

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Filipe Lima Rockenbach

**POLÍTICA TRIBUTÁRIA: A CORRELAÇÃO ENTRE O SEGUNDO E O TERCEIRO
SETOR**

**Florianópolis
2012**

Filipe Lima Rockenbach

**POLÍTICA TRIBUTÁRIA: A CORRELAÇÃO ENTRE O SEGUNDO E O TERCEIRO
SETOR**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Dr Luiz Felipe Ferreira

**FLORIANÓPOLIS
2012**

Filipe Lima Rockenbach

POLÍTICA TRIBUTÁRIA: A CORRELAÇÃO ENTRE O SEGUNDO E O TERCEIRO SETOR

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pelo Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

Professor(a) Dr. Luiz Felipe Ferreira
Orientador

Professores que compuseram a banca:

Prof.(a) Dr.(a).....

Prof.(a) Dr.(a).....

Florianópolis, 19, dezembro de 2012

POLÍTICA TRIBUTÁRIA: A CORRELAÇÃO ENTRE O SEGUNDO E O TERCEIRO SETOR

RESUMO

ROCKENBACH, Filipe Lima. *Política tributária: A correlação entre o segundo e o terceiro setor*. 2012. 54 folhas. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

Neste estudo objetivou-se verificar, sob a ótica da política tributária de incentivos fiscais, as correlações intersetoriais entre empresas do setor lucrativo e entidades do setor sem finalidade lucrativa quando exercerem atividades em comum. Bem como se buscou evidenciar os reflexos dessa política para a sociedade. No primeiro momento o trabalho dedicou-se elaborar um estudo bibliográfico com a finalidade de definir e evidenciar os vários aspectos que caracterizam o terceiro setor tal como histórico, conceitos, formas e títulos jurídicos. Em seguida concentraram-se esforços para detalhar a legislação tributária, incidente sobre o lucro, aplicável a maior parte das entidades que são foco do estudo, destacando os limites e obrigações fiscais a luz da legislação vigente. Depois, foram delineados dois cenários da correlação em questão para a realização de hipóteses necessárias a calcular a desoneração tributária, para assim, analisar, com enfoque comparativo, quanto os cofres públicos deixam de recolher na forma de tributos incidentes no lucro das entidades compreendidas no terceiro setor em confrontação as empresas entendidas do segundo setor. Ao termino dessa pesquisa concluiu-se que guardadas as devidas ponderações de não generalização em função do universo de entidades compreendidas no estudo, e que os resultados se aplicam aos exemplos propostos e desenvolvidos, a desoneração das entidades sem fins lucrativos é de 9,43% sobre a Receita Bruta das empresas tributadas pelo Lucro Real, enquanto que, para entidades direcionadas a Educação e Pesquisa vislumbraram-se os percentuais de 11,33% quando tributadas pelo Lucro Presumido, e 12,29% pelo Lucro Arbitrado. E para as organizações de Saúde com serviços hospitalares verificaram-se as grandezas de 5,93% para Lucro Presumido, e 6,17% para Lucro Arbitrado. Por fim, concluiu-se que com a política de desoneração tributária a sociedade se beneficia, de forma direta e indireta, na realização de serviços e produtos aplicáveis na correlação intersetorial escopo da pesquisa.

Palavras-chave: terceiro setor, segundo setor, política tributária, desoneração tributária.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Diferenças fundamentais entre associações e fundações	25
Quadro 2 – Títulos para o terceiro setor.....	27
Quadro 3 - Tributação e alíquotas incidente sobre o lucro das entidades.....	39
Quadro 4 – Tributação por Lucro Real	41
Quadro 5 – Atividades e seus percentuais no Lucro Presumido.....	42
Quadro 6 – Tributação por Lucro Presumido cenário 1	44
Quadro 7 – Tributação por Lucro Presumido cenário 2.....	45
Quadro 8 – Atividades e seus percentuais.....	46
Quadro 9 – Tributação por Lucro Arbitrado cenário 1	47
Quadro 9 – Tributação por Lucro Arbitrado cenário 2	48

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CEBAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social

CEMPRE – Cadastro Central de Empresas

CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

FASFIL – Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos

FGTS – Fundo de Garantia Por Tempo de Serviço

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IRPJ – Impostos de Renda pessoa Jurídica

OS – Organização Social

OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público

PASEP – Programa de Formação de Patrimônio do Servidor Público

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

UP – Utilidade Pública

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1 Tema e problema	11
1.2 Objetivos	12
1.2.1 Objetivos gerais.....	12
1.2.2 Objetivos específicos.....	13
1.3 Justificativa.....	13
1.4 Metodologia da pesquisa.....	15
1.4.1 Definição da estratégia metodológica	15
1.4.2 Coleta e análise de informações	16
1.5 Limitação da Pesquisa	16
1.6 Organização do trabalho	17
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	19
2.1 Breve Histórico	19
2.2 Formas jurídicas do terceiro setor	22
2.2.1 Associação	22
2.2.2 Fundação	23
2.2.3 Diferenças fundamentais entre associação e fundação	24
2.2.4 Títulos para o terceiro setor.....	25
2.3 Aspectos da legislação Tributária Brasileira.....	27
2.3.1 Imunidade e Isenção tributária	28
2.3.1.1 Imunidade Tributária.....	28
2.3.1.1 Isenção Tributária.....	30
2.3.2 Diferenças de Tributação do segundo e terceiro setor.....	31
2.3.2.1 Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	31
2.3.2.2 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	33
2.3.2.3 Programa de Integração Social (PIS).....	35
3. RESULTADOS DA PESQUISA	37
3.1 Relação de atividades comuns entre segundo e terceiro setor	37

3.1.1 Perfil das fundações e associações segundo estudo das FASFIL no território nacional.....	37
3.1.2 Identificação de cenários de atividades em comum segundo estudo das FASFIL.....	38
3.2 Tributação e alíquotas incidentes sobre o lucro das entidades.....	39
3.3 Correlação quando tributado pelo Lucro Real.....	40
3.3.1 Lucro Real Cenários 1 e 2 – Entidades com atividades de Educação e Pesquisa e atividades relacionadas a Saúde.....	40
3.4 Correlação quando tributado pelo Lucro Presumido.....	41
3.4.1 Lucro Presumido Cenário 1 – Entidades com atividades de Educação e Pesquisa.....	43
3.4.2 Lucro Presumido Cenário 2 – Entidades com atividades de Saúde.....	44
3.5 Correlação quando tributado pelo Lucro Arbitrado.....	45
3.5.1 Lucro Arbitrado Cenário 1 – Entidades com atividades de Educação e Pesquisa.....	46
3.5.2 Lucro Arbitrado Cenário 2 – Entidades com atividades de Saúde.....	47
4. CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS.....	49
4.1 Quanto à problemática.....	50
4.2 Quanto aos objetivos.....	50
4.3 Sugestões para futuros trabalhos.....	51
REFERÊNCIAS.....	53

1. INTRODUÇÃO

Em virtude da evolução socioeconômica das últimas décadas, das inserções de direitos e garantias fundamentais, a fronteira e a correlação entre as esferas pública e privada modificaram-se. A partir do momento em que a administração pública não conseguiu suprir todas as demandas por serviços, produtos e obrigações impostas pela sociedade, verificou-se o surgimento de uma terceira esfera econômica, que atuaria como aliada na execução de atividades que seriam exercidas pelo governo, na forma de implemento as políticas públicas. Essa terceira esfera é o terceiro setor.

De acordo com Szazi (2006) no campo social, as transformações no mercado e na sociedade brasileira verificadas nos últimos trinta anos conduziram a uma redistribuição dos papéis de cada ator social no alcance do bem comum, onde, progressivamente, a sociedade civil organizada assumiu novas responsabilidades pela proteção e defesa de direitos, antes inseridos na órbita exclusiva do Estado (Primeiro Setor), posto que, até aquele momento, a empresa privada (Segundo Setor) entendia que sua função social era limitada ao pagamento de impostos e geração de empregos. Dessa maneira, surge um novo ator social, o denominado terceiro setor, reunindo um conjunto de agentes privados com finalidade pública.

O Estado reconhecendo o surgimento do terceiro setor, e percebendo-o como alternativa ao cumprimento das demandas de interesses sociais utiliza-se de políticas públicas como forma fortalecer a relação do primeiro setor e terceiro setor.

Para Rosa (2003) especificamente dentro destas áreas de cunho eminentemente social, o Estado Brasileiro através da União, Estados e Municípios, dispõe de recursos específicos para implementação de projetos que visem a atender à coletividade e efetivar as promessas constitucionais de bem-estar dos brasileiros.

Seguindo nesse pensamento, entre as políticas públicas destaca-se aquela referente à abordagem tributária dessa esfera específica da economia, uma vez que a carga tributária das organizações tem influência direta no que diz respeito à sua sustentabilidade e manutenção das atividades.

Segundo Young (2009) As entidades sem fins lucrativos atuam suprimindo lacunas, em forma de implementação dos direitos sociais, que deveriam ser

cumpridas pelo governo, concretizando alguns dispositivos constitucionais e para isso, auferem uma desoneração tributária.

