE”) e fornece uma visão relacionada apenas aos assuntos aqui discutidos. Este Memorando só pode ser utilizado pelo ICE, seus membros, consultores e empregados, e não pode ser copiado ou citado, no todo ou em parte, sem a autorização prévia por escrito do Derraik & Menezes Advogados.

ANEXO I – ASPECTOS TEÓRICOS E LEGAIS RELEVANTES

Entidades sem Fins Lucrativos

No Brasil, as estruturas jurídicas que mais apresentam as características de entidades sem fins lucrativos são as fundações e as associações. Dentre as associações, integram o Terceiro Setor aquelas que perseguem o bem comum, que tem, portanto, atuação na esfera social e pública, inclusive com finalidade assistencial e filantrópica.

As fundações, por expressa determinação legal¹⁰, perseguem o bem comum na medida em que a finalidade delas pode ser religiosa, moral, cultural ou de assistência.

É importante esclarecer que, apesar das pessoas jurídicas atuantes neste setor serem identificadas pela qualificação ou titulação como OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público), OS (Organização Social), Institutos e Instituições em geral, estas são juridicamente constituídas sob a forma de associação ou de fundação.¹¹

Portanto, Organizações são as duas estruturas jurídicas existentes no ordenamento jurídico brasileiro para constituição de pessoas jurídicas integrantes do Terceiro Setor, que podem vir a receber título de OSCIP ou OS.

Além disso, segundo o artigo 3º da Lei nº 8.742/1993, considera-se entidade de assistência social aquela que, não possuindo fins lucrativos, isolada ou cumulativamente, preste atendimento e assessoramento aos beneficiários¹², bem como a que atuar na defesa e garantia de direitos. Essas entidades estão sujeitas às deliberações do Conselho Nacional de Assistência Social.

¹⁰ Art. 62, parágrafo 1º, do Código de Processo Civil Brasileiro.

¹¹ Nesse contexto, as designações OSCIP e OS são qualificações que tanto as associações como as fundações podem receber, uma vez preenchidos os requisitos legais, assim como ocorre com as titulações de Utilidade Pública Municipal (UPM), Estadual (UPE) e Federal (UPF) e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

¹² Art. 2º A assistência social tem por objetivos:

I - a proteção social, que visa à garantia da vida, à redução de danos e à prevenção da incidência de riscos, especialmente:

- a) a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
- b) o amparo às crianças e aos adolescentes carentes;
- c) a promoção da integração ao mercado de trabalho;

d) a habilitação e reabilitação das pessoas com deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e

e) a garantia de 1 (um) salário-mínimo de benefício mensal à pessoa com deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família;

II - a vigilância socioassistencial, que visa a analisar territorialmente a capacidade protetiva das famílias e nela a ocorrência de vulnerabilidades, de ameaças, de vitimizações e danos;

III - a defesa de direitos, que visa a garantir o pleno acesso aos direitos no conjunto das provisões socioassistenciais.

Parágrafo único. Para o enfrentamento da pobreza, a assistência social realiza-se de forma integrada às políticas setoriais, garantindo mínimos sociais e provimento de condições para atender contingências sociais e promovendo a universalização dos direitos sociais.

Ademais, segundo entendimento preliminar do STF na ADIN nº 2.028, estão compreendidas no conceito de entidades beneficentes aquelas que prestam atendimento aos carentes, sem qualquer finalidade de lucro, não sendo necessária a qualidade de entidade filantrópica (entidade que presta serviços apenas para pessoas carentes e mantém-se exclusivamente por meio de doações).

Tratamento Tributário

	Entidades (associações ou fundações)	Tributos abrangidos
Imunidade	Instituição de educação	Federais¹³: IR, IOF, ITR. Estaduais: ICMS, ITCMD e IPVA. Municipais: IPTU, ISS e ITBI.
	Instituição de assistência social	
	Entidades beneficentes de assistência social	Contribuições sociais: contribuições previdenciárias; CSLL; PIS; COFINS.
Isenção	Instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e Associações Civas.	IR e CSLL
		COFINS

a) Hipóteses de Imunidade

A CF/88, em seu artigo 150, inciso VI, alínea “c” dispõe que *“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: instituir impostos sobre 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**”*.