Ainda, o terceiro setor tem mostrado grande crescimento nos últimos anos. Com participação cada vez maior e relevante no PIB brasileiro, da mesma forma cresce o campo de atuação, especificação e profissionalização desse segmento da economia. Albuquerque (2006, p.137) afirma que “O terceiro setor no Brasil vem mudando com velocidade e abrangência nunca antes vistas. Instituições governamentais e privadas vêm acompanhando, estudando e incorporando em suas ações e estratégias esse novo segmento, mudando assim a realidade das atuações democráticas e participativas no Brasil e em outros países em desenvolvimento”.

As entidades compreendidas pelo terceiro setor, apesar de apresentarem características e finalidades públicas, possuem no seu funcionamento semelhanças em princípios e práticas das entidades privadas que se mostram eficientes no mundo dos negócios.

Para Young (2009), O terceiro setor, como é conhecido, é independente e pautado na voluntariedade. Porém, para manter um projeto social há necessidade de capital financeiro. Para angariá-lo não se pode contar apenas com doações, pois estas estão cada vez mais escassas. Dessa forma, havendo uma entidade sem fins lucrativos que queira implementar sua atividade, carece de fundos, os quais podem advir de subvenções, doações, atividades econômicas voltadas para a manutenção da entidade. É a sua sustentabilidade.

Com isso, as fronteiras de atuação e relações de mercado entre o terceiro e segundo setor estão cada vez mais presentes. Podendo até em alguns casos exercer atividades comuns e em alguns campos de atuação podem ser concorrentes, disputando um determinado nicho de mercado.

Sobre o assunto, Nunes (2006) comenta que caso se confirme uma tendência de aprofundamento da parceria entre o público e o privado, ter-se-á cada vez mais uma verdadeira simbiose entre esses setores, o que torna necessário delimitar com precisão a autonomia e administração própria como um traço característico e indelével de uma pessoa jurídica distinta, ao invés de uma simples ramificação do aparelho estatal.

1.1 Tema e problema

As entidades do terceiro setor surgiram como alternativa a preencherem as lacunas entre a estrutura pública e os interesses privados. Com isso a legislação tributária vigente garante diferenças fiscais com finalidade de assegurar a sustentabilidade das entidades sem fins lucrativos. Contudo as entidades do terceiro setor muitas vezes trabalham com praticas e princípios das empresas do setor privado, que por sua vez apresentam uma realidade tributária diferente.

Fernandes (1999 apud CORDEIRO, 2001, p. 35) afirma que:

Não há serviço público que não possa, em alguma medida, ser trabalhado pelas iniciativas particulares. A própria manutenção da ordem, diz a constituição de 1988, é direito e responsabilidade de todos. Internalizar esta idéia e universalizá-la tem, evidentemente, implicações profundas para a cultura cívica do país, que se desdobram em novos modos de conduzir as políticas públicas.

No Brasil a Receita Federal coordena o Sistema Tributário Legal que tem como responsabilidade o recolhimento dos tributos que financiam as atividades governamentais. Entretanto não cabe ao estado tributar-se a si mesmo, ou aqueles que exercem suas atividades, caso do terceiro setor, com isso evidenciam-se a chamada “desoneração tributária” ou “gastos Tributários”.

A Receita Federal conceitua isso no seu Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2012 (Gastos Tributários): Para financiar seus gastos, os governos utilizam-se da arrecadação compulsória de recursos – que em termos técnicos caracteriza a tributação de um país.

O conjunto de normas que definem e delimitam o processo de arrecadação compõe o sistema tributário legal. Em geral, os sistemas tributários não possuem outro objetivo que não, o de gerar recursos para a administração. O dispêndio de tais recursos é feito por fora do sistema tributário, por meio de orçamentos aprovados pelos representantes da população.

No entanto, o sistema tributário é permeado por desonerações. São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária.

A Receita Federal, no demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária de 2012 dispõe ainda:

Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para diversos fins. Por exemplo:

- a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração;
- b) promover a equidade;
- c) corrigir desvios;
- d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;
- e) compensar ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis;
- f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou,
- g) incentivar determinado setor da economia.

Nos casos das alíneas “d”, “e”, “f” e “g”, essas desonerações irão se constituir em alternativas às ações Políticas de Governo, ações essas que têm como objetivo a promoção do desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento e sim por intermédio do sistema tributário.

As entidades sem finalidade lucrativa têm buscado atuar nas mais diversas áreas encontrando formas alternativas de atender as demandas de interesse social deixados pelo estado e pelo setor empresarial. Isso somado ao cenário de transformações da relação do Estado-sociedade-economia observa-se uma correlação de mercado e parcerias intersetoriais.

Segundo Nunes (2006, p. 31): “A notória incapacidade do Estado de prover todas as carências sociais, que em regra não encontram também no Mercado um interesse direto na sua resolução, fez emergir de diversos ramos da sociedade iniciativas de participação na construção e defesa da vida comunitária”.

Diante do tema exposto, este estudo tem como finalidade responder a seguinte questão: Qual o efeito tributário decorrente da correlação da atividade exercida entre entidades sem fins lucrativos e aquelas de finalidade lucrativa?

1.2 Objetivos

Esse tópico dedica-se a apresentar os objetivos para alcançar os resultados almejados.

1.2.1 Objetivos gerais

O Objetivo geral para atingir a finalidade desse estudo é identificar o efeito tributário decorrente da correlação da atividade exercida por entidades pertencentes ao terceiro setor e empresas que compõem o segundo setor quando exercidas em atividades em comum.

1.2.2 Objetivos específicos

Para atingir o sucesso dos objetivos gerais pretende-se suprir os seguintes objetivos específicos:

- Delimitar as questões referentes à correlação de mercado intersetoriais;
- Identificar a desoneração tributária do terceiro setor;
- Comparar o impacto da política tributária do terceiro setor com o setor privado;
- Evidenciar os reflexos, para a sociedade, decorrente da política de desoneração tributária.

1.3 Justificativa

Justifica-se o presente estudo diante dos avanços da representatividade do terceiro setor no cenário social e econômico brasileiro, e ainda, reconhecendo as entidades sem fins lucrativos inseridos na economia, com forma jurídica específica e com regime de tributação próprio, presente em diversas áreas de atuação dos campos público e privado, observa-se um campo a ser pesquisado de interesse coletivo e importância à sociedade.

Conforme Nunes (2006) embora o Estado não tenha condições de assumir diretamente a execução da política de Assistência Social, essa é uma atividade vital para a sociedade, e é de importância visceral para o desenvolvimento das regiões menos favorecidas que existam organizações atuantes e eficientes para suprir as carências estatais. É aí que entra a importância do terceiro setor nos dias de hoje, inclusive tendo o status elevado a parceiro do Poder Público, principalmente após a Reforma do Estado.

Nunes (2006) ainda enfatiza a relevância do terceiro setor quando afirma que não é só por representar uma alternativa à execução de políticas públicas que o

terceiro setor deve ser visto como estratégico nos dias de hoje. Representa, sem dúvida, uma grande alternativa no problema do desemprego, tendo em vista que é no setor de serviços que reside, hoje, a maior oferta de empregos. O terceiro setor é apontado hoje como capaz de absorver grande parte dessa demanda, uma vez que integra o setor de serviços, vem crescendo vertiginosamente e já é apontado por alguns estudiosos como maior gerador de empregos do futuro.

Segundo estudo das FASFIL, Fundações Privadas e Associações Sem fins Lucrativos divulgados pelo IBGE em 2008, empregavam em 2005 1,7 milhões de pessoas em 338,2 mil FASFIL do país.

E ainda, os trabalhadores das FASFIL ganhavam, em média, o equivalente a 3,8 salários mínimos por mês. No total, a remuneração dos profissionais que trabalham formalmente nessas entidades envolveu recursos da ordem de R\$ 24,3 bilhões o que equivale a uma média de R\$1.094,44 por pessoa/mês. A título de ilustração o significado desses números, no mesmo ano, a média da remuneração de todos os assalariados das organizações pública, privada lucrativa e não-lucrativa cadastradas no CEMPRES, Cadastro Central de Empresas, era de 3,7 salários mínimos mensais, o equivalente a R\$1.060,68. Assim, os salários médios nas FASFIL eram superiores em 3,2%.

Por outro lado Cardoso (2010), afirma que quando se cita que as entidades do terceiro setor não almejam lucro, entende-se que isso pode ser aplicado em apenas algumas entidades do terceiro setor, dependendo da sua atividade, pois as entidades sem fins lucrativos devem objetivar lucro para se auto sustentar e reaplicar os mesmos conforme Art. 12 da lei nº 9.532/97 do CTN. Essas entidades não podem depender somente de recursos do governo, como por exemplo, um hospital sem fins lucrativos, deve almejar lucro, criar novas receitas e usufruir com inteligência e responsabilidade a imunidade tributária constitucional.

Assim, assumindo que o terceiro setor está configurado na sociedade como prestador de serviços e produtos, objetivando o superávit de suas atividades, e podendo essas atividades ser de interesse semelhante ou complementar ao setor privado, cabe então um estudo comparativo quanto à diferenciação do tratamento tributário de entidades do terceiro e segundo setor quando prestando serviços de utilidade social.

Assim, Identificado um novo cenário econômico e de constante transformação do âmbito nacional, é de grande importância se conhecer o resultado que as políticas públicas de incentivos fiscais carregam para sociedade civil.

Ainda, o interesse pelo tema é fortalecido pelo fato do pesquisador fazer parte do quadro de funcionários de uma entidade pertencente ao setor objeto da pesquisa, e também pelo objetivo particular de aprofundar-se em um tema ainda pouco explorado, mas com grande relevância para a sociedade.

Nesse sentido, esta pesquisa ajuda no processo de esclarecer as questões que não foram exploradas e estudadas do tema, bem como contribui para o preenchimento das lacunas encontradas quando se fala de tributos referentes ao terceiro setor.

1.4 Metodologia da pesquisa

Metodologia vem do grego métodos, caminho para chegar a um fim, mais logos, conhecimento. Assim define-se a metodologia como sendo os procedimentos e caminhos a serem seguidos (GONSALVES, 2003). É a metodologia que vai trilhar o desenvolvimento e caminho percorrido na elaboração do projeto científico, garantindo o sucesso da forma mais correta e sem vies.

1.4.1 Definição da estratégia metodológica

Para alcançar os objetivos, este trabalho enquadra-se em uma pesquisa de análise teórica, exploratória, e descritiva. Uma vez que o estudo foi realizado em campo teórico, utilizando-se de material bibliográfico já publicado acerca do tema. Exploratória, pois se objetiva reunir informações, sem intenção de resolver os problemas, sobre o tema estudado. E descritiva por interpretar o material levantado e descrever os resultados obtidos conforme proposto. Conforme Andrade (2002) a pesquisa descritiva preocupa-se em observar fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles.

Em um primeiro momento a pesquisa é caracterizada como bibliográfica descritiva e qualitativa acerca do tema escolhido. Nesta fase a pesquisa é "dedicada a reconstruir teoria, conceitos, idéias, ideologias, polêmicas, tendo em vista, em termos imediatos, aprimorar fundamentos teóricos" (DEMO, 2000, p. 20).

No segundo momento a metodologia utilizada foi da pesquisa descritiva com abordagem qualitativa onde apesar da dedicação de investigar o tratamento da face empírica e fatural da realidade, através da criação de cenários possíveis e a elaboração de hipóteses de cálculo da desoneração tributária, o estudo não produz inferências relativas a instrumentos estatísticos, tão pouco, elaboração de resultados a partir de dados primário ou secundários. Sendo assim, a pesquisa não se caracteriza como quantitativa no que se refere aos resultados objetos do estudo.

1.4.2 Coleta e análise de informações

Considerando que a presente pesquisa possui um tema fortemente relacionado à administração, organização, gestão de economias públicas, a principal fonte de informações bibliográficas foi a legislação que regulamenta e dispõe sobre o universo estudado. Mas também, utilizou-se como base de conhecimento estudos publicitados por órgãos governamentais, trabalhos acadêmicos publicados da área, bem como publicações acerca do tema.

1.5 Limitação da Pesquisa

Para que seja possível a obtenção de um resultado de qualidade e que atenda os objetivos da pesquisa, faz-se necessário limitar a pesquisa de forma clara e concisa, afim que nortear a linha de estudo e evitar desvios do foco de trabalho.

Constantemente depara-se com temas polêmicos quando o assunto é terceiro setor, talvez o maior deles seja definir o que está contido nessa parcela da economia. Albuquerque (2006, p.39) menciona tal dificuldade:

[...] a dificuldade de definir o que está contido no terceiro setor tem como uma de suas principais consequências o desconhecimento de dados que quantifiquem e demonstrem a importância e a atuação desse segmento no que se refere a número de organizações envolvidas, empregos gerados, capital envolvido e gerado etc. [...]

Sabe-se que as entidades do terceiro setor possui um amplo campo de atuação, campo esse, que esbarra na prestação de serviços ou produtos da área pública de cunho social e na privada essencialmente lucrativa. O presente estudo aborda somente as entidades do terceiro setor capazes de atuar junto ao setor

privado, de forma a auferir renda e produzir serviços semelhantes às empresas enquadradas no regime tributário do setor privado.

Para delimitar o campo de pesquisa, foi tratado como entidades sem fins lucrativos, as citadas no atual Código Civil, sendo essas as Associações e as Fundações. Por existirem uma vasta gama dessas entidades, a pesquisa foi realizada nas do código supracitado.

Ressalta-se que, para compreender a presente pesquisa, foi identificado como sinônimos os termos entidades sem fins lucrativos e terceiro setor.

Como esse estudo é baseado principalmente em conceitos jurídicos e teóricos de constante evolução e alterações, observa-se a limitação da legislação vigente à data de entrega do projeto de monografia 22 Dezembro de 2011.

Por fim deve-se limitar o estudo no sentido de que a pesquisa não pode ser generalizada às muitas formas de entidades de finalidade filantrópicas e sociais que não são contempladas na pesquisa.

1.6 Organização do trabalho

Este trabalho está dividido em quatro capítulos. No primeiro capítulo dedica-se a fazer uma introdução geral ao assunto, através de uma breve contextualização do surgimento, da atuação e tributação das entidades do terceiros setor sobre as quais são foco e tema central do trabalho.

É no primeiro capítulo que é apresentado a definição do tema e problema do trabalho. Nesse capítulo foi apresentado o objetivo geral do trabalho, em seguida delimitaram-se os objetivos específicos, por meio dos quais se pretende alcançar o problema central. Ainda no primeiro capítulo evidencia-se a justificativa para a realização da pesquisa dando ênfase a importância do tema no contexto social em que está inserida. Por último foram evidenciadas as limitações do trabalho e apresentada a organização estrutural da pesquisa.

No segundo capítulo busca-se o desenvolvimento da fundamentação teórica que serve de base para realização desta pesquisa. Detalham-se as informações que são essenciais para o conhecimento da área pesquisada, e levam-se questões teóricas acerca do tema abordado. Considerando-se que um trabalho científico precisa de fontes de informação fidedignas, a maior parte da fundamentação teórica desta pesquisa, por abranger uma esfera da economia

brasileira, é baseada na legislação, tanto a Constituição como a legislação infraconstitucional.

No terceiro capítulo, observa-se o detalhamento da pesquisa. Onde, por meio de estudos publicados por órgãos oficiais, e da bibliografia estudada, elaborou-se dois cenários cabíveis de realização de testes de hipótese em função do regime tributário aplicado, seja no terceiro ou no segundo setor. De modo que, as hipóteses possuem o objetivo de demonstrar os cálculos e resultados propostos na pesquisa, e dessa forma, definiu-se qual o efeito tributário da correlação do segundo e terceiro setor. É no terceiro capítulo que são apresentados os dados e informações necessárias para responder a questão central do trabalho.

Finalizando o trabalho, no quarto capítulo apresentam-se comentários e considerações a que se chegou com a pesquisa teórica e com a pesquisa empírica. Expressam-se as conclusões da pesquisa e responde-se a questão principal do trabalho baseado nos objetivos propostos. E ainda, são feitas sugestões de trabalhos sobre o tema abordado, e são informadas as referências.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesse capítulo busca-se fundamentar o estudo onde inicialmente realizou-se um breve levantamento histórico com a finalidade de situar o terceiro setor no contexto evolutivo de questões sociais e econômicas no Brasil e no Mundo. E posteriormente buscou-se levantar todas as informações coletadas e consideradas essenciais para o desenvolvimento, e compreensão da presente pesquisa.

2.1 Breve Histórico

A origem do terceiro setor foi fortemente respaldada pela incapacidade do Estado de promover o bem-estar social. Conforme Nunes (2006 p.31)

A notória incapacidade do Estado de prover todas as carências sociais, que em regra não encontra também no Mercado um interesse direto na sua resolução, fez emergir de diversos ramos da sociedade iniciativas de participação na construção e defesa da vida comunitária.

[...] Encontra-se, portanto, preenchendo lacunas da sociedade onde o Governo não alcança e ao Mercado não interessa, o chamado terceiro setor.

Tal fato não é uma questão atual. Para Albuquerque (2006), as organizações sociais que hoje compõem o terceiro setor tiveram os primeiros movimentos associativos nos séculos XVI e XVII, inicialmente com caráter político ou religioso. Nesse momento histórico as organizações sociais eram fortemente influenciadas pelo governo e políticas vigentes.

Tal situação pouco variou até a crise de Estado Liberal. Segundo Albuquerque (2006 p. 22)

A crise do Estado Liberal após a Primeira Guerra Mundial altera essa situação: o pensamento liberal pressupõe um papel mais ativo do Estado de Bem-Estar Social (Welfare State) nos âmbitos econômico, social e cultural, numa clara tentativa de reaproximação entre Estado e a sociedade.[...]

A partir desse momento e, principalmente, após a Segunda Guerra Mundial as preocupações da sociedade civil e do setor privado provocaram grandes mudanças políticas, sociais e econômicas nos centros de poder.

Nos anos 70, sobretudo na América Latina, as organizações da sociedade civil surgiram com expressivo caráter político, atuando fortemente na redemocratização dos países, com ações voltadas para uma política social de desenvolvimento comunitário e para a execução de atividades de assistência e serviços nos campos de consumo, educação de base e saúde, entre outros (ALBUQUERQUE, 2006).

O termo “terceiro setor” foi utilizado pela primeira vez por pesquisadores nos Estados Unidos na década de 70, e a partir da década de 80 passou a ser usado também pelos pesquisadores europeus. Para eles, o termo sugere elementos amplamente relevantes. Expressa um alternativa para as desvantagens tanto do mercado, associadas a maximização do lucro, quanto do governo, com sua burocracia inoperante. Combina a flexibilidade e a eficiência do mercado com a equidade e a previsibilidade da burocracia política (COELHO, 2005).