Esse dispositivo foi reproduzido no artigo 9º, inciso IV, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (“CTN”), que estabeleceu os requisitos em questão em seu artigo 14:

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

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar imposto sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

¹³ Não se incluem o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nem o Imposto de Importação – II, em virtude do quanto disposto no artigo 150, VI, “c” da CF/88, que limita o poder estatal de tributar patrimônio, renda e 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.

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

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

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

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

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

A imunidade conferida pela CF/88 abrange somente aquelas instituições cujo objeto seja a **educação ou a assistência social**, e que, cumulativamente, não tenham fins lucrativos. Portanto, tendo em vista que a estas instituições é conferida imunidade quanto ao patrimônio, renda e serviços, e desde que as mesmas se dediquem às finalidades de educação e de assistência social e não possuam fins lucrativos, as mesmas não estarão sujeitas à cobrança dos seguintes impostos incidentes sobre a renda, o patrimônio e os serviços eventualmente prestados sem gratuidade:

Federais	Estaduais	Municipais
Imposto de Renda (“ <u>IR</u> ”).	Imposto sobre Veículos Automotivos (“ <u>IPVA</u> ”).	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (“ <u>IPTU</u> ”).
Imposto Territorial Rural (“ <u>ITR</u> ”).	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis ou Doação de Bens e Direitos (“ <u>ITCMD</u> ”).	Imposto sobre Serviços (“ <u>ISS</u> ”) diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.
Imposto sobre Operações Financeiras (“ <u>IOF</u> ”).	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal, Interestadual e de Comunicação (“ <u>ICMS</u> ”).	Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (“ <u>ITBI</u> ”).

Dessa forma, temos que as entidades sem fins lucrativos podem gozar de imunidade¹⁴ - sendo que são consideradas entidades sem fins lucrativos aquelas que não apresentem superávit em suas contas ou, caso apresentem, aquelas cujos resultados se destinem integralmente à manutenção e ao desenvolvimento de seus objetivos sociais¹⁵. Mas, para fazerem jus a tal benefício, devem, obrigatoriamente, cumprir com os requisitos legais, sendo o principal deles **não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas**, a qualquer título¹⁶, objetivando, com isso, que eventual acréscimo patrimonial seja revertido em prol da própria instituição, não havendo qualquer proibição da obtenção de lucro pela entidade, sendo este permitido desde que utilizado em benefício da mesma.¹⁷

Caso a entidade não cumpra com tais requisitos legais, **poderá ter o benefício da imunidade suspenso pela autoridade competente**. Ressalte-se que outras condutas ou infrações das organizações imunes não ensejam a suspensão da imunidade, podendo justificar somente outros tipos de sanção.

A CF/88, nos termos do artigo 195, parágrafo 7º, prevê ainda a hipótese de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, em relação às contribuições sociais. Tal hipótese de imunidade abrange as contribuições previdenciárias, CSLL, PIS e a COFINS e sua verificação depende do cumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 12.101/2009 e regulamentadas pelo Decreto nº 8.242/2014.

Nesse sentido, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028, o STF decidiu que estão compreendidas pelo conceito de entidades beneficentes aquelas que prestam atendimento aos carentes,

¹⁴ De acordo com o artigo 9º do Código Tributário Nacional:

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

IV - cobrar imposto sobre:

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

¹⁵ Vide § 3º do artigo 12 da Lei nº 9.532/1997.

¹⁶ Artigo 14, I, do CTN.

¹⁷ A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal dispõe nesse mesmo sentido:

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

(STF - AI-AgR: 155822 SP, Relator: ÍLMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 20/09/1994, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 02-06-1995 PP-16238 EMENT VOL-01789-03 PP-00425)

Ementa: Tributário. Imunidade. Instituição de Ensino. Imposto de Renda sobre rendimentos ou ganho de capital em instituições Financeiras. Art.12 da Lei Nº 9.532. Art. 150, VI, C, da Constituição Federal.[...] Ao dispor que a instituição de ensino deve colocar seus serviços à disposição da população em geral, a lei não quis dizer que o fizesse gratuitamente, e sim que lhe era vedado discriminar o acesso a eles e, sendo acertado o pagamento de remuneração (por quem pode ser assim onerado), que esta reverta em proveito da própria prestação de serviços, na manutenção de seus objetivos institucionais, como aliás já determinava o art. 14 do CTN. Outra interpretação seria inconstitucional, visto que o art. 150, VI, c, não impõe o requisito da gratuidade (e sequer faz alusão a filantropia ou beneficência). [...] - Impossibilidade de ser exigido da autora o recolhimento de imposto de renda sobre rendimentos ou ganho de capital em aplicações financeiras, com base no art. 12, § 1º, da Lei nº 9.532, por ser assente na jurisprudência que a renda obtida em aplicações financeiras não configura desvio de finalidade (art. 150, § 4º, da CF), porquanto não dissociada da atividade fim da instituição. Tais rendimentos destinam-se a viabilizar e custear a consecução de suas finalidades precípuas. (TRF-4 - AC: 104797 SC 2000.04.01.104797-5, Relator: VIVIAN JOSETE PANTALEÃO CAMINHA, Data de Julgamento: 30/11/2005, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 01/02/2006 PÁGINA: 338)