No Brasil, observa-se um histórico de mudança de enfoque no papel do Estado que vem, paulatinamente, apresentando uma postura mais participativa nos processos de decisão sobre os diversos temas referentes às responsabilidades do governo. Tal mudança de postura é refletida em iniciativas e ferramentas que buscam maior diálogo e transparência da gestão da coisa pública, como o repasse de verbas públicas para organizações sociais, e o acesso pelo terceiro setor aos fundos públicos de vários ministérios (ALBUQUERQUE, 2006).

Entre as transformações importantes promovidas pelo governo, pode-se citar a promulgação de uma legislação regulatória do terceiro setor, especialmente as Leis Federais nº 9.608/98 e nº 9.790/99. Entretanto, se comparado com outros países, o Brasil ainda necessita de uma legislação mais sistematizada e moderna, que incentive a participação dos diversos atores sociais que têm papel importante na busca de uma sociedade mais livre, justa e solidária, que almeje a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos sem qualquer tipo de discriminação, como determina os princípios e garantias fundamentais da Constituição Federal em seus artigos iniciais. (ALBUQUERQUE 2006, p.41).

Visto isso, ainda assim encontra-se dificuldade para conceituar ou definir o terceiro setor, Olak (2010, p.1) menciona essa dificuldade

Buscar uma definição clara e objetiva para as Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) não é tarefa fácil. A expressão *sem fins lucrativos*, largamente usada para designar as entidades fora do contexto do Estado e do mercado (que congrega as entidades de fins econômicos), não reflete por si só, o que são e qual o efetivo papel que desempenham no contexto social, econômico e político contemporâneo. Além disso, o próprio conceito de “lucro” é muito abrangente, portanto, deve ser muito bem caracterizado. Ter “lucro” é uma questão de sobrevivência para qualquer tipo de entidade, com ou sem fins lucrativos.

Contudo estudiosos buscam definir o terceiro setor, como Nunes (2006, p. 34) que dispõe sobre o tema

A tradicional dicotomia entre Setor Público e Privado foi quebrada com o surgimento do chamado terceiro setor. Além do Estado, conhecido como Primeiro Setor, e o Mercado, que corresponde ao Segundo Setor, surge essa terceira facção, que pode ser definida como um conjunto de organizações de origem privada, dotadas de autonomia, administração própria e finalidade não lucrativa, cujo objetivo é promover o bem-estar social através de ações assistenciais, culturais e de promoção da cidadania.

Ainda conceituando o terceiro setor, Rosa (2003, p. 28) dispõe sobre o espaço que ocupam:

Sob a influência do neoliberalismo o Estado segue a tendência de retrair-se no cumprimento dos deveres sociais. Neste “espaço” de retração do Estado, o setor privado começou a ocupá-lo atuando nas questões sociais, através de inúmeras instituições que compõem o chamado terceiro setor. Ou seja, o terceiro setor é constituído por organizações sem fins lucrativos e não-governamentais, que tem como objetivo produzir bens e serviços públicos.

As entidades sem fins lucrativos têm um papel claro a desempenhar na comunidade a que servem: provocar mudanças sociais. Para que isto ocorra, desenvolvem uma série de atividades, valendo-se de recursos obtidos do sistema econômico e social, que, por sua vez, acolherá a *posteriori* o “produto” final desse processo: pessoas transformadas.[...] (OLAK 2010, p.17).

Portanto essas organizações, teoricamente não possuem finalidade lucrativa, mas devem buscar, no mínimo obter resultados a fim de manter suas atividades. Configuradas como prestadoras de serviços, nada impede que esses

serviços gerem receitas maiores que as despesas da organização. Todavia a grande diferença está na destinação dessa riqueza, onde em uma empresa privada destina-se aos sócios e acionistas, nas organizações do terceiro setor a riqueza deve voltar para a sociedade como forma de promover o bem-estar social.

2.2 Formas jurídicas do terceiro setor

De forma geral as entidades compreendidas pelo terceiro setor apresentam características comuns, como a ausência da finalidade lucrativa, a não divisibilidade da organização em quotas e o objetivo para o bem comum, entre outros. Contudo existem inúmeras diferenças e peculiaridades entre cada entidade, como forma de constituição, campo, alcance e abrangência de atuação, organização administrativa, e outras que definirão a sua formatação jurídica.

As entidades sem fins lucrativos abrangem uma vasta gama de espécies, como associações, fundações, sindicatos, sociedades cooperativas, entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico, organizações religiosas e partidos políticos. Esta seção tem por objetivo detalhar, apontar especificidades e características das duas principais formas jurídicas pertencentes ao terceiro setor compreendidas no Código Civil Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, as quais cabe a tributação foco do estudo, sendo elas as associações e fundações.

2.2.1 Associação

As associações, de acordo com o artigo 53 do vigente Código Civil, são constituídas para atender interesses de um grupo comum relativos a um caráter religioso, político, cultural, esportivo ou assistencial. Muito embora possua patrimônio, formado através de contribuição dos seus membros para a consecução de uma finalidade comum, as associações poderão atuar de forma a exercer atividade econômica sem que se observe presente a intenção de se obter lucro ou divisão de resultados.

Uma associação pode ser definida como uma pessoa jurídica criada a partir da união de ideias e esforços de pessoas em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa (SZAZI, 2006).

O Código Civil brasileiro de 2002 estabelece normas e direcionamentos para a constituição de uma associação em seus artigos 53 a 61. Destacam-se as qualidades básicas das associações na redação do art. 54:

Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterà:
I - a denominação, os fins e a sede da associação;
II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
III - os direitos e deveres dos associados;
IV - as fontes de recursos para sua manutenção;
V - o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;
(Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)
VI - as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.
VII - a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas. (Incluído pela Lei nº 11.127, de 2005)

Além disso, as associações não possuem obrigação de prestar seus serviços a sociedade, mas ao grupo de pessoas a qual foi constituída.

O fato de se criar uma associação não implica necessariamente a criação de uma entidade de cunho social ou prestadora de serviços à sociedade, pois diversos propósitos podem não visar ao lucro, mas, mesmo assim não servir de proveito de todos. SZAZI (2006).

2.2.2 Fundação

As fundações nascem de uma doação de bens livres por ato unilateral de seu instituidor que o grava para uma finalidade específica, no âmbito do interesse social, não visando a qualquer causa particular.

Para Souza (2004) fundação privada é a pessoa jurídica a que se afeta determinado patrimônio para uma finalidade específica determinada por seu instituidor.

Conceituando fundação, SZAZI *apud* Resende (2006, p. 37) define uma fundação como:

Um conjunto de bens, com um fim determinado, que a lei atribui a condição de pessoa; Rafael a tem como um patrimônio personalizado, destinado a um fim; Paes a define como um complexo de bens destinados à consecução de fins sociais e determinados; a experiência dos três ilustres autores à frente da Curadoria de Fundações de Belo Horizonte, São Paulo e Brasília, respectivamente, nos auxilia a definir uma fundação como um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por iniciativa de seu instituidor.

Conforme Diniz (2006) O patrimônio é o conjunto de relações jurídicas passíveis de apreciação econômica agregados a uma pessoa, sujeito de direitos e obrigações.

As características, normas e regras da personalidade jurídica denominada de fundação estão discriminadas nos artigos 62 a 69 do vigente Código Civil. Com ênfase ao artigo 62 as fundações somente poderão constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

As fundações podem ser criadas pelo governo, onde nesse caso são pessoas jurídicas de direito público (chamadas de fundação pública), por indivíduos e por empresas (ALBUQUERQUE 2006), quando assumem natureza de direito privado (chamadas de fundação privada). Assim, essa pesquisa abordará as fundações de direito privado, já que somente sobre elas recai a legislação tributária foco do estudo.

Cabe à entidade do Ministério Público a aprovação na constituição da fundação, e também na incumbência de aceitar ou elaborar o estatuto social a fim de garantir os interesses sociais da fundação, bem como a fiscalização dos seus atos sempre que necessário, e ainda, as fundações que tornarem ilícita, impossível ou inútil sua finalidade, ou vencido o prazo de sua existência, serão extintas por iniciativa do mesmo.

Em suma, são de responsabilidade e interesse do Ministério Público Estadual a existência e o bom funcionamento das fundações do Estado onde estiverem situadas.

2.2.3 Diferenças fundamentais entre associação e fundação

Apesar de que as associações e as fundações privadas sejam dotadas de interesse não econômico e, são as formas jurídicas mais comumente relacionadas às entidades que compõem o terceiro setor, as mesmas possuem características próprias que se diferenciam quanto a seu modelo de composição, sua finalidade, sua constituição de patrimônio, suas formas de fiscalização, sua destinação de resultados, sua destinações em caso de extinção, entre outros.

Dessa forma, o presente estudo se dedica nesse tópico a apresentar as principais diferenças fundamentais entre as entidades que contemplam a pesquisa.

Diferenças fundamentais entre Associações e Fundações		
	Associações	Fundações
Composição	Reunião de pessoas com vontades a alcançar um objetivo comum.	Reunião patrimonial, no sentido de alcançar objetivos pré-estabelecidos pelas vontades do instituidor.
Finalidade	Fins próprios, definidos pelos associados, podendo ser alterados de forma prevista em estatuto.	Fins conforme a vontade do instituidor, imutáveis e alterações permitidas somente com aprovação do Ministério Público.
Patrimônio	Patrimônio adquirido no decorrer de suas atividades	Patrimônio previsto na constituição, que deverá atingir a finalidade a qual foi destinada.
Fiscalização	Fiscalizadas e auditadas pelos associados.	Fiscalizadas e auditadas pelo Ministério Público
Destinação de Resultados	Deverá direcionar seu superávit às finalidades de interesse comum dos associados	Deverá direcionar seu superávit ao patrimônio com vistas a atingir as atividades fins da fundação
Extinção	Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio deverá, de acordo com estatuto ou deliberação dos associados, ser destinada à entidade sem fins econômicos de finalidade idêntica ou semelhante.	Dissolvida a fundação, seu patrimônio será incorporado em outra fundação, com fins idênticos ou semelhantes, por determinação judicial ou do Ministério Público.

Quadro 1 - Diferenças fundamentais entre associações e fundações
 Fonte: Adaptado de Código Civil Brasileiro, 2002.

Verifica-se que as associações visam o potencial das pessoas que a compõem, em quanto que compartilham da mesma finalidade social. Por outro lado, nas Fundações o patrimônio é um elemento essencial para a consecução dos fins almeçados pelo instituidor.

2.2.4 Títulos para o terceiro setor

Nesse momento, são abordados os títulos que uma entidade do terceiro setor pode receber se houver os cumprimentos legais, sendo eles: o título de Utilidade Pública (UP), título de Organização Social (OS), o título de Organização da Sociedade Civil de interesse Público (OSCIP) e o título de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Os títulos do terceiro setor, além de melhorarem a imagem da instituição perante a sociedade, garantem benefícios como: incentivos fiscais e tributários, formulação de parcerias entre estado e mercado, e captação de recursos.

Títulos para o terceiro setor		
Títulos para o terceiro setor	Histórico e disposições legais	Benefícios Adquiridos
Utilidade Pública Federal (UP)	O título de utilidade pública federal é a mais antiga tentativa de distinção entre atividades desenvolvidas pelas sociedades civis, associações e fundações. O título foi criado pela lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, ainda vigente. A entidade civil, associação ou fundação poderá, de acordo com o artigo 2º do decreto nº 50.517/61, requerer junto ao Ministério Público o título de Utilidade Pública desde que atenda aos requisitos do referido decreto.	A entidade que possui o Título de Utilidade Pública adquire o direito de receber dedução fiscal do Imposto de Renda – IRPJ, bem como de subvenções e auxílios da União Federal.
Organização Social (OS)	As associações ou fundações podem requerer junto ao ministério público a qualificação de entidades como Organização Social, uma vez que cumpra os requisitos da Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. O objetivo desta lei é proporcionar o desenvolvimento, através de contrato de gestão firmado entre entidade e o Poder Público.	Os principal benefício que o titulo de OS trás para a organização é a possibilidade de assinar com o Estado o Contrato de Gestão, que é um contrato em que o Estado fica obrigado a destinar, no orçamento, verbas à instituição, bem como a transferência de recursos humanos e materiais.
Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)	De acordo com o artigo primeiro da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, “podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta lei”. A lei foi criada com a finalidade de dar suporte o desenvolvimento de setores de interesse público.	Qualificada como OSCIP, a entidade sem fins lucrativos poderá entabular termo de parceria com o Poder Público. Diferente do titulo de Organização Social, que possuem o contrato de gestão pré-determinado, o título de OSCIP permite requerer o Termo de Parceria com a finalidade de angariar recursos públicos, contudo com gestão própria, sem interferência do Poder Público.
Entidade Beneficente de Assistência	O Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social – CEBAS tem origem na Lei nº 8.742/93, a Lei	O principal benefício do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência

Social (CEBAS)	Orgânica de Assistência Social. A referida lei, em seu artigo 18 atribui competência ao Conselho Nacional da Assistência Social (CNAS) para a concessão do certificado, que é regulamentado pelo Decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998.	Social está vinculado à concessão do regime de isenção tributária previsto no artigo 55 da Lei nº 8.212/91.
----------------	--	---

Quadro 2 – Títulos para o terceiro setor
Fonte: Adaptado de: (Souza, 2004)

2.3 Aspectos da legislação Tributária Brasileira

Para que se possa compreender o tratamento tributário conferido ao terceiro setor faz-se necessário o detalhamento de classificações do sistema tributário brasileiro. Para Oliveira (2009) Sistema tributário é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como das regras e princípios normativos relativos à matéria tributária. Os conceitos e institutos que o compõem jamais devem ser vistos de forma estática, mesmo porque eles devem ser aplicados em um conjunto dinâmico constituído pela realidade social, sistema econômico e critério de justiça.

Outra definição importante é o conceito de tributo além daquela definida no Artigo 145 da Constituição Federal de espécies de tributos, quais sejam: impostos, as taxas e contribuições de melhoria. Tributo é conceituado no artigo 3º do Código Tributário Nacional:

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (...)

Por impostos entende-se que o tributo pago pelo contribuinte sem que haja nenhuma contraprestação direta e imediata do Estado, a definição encontra-se no artigo 16 do CTN:

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

As taxas e contribuições de melhorias é o tributo cobrado em caso de realização das respectivas hipóteses de incidência. Segundo consta no Art.77 e Art.81 do CTN respectivamente:

Art. 77 – As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Art 81 - A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Assim, o Estado, no exercício de seu poder e por sua atividade financeira utiliza-se do sistema tributário para obter os recursos indispensáveis para o cumprimento das necessidades comuns, contudo a tributação possui limitações.

O Estado, dotado de seu poder de império, poderia utilizar-se da tributação de forma ilimitada, contudo, a existência de princípios e imunidades garantidos pelo ordenamento jurídico torna o exercício de tal poder limitado, delimitando suas fronteiras. Oliveira (2009).

2.3.1 Imunidade e Isenção tributária

O Poder Público diante da capacidade de legislar utiliza-se da política tributária como reconhecimento e fortalecimento da parceria de setor público e terceiro setor. A imunidade e isenção tributária são mecanismos de que o Estado se utiliza para garantir a sustentabilidade das entidades que atuam suprindo as necessidades comuns não atendidas pelo mesmo.

O tópico que segue tem como objetivo destacar as limitações ao poder de tributar, bem como diferenciar e caracterizar a imunidade tributária e a isenção tributária.

2.3.1.1 Imunidade Tributária

A imunidade é um princípio constitucional definido no seu Art. 150 que impossibilita o Estado de tributar sobre determinados fatos ou especificidades definidas no artigo: 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 assistência social, sem fins lucrativos, relacionados com das as finalidades essenciais entidades nelas mencionadas.

Oliveira (2009, p. 78) conceitua Imunidade Tributária:

(...) pode-se conceituar a imunidade tributária como sendo um instituto de natureza constitucional, representando restrição ao exercício do poder impositivo do Estado. Assim, em relação a certas pessoas e determinados patrimônios, renda ou serviços, as entidades políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) não podem instituir impostos, implicando proibição constitucional voltada ao legislador ordinário.

SOUZA (2004, p. 138) também discorre sobre o tema:

A grosso modo, a imunidade tributária é norma constitucional de delimitação da competência das entidades tributantes de promover a oneração de certas pessoas, em função de características próprias estabelecidas, bem como conferência de direito subjetivo indisponível àqueles enquadrados na regra imunizatória.

O Código Tributário Nacional, na Lei nº 5.172/66, dispõe sobre o direito ao gozo da imunidade tributária: O disposto na alínea 'c' do inc. IV do artigo 9º descreve que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal a aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações (...).

Enquanto o artigo 14 da referida Lei é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: Não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; Aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; Manterem a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

O legislador dá destaque aos serviços da alínea 'c' do inc. IV do art. 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 garantia constitucional da imunidade tributária gera temas polêmicos de influencia econômicos. Souza, (2004, p. 177), discorre sobre o tema:

Ademais, é de se ressaltar que nem a Constituição federal nem o Código Tributário Nacional fazem menção, como requisitos à fruição da imunidade tributária, à observância dos princípios da ordem econômica tais quais a livre concorrência, o abuso do poder econômico, a dominação de mercados, etc., (...).

Contudo, faz-se necessário que a entidade, para usufruir da imunidade tributária, mantenha sua escrituração contábil em ordem de acordo com as legalidades formais, bem como cumprir com todas as obrigações acessórias, além de estar de em consonância a lei e código supracitados.

2.3.1.1 Isenção Tributária

A isenção tributária, por sua vez, é derivada de uma lei que a especifique, delineando todas as condições para sua concessão, a isenção consiste em uma exceção à regra de tributação, em uma parcela suprimida do âmbito da hipótese de incidência. (Oliveira, 2009). De acordo com o Art. 175 de CTN a isenção exclui o crédito Tributário, contudo a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Young, (2009, p. 137), define isenção:

Isenção pode ser definida como um favor fiscal, de natureza temporária, do qual, exclui-se o pagamento do tributo.