sem qualquer finalidade de lucro, não sendo necessária a qualidade de entidade filantrópica (entidade que presta serviços apenas para pessoas carentes e mantém-se exclusivamente por meio de doações).

Veja que, embora designada como isenção tanto na CF quanto na Lei nº 12.101/2009 e no Decreto nº 8.242/2014, conforme já reconhecida expressamente pelo STF, na mesma ADIN nº 2.028, cuida-se a hipótese prevista no artigo 195, parágrafo 7º de imunidade¹⁸.

Segundo a Lei nº 12.101/2009, as entidades reconhecidas como beneficentes de assistência social receberão certificação própria de tal característica, nos termos da mesma lei, bem como farão jus à isenção das contribuições previdenciárias, CSLL e da COFINS, desde que cumpridos os seguintes requisitos (artigo 29 da referida lei):

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

¹⁸ Vide, ainda, RE 636.941, rel. Min. Luiz Fux.

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do caput não impede:

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

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

§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições:

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

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

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.

Note que o artigo 29 da Lei nº 12.101/09 não abrange o PIS, do que poder-se-ia depreender que essa contribuição não seria abrangida pela imunidade. Contudo, nas palavras de Leandro Paulsen¹⁹, a imunidade possui ao menos eficácia negativa, de modo que, ainda que algo não tenha sido tratado em lei, qualquer tratamento legal contrário à disposição constitucional é vedado.

Portanto, considerando-se que o artigo 195, parágrafo 7º da CF/88 atribuiu imunidade às “contribuições sociais” de modo geral, não fazendo qualquer restrição a contribuições específicas, eventual dispositivo legal em sentido contrário é inconstitucional, de modo que as entidades beneficentes de assistência social são imunes às contribuições sociais – inclusive a contribuição ao PIS. Note que o STF se pronunciou nesse sentido, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 636.941, em 13.02.2014.

b) Isenções para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e associações

As isenções podem ser definidas como uma das espécies de exclusão do crédito tributário, na forma do artigo 175 do CTN, ou em outras palavras, uma espécie de renúncia fiscal. Sendo assim, nas hipóteses de isenção, o Estado pode tributar (diferentemente da hipótese de imunidade, na qual essa possibilidade inexistente, em decorrência de disposição constitucional), mas deixa de fazê-lo em virtude de razões específicas. Portanto, as isenções tributárias se constituem num verdadeiro favor legal, que depende da legislação infraconstitucional para ser concedido – e também para ser mantido.

¹⁹ Paulsen, LEANDRO. “Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência”. Ed. Livraria do Advogado, 13ª edição, Porto Alegre, 2011, fls. 586.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que as isenções devem sempre decorrer de lei específica do ente tributante competente para instituir o tributo que se deseja isentar. Assim, por exemplo, se o tributo for de competência municipal, como é o caso do IPTU, apenas a lei municipal é competente para isentar as entidades beneficiárias do recolhimento deste tributo.

Em âmbito federal, o artigo 15 da Lei nº 9.532/1997 instituiu isenção do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (“CSLL”) em favor das “*instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações civis que prestem serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos*”.

Note que **não são abrangidos** pela referida isenção do IRPJ das associações os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável²⁰.

O STF, quando da apreciação da medida cautelar nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802, suspendeu os efeitos do dispositivo nesse sentido, no que diz respeito às instituições de educação ou de assistência social, até a decisão final da ação. Dessa forma, atualmente, a imunidade do IRPJ dessas instituições se estende aos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. No entanto, a decisão do STF manteve a aplicação do artigo 15, de modo que não há que se falar em isenção dessa natureza em relação às associações.