A nível federal, a isenção está transcrito no artigo 15 da lei 9.532/97, conjugado com o artigo 174 de RIR/99, onde se considera como isentas dos

impostos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Assim como na imunidade tributária, a entidade que solicitar a isenção tributária, deverá se adequar aos requisitos exigíveis para o gozo do benefício, que além daqueles específicos da lei que contempla o tributo, deverá estar com suas escriturações contábeis e obrigações acessórias em conformidade com a legislação pertinente.

Portanto, a imunidade decorre da Constituição Federal, a qual estabelece a incompetência tributária; a isenção é baseada na lei, porém, havendo antes a obrigação tributária e posteriormente a sua exclusão; e por sua vez, a não-incidência é advinda da ausência de previsão legal, mas que poderá ser alterada a qualquer momento. YOUNG, (2009).

2.3.2 Diferenças de Tributação do segundo e terceiro setor

Nesse momento o estudo é direcionado a evidenciar as obrigações tributárias, incidentes sobre o lucro das entidades, que são pertinentes ao setor sem finalidade lucrativa e aquelas que recaem ao setor lucrativo, destacando as singularidades e apontando desigualdades de tratamento tributário entre essas duas esferas da economia.

Ressalta-se que os tributos que incidem sobre o lucro das entidades, e que possuem tratamento tributário idêntico entre as duas esferas da economia foco da pesquisa, não foram abordados no presente estudo por não contemplarem os objetivos propostos.

2.3.2.1 Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

O Art. 43 do Código Tributário Nacional determina que o fato gerador do Imposto de Renda (IR) é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza OLIVEIRA (2009).

A legislação do imposto de renda incorporou os preceitos fixados no Código Tributário Nacional (leis nºs 3.470/58, artigo 113, e 5.172/66, artigos 9º, IV, c, e 14 I,II e III) estando a imunidade das entidades de educação e assistência social prevista no artigo 170 do Regulamento do Imposto de Renda vigente (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 – RIR/99). SZAZI (2006).

Contudo, a situação é diferente para as entidades que não se dedicam a educação e assistência social, mas pertencentes ao terceiro setor.

A isenção é definida na lei 9.532/97, em seu artigo 15,

(...) consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. § 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente. (...).

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

Por sua vez, as empresas compreendidas no segundo setor, deverão recolher o Imposto de renda com alíquota de 15,0% sobre a base de cálculo (lucro real, presumido ou arbitrado). A CSLL é recolhida com alíquota de 9,0%.

Nesse caso, a base de cálculo é definida em montante real, presumido ou arbitrado, da renda ou dos proventos de qualquer natureza tributáveis. BORBA, (2006, p. 128) descreve cada montante:

Entende-se:

Por montante real, no caso das pessoas jurídicas o lucro líquido do exercício com as adições, exclusões e compensações previstas na legislação. No caso das pessoas físicas o montante de renda e proventos de fato auferidos, com as deduções autorizadas pela legislação;

Por montante presumido, uma forma de tributação mais simples que aquela sobre o lucro real das empresas, obtida em geral sobre a aplicação de um percentual sobre a receita bruta da empresa;

Por montante arbitrado, aquele determinado pela autoridade fiscal quando o sujeito passivo não der à Fazenda Pública as informações necessárias para

apuração do imposto ou, quando as fornecer, não forem merecedoras de credibilidade.

Sendo assim, a pessoa jurídica enquadrada no segundo setor terá de recolher aos cofres públicos um montante de tributo de imposto de renda, calculado a partir de sua capacidade de auferir lucro, definidos de acordo com sua classificação e modalidade tributária permitida por lei.

Cada modalidade tributária, real, presumido, ou arbitrado possui características e alíquotas próprias, que diferem no cálculo e resultado final do montante de tributo devido. Com isso, nota-se a importância de um planejamento tributário eficaz que garanta o melhor enquadramento de modalidade tributária e, por conseguinte, que seja capaz de reduzir eventuais custos de oportunidade.

2.3.2.2 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A Constituição Federal instituiu o custeio da seguridade social por meio de contribuições sociais (artigo 195, inciso I), que devem ser pagas por toda sociedade, contemplando os recursos dos orçamentos da União, Estados, Distrito Federal e municípios. SZAZI (2004).

As entidades beneficentes de assistência social que atendem as exigências estabelecidas em lei foram expressamente isentadas da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por força do artigo 6º, III, da lei complementar 70, de 30/12/1991, que instituiu o tributo. SZAZI (2006).

A lei 9.532/97, art 15, estatui que as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis sem fins lucrativos estão isentas da COFINS.

Por sua vez, a lei 9.718 de 1998, ampliou a base de cálculo da COFINS, passando o recolhimento e incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da atividade exercida, classificação jurídica ou contábil.

Contudo, a medida provisória 2.158-35 de 24/08/2001, deu uma nova definição para o recolhimento da COFINS, segundo o seu artigo 14, são isentas da COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades de educação e de

assistência social, instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico, associações e fundações de direito privado.

Atividades próprias das entidades são aqueles serviços prestados para os quais foram instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Young (2009, p. 253) dispõe sobre o assunto:

Compreendem-se por receitas relativas às atividades próprias das entidades referidas, para fins de isenção da COFINS, aquelas típicas tais como: contribuições, donativos, anuidades ou mensalidades pagas para manutenção da instituição, mas que não tenham um cunho contraprestacional.

Ainda, segundo o artigo 17 da citada medida provisória, há o requisito que determina ser aplicável às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, para fruição de tais benefícios, o estatuído no artigo 55 da Lei 8.212, de 24/07/1991, que apresenta as condições para gozo da isenção da contribuição previdenciária: Possuir os títulos de Utilidade Pública Federal; Possuir o título do CEBAS, promover gratuitamente, e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes; Não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração; Aplicar integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

Segundo a lei 10.833/03, art. 10, as receitas auferidas fora do objeto social das entidades estão sujeitas a apuração da COFINS aplicável as pessoas jurídicas em geral. Assim, as entidades imunes aplicam sobre receitas que não forem próprias da atividade a alíquota do regime cumulativo de 3%, e as entidades isentas ficam sujeitas à do regime não-cumulativo de 7,6%. Young (2009).

Para as empresas com finalidade lucrativa, a contribuição da COFINS apresenta uma vasta gama de modalidades de tributação, podendo incidir sob regime cumulativo, regime não-cumulativo, de substituição tributária, monofásicos, alíquotas zero, por volume, importação, entre outros.

Diante da complexidade legislativa à incidência da COFINS, este estudo abordará a contribuição em linhas gerais, que abrangem a maioria das organizações do segundo setor. Com isso, ressalta-se a existência de exceções à regra, e a necessidade de um estudo mais aprofundado para cada caso específico.

Nesse contexto, as empresas enquadradas no regime cumulativo, são aquelas que apuram o IRPJ pelo lucro presumido, e possuem como base de cálculo a receita operacional bruta, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos, aplicando a alíquota de 3%.

Enquanto que, as empresas cuja apuração do IRPJ seja pelo lucro real, estarão enquadradas no regime não-cumulativo, e, por conseguinte têm como base de cálculo a receita operacional bruta, com permissão ao desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Nesse regime a alíquota aplicada é de 7,6%.

2.3.2.3 Programa de Integração Social (PIS)

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi instituída pela Lei Complementar 7/70 e está inserida entre as contribuições para o custeio da seguridade social, previstas no artigo 195, I, da Constituição Federal, e incide sobre o faturamento da pessoa jurídica. SZAZI (2006).

Reconhecendo o faturamento como sendo de entidades de finalidade lucrativa, o governo editou o Decreto-Lei 2.303/86 instituindo a metodologia que viria a ser conhecida como “PIS/Folha de Pagamento”, pela qual as entidades sem fins lucrativos pagavam o PIS à taxa de 1% sobre sua folha de salários. SZAZI (2006).

Em 1º de fevereiro de 1999, com a edição da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo da contribuição passou a ser a receita bruta, e com isso as organizações do terceiro setor tiveram um aumento na sua carga tributária. Contudo, a medida provisória nº 2.158-35, de 2001 e posteriormente, em 2002 com o Decreto-Lei nº 4.524 de 17/12/2002, o artigo nono estatui que são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários entre outras entidades, os templos de qualquer culto; partidos políticos; instituições de educação e de assistência; instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, sindicatos, fundações de direito privado.

Ainda segundo o Decreto-Lei 4.524/02 artigos 46 e 50, definem que para a folha de salário, a alíquota deverá ser de 1% sobre o total da folha de salários descontando os valores referentes ao salário família, aviso prévio indenizado, fundo

de garantia por tempo de serviço (FGTS) pago direto ao empregado na rescisão contratual e indenização por dispensa.

As demais pessoas jurídicas de direito privado têm o recolhimento do PIS/Pasep de duas formas diferentes. Segundo Oliveira (2009, p. 154):

A legislação prevê basicamente duas modalidades para o cálculo mensal do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre o faturamento: a primeira é aplicada sobre receita bruta das pessoas jurídicas, em geral, enquanto a segunda destina-se exclusivamente às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, sujeitas à sistemática da não-cumulatividade, de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com as alterações da Lei nº 10.865/2004.

Na primeira modalidade é aplicada às empresas tributadas pelo regime cumulativo, neste caso a alíquota aplicada é de 0,65% sobre a base de cálculo.

A partir de 1º de dezembro de 2002, com a lei nº 10.637/2002, acaba a cumulatividade do PIS/Pasep às empresas optantes pelo regime de tributação pelo lucro real. Essa contribuição é calculada à alíquota de 1,65% sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. OLIVEIRA (2009).

3. RESULTADOS DA PESQUISA

O presente capítulo dedica-se a evidenciar o resultado obtido da pesquisa teórica, bem como se faz o uso dos dados elencados para alcançar os objetivos que contemplam o escopo da pesquisa.

3.1 Relação de atividades comuns entre segundo e terceiro setor

Diante dos conceitos vislumbrados no estudo acerca do alcance de atividades exercidas pelo terceiro setor, percebe-se que podem atuar nas mais variadas áreas de cunho social. Contudo, para que seja possível obter sucesso nas questões centrais da pesquisa faz-se necessário identificar aquelas que estão diretamente correlatas às atividades que também são de finalidade lucrativa.

Para isso, a presente pesquisa se utiliza do estudo mais recente sobre as Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil, FASFIL, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, IBGE em parceria com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, IPEA referente ao ano de 2005 publicado em 2008.

3.1.1 Perfil das fundações e associações segundo estudo das FASFIL no território nacional

As FASFIL em números brutos de unidades totalizavam em 2005 trezentas e trinta e oito mil, com relevância de representar 56,2% do total de 601,6 mil das entidades sem fins lucrativos, e uma parcela de 5,6% do total das 6 milhões de entidades pública e privada, lucrativa e não-lucrativa, que compunham o Cadastro Central de Empresas CEMPRE.

A distribuição das FASFIL no território nacional tende a acompanhar a distribuição populacional. Sendo assim a região Sudeste é a região que concentra o maior número de entidades, somando 143.144, ou 42,4% das FASFIL. Em segundo lugar vem a região Nordeste onde estão 79.998, ou 23,7% das instituições. E, em terceiro lugar percebe-se a região sul, totalizando 76.888, ou 22,7% das FASFIL.

Em relação à quantidade de empregados por entidade percebeu-se a média de 5,1 pessoas ocupadas assalariadas por entidade no ano 2005. No entanto, cada região possui uma média diferente, a maior média de trabalhadores assalariados nas FASFIL é do Sudeste (6,8), que é maior que o dobro da verificada no Nordeste (2,9).

Ainda o Estudo contempla o crescimento das FASFIL entre 1996 e 2005, onde se observou um crescimento da ordem de 215,1% das fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil. Isso significa que o número das FASFIL passou de 107,3 mil para 338,2 mil no período. Proporcionalmente, segundo o CEMPRE, esse grupo de entidades foi o que mais cresceu no país, pois no mesmo período todo o conjunto de organizações pública, privada lucrativa e privada não lucrativa cresceu 74,8%.

3.1.2 Identificação de cenários de atividades em comum segundo estudo das FASFIL

Sendo a empregabilidade e remuneração de funcionários características comuns às áreas pesquisadas, e que possuem capacidade comparativa, em função da prestação de serviços, entre os setores quando atuarem em atividades comuns, este será o índice utilizado para definir os cenários de aprofundamento do estudo.

O estudo publicado apresentou a distribuição do pessoal assalariado entre os diversos campos de atuação da FASFIL que tende a refletir as diferenças na abrangência do atendimento e na complexidade dos serviços prestados. Nesse sentido os serviços mais expressivos são os grupos formados pelos serviços ligados à Educação e Pesquisa que concentra 29,8% dos trabalhadores da FASFIL, e o mesmo ocorre para o grupo formado pelos serviços ligados a Saúde, que, por sua vez representam 24,3% de todos os trabalhadores contemplados no estudo.

Por sua vez, a média de remuneração dos empregados das FASFIL, como já comentado na justificativa, apresentam média de 3,2% superiores da média da remuneração de todos os assalariados das organizações pública, privada lucrativa e não-lucrativa cadastradas no CEMPRE. E, no caso das FASFIL os níveis salariais mais elevadas se concentram nas entidades contidas na área da Saúde (3,6 salários mínimos), Educação e Pesquisa (5,1 salários mínimos), e Meio Ambiente e proteção Animal (4,3 salários mínimos).

Assim, esta pesquisa aborda o efeito tributário da correlação entre segundo e terceiro setor em dois cenários distintos, sendo o primeiro para entidades com atividades ligadas a Educação e Pesquisa, e o segundo cenário para entidades cujas atividades sejam relacionadas a Saúde, por entender estas como as mais representativas no universo pesquisado.

3.2 Tributação e alíquotas incidentes sobre o lucro das entidades

Evidenciando os resultados e alíquotas tributárias sobre o lucro das empresas encontradas na pesquisa teórica têm-se:

Tributação e alíquotas incidente sobre o lucro das entidades				
PESSOA JURÍDICA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS
terceiro setor	Imune	Imune	Isenta sobre atividades próprias da entidade	1% Sobre folha de salários
segundo setor - Lucro Real	15% sobre a Base de Cálculo	9% sobre a Base de Cálculo	7,6% sobre Receita Bruta, descontados créditos tributários	1,65% sobre a Receita Bruta, descontados créditos tributários
segundo setor - Lucro Presumido	15% sobre a Base de Cálculo	9% sobre a Base de Cálculo	3% sobre Receita Bruta	0,65% sobre Receita Bruta
segundo setor - Lucro Arbitrado	15% sobre a Base de Cálculo	9% sobre a Base de Cálculo	3% sobre Receita Bruta	0,65% sobre Receita Bruta

Quadro 3 - Tributação e alíquotas incidente sobre o lucro das entidades
Fonte: Adaptado de Código tributário Nacional e Constituição Federal

Para que seja possível a identificação do efeito tributário da correlação entre segundo e terceiro setor quando de atividades em comum, faz-se necessário especificar as bases de cálculo de apuração dos tributos dos cenários levantados na pesquisa. Uma vez que a legislação tributária define um comportamento específico

diante de cada atividade exercida pelas empresas, ou opção de regime tributário adotado.

3.3 Correlação quando tributado pelo Lucro Real

De acordo com a legislação em vigor, Lucro Real é conceituado como sendo o resultado contábil líquido do trimestre antes do IRPJ e da CSLL, transcrito em livro próprio, Lalur, e ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas e autorizadas pela legislação do imposto de renda. OLIVEIRA (2009).

Dessa forma, a base de cálculo é o Lucro Real, definida pela Receita Bruta somada as adições e subtraída as exclusões e compensações. Aplicado a esse Lucro, incide a alíquota de 15%.

De forma semelhante é feita a apuração da CSLL, contudo as adições e exclusões permitidas não são as mesmas da apuração da IRPJ. Além disso, a alíquota aplicada é de 9%.

De acordo com a Receita Federal, a base de cálculo da Contribuição para o PIS e COFINS, com a incidência não-cumulativa, é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação, podendo conter deduções ou exclusões previstas na legislação. Sobre a Base de cálculo é aplicada a alíquota de 7,6% para a COFINS e 1,65% para PIS/Pasep.

Além disso, o regime Não-Cumulativo prevê o desconto de créditos tributários para o PIS/Pasep e COFINS sobre aquisições, despesas, e custos que sejam direcionados ao desenvolvimento e produção dos serviços especificados em lei, incorridos no mês.

3.3.1 Lucro Real Cenários 1 e 2 – Entidades com atividades de Educação e Pesquisa e atividades relacionadas a Saúde.

A tributação pelo lucro real é igual para os dois cenários uma vez que a atividade exercida pela organização não influenciará no resultado tributário.

Assim, se a empresa tributada pelo Lucro Real obtiver uma Receita Bruta mensal de R\$ 200.000,00, Um Lucro Real apurado, após adições e exclusões a

base de 20% da Receita Bruta, e um valor recuperado de crédito tributário para PIS e COFINS de 50% ter-se-ia:

Receita Bruta	R\$ 200.000,00
Lucro Real Apurado (20%)	R\$ 40.000,00
Créditos Tributários (50%)	R\$ 100.000,00

Tributos	Base de Cálculo	Alíquota	Valor devido	Porcentagem sobre Receita Bruta
IRPJ	(R\$ 200.000,00 x 20%) R\$ 40.000,00	15%	R\$ 6.000,00	3,00%
CSLL	(R\$ 200.000,00 x 20%) R\$ 40.000,00	9%	R\$ 3.600,00	1,80%
COFINS	(R\$ 200.000,00 – R\$ 100.000,00) R\$100.000,00	7,60%	R\$ 7.600,00	3,80%
PIS	(R\$ 200.000,00 – R\$ 100.000,00) R\$100.000,00	1,65%	R\$ 1.650,00	0,83%
			Total	9,43%

Quadro 4 – Tributação por Lucro Real
Fonte: Próprio Autor

Por conseguinte, se o terceiro setor possui isenção ou imunidade tributária desses tributos incidentes no lucro das entidades, conclui-se que, guardada as devidas considerações, e correndo o risco do erro pela generalização, a desoneração tributária das entidades do terceiro setor correlatas ao segundo setor tributadas pelo Lucro Real está na medida de 9,43% do total de sua Receita Bruta.