Deste modo, não há que se falar em isenção tributária das associações quanto aos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

Ademais, consideram-se entidades sem fins lucrativos aquelas que não apresentem superávit em suas contas ou, caso apresentem, aquelas cujos resultados se destinem integralmente à manutenção e ao desenvolvimento de seus objetivos sociais²¹.

Contudo, o gozo da referida isenção pelas associações, ainda que não possuam fins lucrativos, fica condicionado ao atendimento dos requisitos previstos nas alíneas “a” a “e” do artigo 12 da Lei nº 9.532/1997, na forma do parágrafo 3º do artigo 15 da mesma lei, quais sejam:²²

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem

²⁰ Vide artigo 15, parágrafo 2º da Lei nº 9.532/1997.

²¹ Vide artigo 15, parágrafo 3º e artigo 12, parágrafo 3º da Lei nº 9.532/1997.

²² Vide artigo 15, parágrafo 3º e artigo 12, parágrafo 2º da Lei nº 9.532/1997.

efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

Note que o parágrafo 4º do artigo 12 dispõe que o requisito da alínea “a” transcrita acima não impede a remuneração dos dirigentes desde que respeitadas algumas condições²³. Entretanto, este parágrafo aplica-se somente às hipóteses de imunidade, posto que a lei, ao tratar de isenção, não fez referência à aplicação desse dispositivo. Assim, essa exceção não se estende às hipóteses de isenção o que, conseqüentemente, para fins de gozo da mesma, não permite a remuneração de dirigentes.

Por fim, no que diz respeito à tributação de juros sobre capital próprio pelas contribuições sociais ao PIS e a COFINS, note que independentemente da isenção para essas organizações, há uma discussão ainda pendente no Superior Tribunal de Justiça (“STJ”)²⁴.

c) Possibilidade de Isenção da COFINS

A Medida Provisória 2.158-35/2001 (“MPv 2.158-35/2001”) dispõe que a base de cálculo para a contribuição do PIS/PASEP devida pelas associações a que se refere o artigo 15 da Lei nº 9.532/1997 – quais sejam, dentre outras, as associações civis que prestem serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos – será determinada com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento).

Com fundamento na Lei nº 9.532/1997, entendemos que se considera “sem fins lucrativos”, a entidade que não apresente lucros em suas contas ou, na hipótese de apresentá-los, em determinado exercício, destine o respectivo resultado integralmente à execução de seus objetivos sociais.

²³ Vide artigo 12, parágrafos 4º e 5º da Lei nº 9.532/1997.

²⁴ STJ. REsp 1.200.492, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção.

No que diz respeito à incidência da COFINS, conforme disposto no artigo 14, inciso X, estão isentas as atividades próprias das entidades mencionadas no artigo 13 da MPv 2.158-35/2001, que faz referência às entidades do artigo 15 da Lei nº 9.532/1997, quais sejam as associações civis que prestem serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Note que a MPv 2.158-35/2001 não define “atividades próprias”, e que esse termo foi objeto da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 247/02 que, em seu artigo 47, §2º, estabelece que: *consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.*

Note que, nos termos da Solução de Consulta nº 6 de 2011, da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal, as receitas de caráter contraprestacional não são consideradas atividades próprias de associação civil, devendo ser alcançadas pela tributação da COFINS.

Portanto, as receitas provenientes de atividades que não são consideradas próprias de associação civil, entre elas, receitas oriundas de contraprestação de serviços, estarão sujeitas a incidência da COFINS. Em decorrência disso, existe a necessidade de incluir no estatuto social a participação em outras entidades sem fins lucrativos.

Sociedade Empresária

A sociedade empresária pode ser considerada como a reunião de pessoas que tem como objetivo exercer profissionalmente uma atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, constituindo elemento de empresa, que vise o lucro a ser partilhado entre as pessoas que a compõem. Sendo assim, é a reunião de um ou mais empresários, interessados nos lucros que uma atividade econômica complexa, que exige muitos investimentos e diferentes capacitações, promete propiciar.²⁵

Negócios de Impacto Social

Negócios de Impacto Social, em linhas gerais, podem ser definidos como “*empreendimentos que têm a missão explícita de gerar impacto socioambiental ao mesmo tempo que produzem resultado financeiro positivo de forma sustentável*”.²⁶ No Brasil, entretanto, não há um tipo societário específico ou regime tributário

²⁵ As sociedades empresárias podem ser do tipo: *nome coletivo, comandita simples, comandita por ações, anônima e limitada* e elas se classificam de acordo com suas responsabilidades, que são ilimitadas (nome coletivo), mistas (comanditas) e limitadas (sociedade limitada e anônima).

²⁶ Carta de Princípios de Negócios de Impacto, Força Tarefa Brasil de Finanças Sociais.

diferenciado para empresas envolvidas em negócios de impacto social.²⁷ Dessa forma, os negócios sociais, via de regra, são desenvolvidos por sociedades limitadas e sociedades por ações, sem que haja, legalmente, nenhuma distinção entre empresas que buscam impacto socioambiental e as demais entidades.

²⁷ Nos EUA, em 2010, o Estado de Maryland se tornou o primeiro Estado americano a aderir a legislação que define as Benefit Corporation, um tipo de sociedade que tem como enfoque o impacto positivo na sociedade e no meio ambiente, e não somente o resultado financeiro. A partir de 2014, outros 28 Estados americanos aprovaram leis permitindo a criação das chamadas “Benefit Corporation” ou “B-Corp” que, na tradução literal são denominadas de “Sociedades Beneficentes” e estão ganhando cada vez mais espaço nos EUA e no mundo.

ANEXO II – SUMÁRIO IMUNIDADE E ISENÇÃO
DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

	Entidades	Tributos abrangidos	Requisitos	Observações
Imunidade	Instituição de educação; Instituição de assistência social	Federais: IR, IOF, ITR. Estaduais: ICMS, ITCMD e IPVA. Municipais: IPTU, ISS e ITBI.	<p>Conforme o artigo 9º e o artigo 14º do CTN:</p> <p>a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título</p> <p>b) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;</p> <p>c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.</p> <p>Conforme o artigo 12, parágrafo 2º, da Lei 9.532/97, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 13.151, de 28.07.2015:</p> <p>a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;</p> <p>b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;</p> <p>c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;</p> <p>d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;</p> <p>e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;</p> <p>f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;</p> <p>g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;</p> <p>h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo</p>	<p>Obs 1: Segundo o parágrafo 4º, do artigo 12, da Lei nº 9.532/97, a exigência a que se refere a alínea “a” do § 2º (mencionado no quadro “Requisitos”) não impede:</p> <p>I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e</p> <p>II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.</p> <p>Ainda, o parágrafo 5º do mesmo artigo: A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições:</p> <p>I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e</p> <p>II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.</p> <p>Obs. 2 a vigência da alínea “f” do artigo 12, parágrafo 2º, da Lei 9.532/97 foi suspensa até a decisão final da ADIN nº 1.802.</p> <p>Obs. 3: Segundo o artigo 34 da Lei nº 10.637/02, as OSCIPs e as OSs não sofrem a restrição quanto a remuneração de dirigentes, prevista na alínea “a” do parágrafo 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532/97 (mencionado no quadro “Requisitos”).</p>

<p>Imunidade</p>	<p>Entidades beneficentes de assistência social</p>	<p>Contribuições sociais: contribuições previdenciárias; CSLL; PIS; COFINS.</p>	<p>Conforme o artigo 29, da Lei 12.101/09: I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais; III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS; IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade; V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto; VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial; VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária; VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.</p>	<p>§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do caput não impede: I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.</p> <p>§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1o deverá obedecer às seguintes condições: I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3o (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.</p> <p>§ 3º O disposto nos §§ 1o e 2o não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.</p>
-------------------------	--	--	---	---

Isenção	Instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e Associações Cíveis.	IR e CSLL	<p>Conforme o parágrafo 3º do artigo 15 e artigo 12, parágrafo 2º, da Lei nº 9.532/97.</p> <p>a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;</p> <p>b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;</p> <p>c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;</p> <p>d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;</p> <p>e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;</p>	<p>Não são abrangidos pela isenção do IR os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.</p>
		COFINS	<p>Conforme artigo 14, inciso X e artigo 13, inciso IV da Medida Provisória 2.158-35/01 e artigo 15 da Lei nº 9.532/97.</p> <p>Constituir-se como instituição de caráter filantrópico, recreativo, cultural e associações cíveis 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.</p>	<p>Isenção aplica-se somente às atividades próprias das entidades.</p> <p>Conforme a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 247/02, considera-se atividade própria: <i>Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.</i></p>