3.4 Correlação quando tributado pelo Lucro Presumido

A apuração trimestral do IRPJ com base no lucro presumido constitui uma forma de tributação simplificada, onde embora haja a impossibilidade de uma generalização, é mais comumente exercida pelas empresas de modesto porte desde que não estejam obrigadas, no ano-calendário, a uma apuração do IRPJ baseada no lucro real, seja por balanço de suspensão ou apuração trimestral, que pressupõe

uma escrituração contábil capaz de apurar o resultado fiscal trimestral, antes do último dia útil do mês subsequente OLIVEIRA (2009).

A base de cálculo do IRPJ devido pelas empresas tributadas no Lucro Presumido é o montante da receita bruta determinado pela aplicação de percentuais variáveis, de acordo com o ramo de atividade da pessoa jurídica sobre a Receita Bruta auferida em cada trimestre do ano-calendário.

A Receita Federal define os percentuais de acordo com suas atividades:

Atividades	Percentuais (%)
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518)	8
Revenda de combustíveis	1,6
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16
Serviços de transporte de cargas	8
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32
Serviços hospitalares	8
Intermediação de negócios	32
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32

Quadro 5 – Atividades e seus percentuais no Lucro Presumido.

Fonte: Secretaria da Receita Federal - SRF

O valor devido de IRPJ é obtido pela aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo.

Por sua vez, a pessoa jurídica que apura o IRPJ com base no Lucro Presumido deverá recolher o CSLL trimestralmente aplicando a alíquota de 9%

sobre a base de cálculo. Nesse caso, a base de cálculo, de acordo com o art. 22 da lei 10.684/03, poderá ser de 12% ou 32% de acordo com sua atividade operacional.

Corresponderá à aplicação de 12% sobre a Receita Bruta quando exercer atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte. Ou a aplicação de 32% sobre a Receita Bruta quando sua atividade for de prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Ainda, as empresas tributadas pelo Lucro Presumido, recolherão aos cofres públicos os tributos de PIS e COFINS, salva exceções, pelo regime cumulativo onde a base de cálculo é a totalidade das Receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de atividade exercida ou classificação contábil adotada às receitas.

O valor do tributo é calculado pela aplicação das alíquotas de 3% para COFINS e 0,65% para PIS, sobre a base de cálculo, sendo que o regime cumulativo não permite que o contribuinte se beneficie de créditos tributários.

3.4.1 Lucro Presumido Cenário 1 – Entidades com atividades de Educação e Pesquisa

Em uma hipótese semelhante aquela feita no Lucro Real, se uma empresa tributada pelo Lucro Presumido, exercendo atividades de Educação e Pesquisa, e, sendo assim enquadrada como serviços em geral na tabela da Receita Federal, obtiver uma Receita Bruta de R\$ 200.000,00 ter-se-ia:

Receita Bruta	R\$ 200.000,00
Empresa Prestadora de serviços em geral IRPJ 32%	
Empresa Prestadora de serviços em geral CSLL 32%	

Tributos	Base de Cálculo	Alíquota	Valor devido	Porcentagem sobre Receita Bruta
IRPJ	(R\$ 200.000 x 32%) R\$ 64.000,00	15%	R\$ 9.600,00	4,80%

CSLL	(R\$ 200.000 x 32%) R\$ 64.000,00	9%	R\$ 5.760,00	2,88%
COFINS	R\$ 200.000,00	3,00%	R\$ 6.000,00	3,00%
PIS	R\$ 200.000,00	0,65%	R\$ 1.300,00	0,65%
			Total	11,33%

Quadro 6 – Tributação por Lucro Presumido cenário 1
Fonte: Próprio Autor

Assim como foi explanado sobre as isenções e imunidades tributárias no terceiro setor, e ainda, com as mesmas ressalvas, no cenário 1 a desoneração tributária das entidades do terceiro setor correlatas ao segundo setor tributadas pelo Lucro Presumido está na medida de 11,33% do total de sua Receita Bruta, quando essa entidade for prestadora de serviços em Educação e Pesquisa.

3.4.2 Lucro Presumido Cenário 2 – Entidades com atividades de Saúde

Para o segundo cenário, utilizando-se de uma hipótese equivalente ao que foi descrito, se uma empresa tributada pelo Lucro Presumido, exercendo atividades de Saúde, e assumindo aqui que seja de atividade hospitalar e, sendo assim enquadrada como serviços hospitalares na tabela da Receita Federal, obtiver uma Receita Bruta de R\$ 200.000,00 ter-se-ia:

Receita Bruta	R\$ 200.000,00
Empresa Prestadora de serviços hospitalares IRPJ 8%	
Empresa Prestadora de serviços hospitalares CSLL 12%	

Tributos	Base de Cálculo	Alíquota	Valor devido	Porcentagem sobre Receita Bruta
IRPJ	(R\$ 200.000 x 8%) R\$ 16.000,00	15%	R\$ 2.400,00	1,20%
CSLL	(R\$ 200.000 x 12%) R\$ 24.000,00	9%	R\$ 2.160,00	1,08%
COFINS	R\$ 200.000,00	3,00%	R\$ 6.000,00	3,00%

PIS	R\$ 200.000,00	0,65%	R\$ 1.300,00	0,65%
			Total	5,93%

Quadro 7 – Tributação por Lucro Presumido cenário 2
Fonte: Próprio Autor

Assim, da mesma forma que foi feito tópico anterior, sendo o terceiro setor isento ou Imune aos tributos relativos ao lucro, e ainda reservando a incapacidade de generalização, no cenário 2 a desoneração tributária das entidades do terceiro setor correlatas ao segundo setor tributadas pelo Lucro Presumido está na medida de 5,93% do total de sua Receita Bruta, quando essa entidade for prestadora de serviços em Saúde com praticas Hospitalares.

3.5 Correlação quando tributado pelo Lucro Arbitrado

Dentre as formas previstas na legislação para determinar trimestralmente o lucro a ser tributado pelo IRPJ, consta aquela em que o lucro será arbitrado pelo Fisco, por meio de procedimento de ofício, ou pelo próprio contribuinte (auto-arbitramento). OLIVEIRA (2009)

De maneira geral percebe-se que o Lucro Arbitrado é utilizado quando a empresa não possuir escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação. De forma que o arbitramento do lucro poderá ser realizado pelo contribuinte quando é conhecida a Receita Bruta. Por outro lado quando a Receita não for conhecida, o arbitramento do lucro será feito pela autoridade fiscal, de acordo com outras variáveis conforme procedimento de ofício.

Assim, a base de cálculo do Lucro Arbitrado no trimestre será determinada pela aplicação sobre a Receita Bruta conhecida, os percentuais baseados em atividades utilizados no modelo de tributação de lucro presumido, já apresentado no tópico anterior da pesquisa, acrescidos de 20%, com exceção para as instituições financeiras ou equiparadas que possuem percentual fixado em 45%.

Dessa forma:

Atividades	Percentuais (%)
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518)	9,6
Revenda de combustíveis	1,92
Serviços de transporte (exceto o de carga)	19,2
Serviços de transporte de cargas	9,6
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	38,4
Serviços hospitalares	9,6
Intermediação de negócios	38,4
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	38,4
Instituições financeiras, seguradoras e entidades de previdência privada	45

Quadro 8 – Atividades e seus percentuais.
Fonte: Secretaria da Receita Federal - SRF

Para o cálculo do IRPJ aplica-se a alíquota de 15% sobre a base de cálculo, enquanto que o CSLL é apurado e calculado de forma idêntica ao Lucro Presumido.

A contribuição do PIS e COFINS seguirá, salvo exceções, o regime cumulativo, como o visto em Lucro Presumido.

3.5.1 Lucro Arbitrado Cenário 1 – Entidades com atividades de Educação e Pesquisa

Para o cenário 1 foi realizada uma hipótese de forma equiparável ao que foi vislumbrado nas outras formas de tributação. Supondo uma empresa tributada pelo Lucro Arbitrado, quando atuante em atividades de Educação e Pesquisa, enquadrada na classificação de serviços em geral da tabela da Receita Federal, e que obtiver uma Receita Bruta de R\$ 200.000,00 ter-se-ia:

Receita Bruta conhecida	R\$ 200.000,00
Empresa Prestadora de serviços em geral IRPJ 38,4%	
Empresa Prestadora de serviços em geral CSLL 32%	

Tributos	Base de Cálculo	Alíquota	Valor devido	Porcentagem sobre Receita Bruta
IRPJ	(R\$ 200.000,00 x 38,4%) R\$ 76.800,00	15%	R\$ 11.520,00	5,76%
CSLL	(R\$ 200.000 x 32%) R\$ 64.000,00	9%	R\$ 5.760,00	2,88%
COFINS	R\$ 200.000,00	3,00%	R\$ 6.000,00	3,00%
PIS	R\$ 200.000,00	0,65%	R\$ 1.300,00	0,65%
			Total	12,29%

Quadro 9 – Tributação por Lucro Arbitrado cenário 1
Fonte: Próprio Autor

Seguindo com o mesmo raciocínio, e tomando o terceiro setor como isento e imune aos tributos incidentes sobre o lucro das entidades que o compõem, e ainda salvaguardado pelas ressalvas que aqui se fazem presentes. A desoneração tributária das entidades do terceiro setor correlatas ao segundo setor tributadas pelo Lucro Arbitrado está na ordem de 12,29% do total de sua Receita Bruta, quando essa entidade for prestadora de serviços em geral.

3.5.2 Lucro Arbitrado Cenário 2 – Entidades com atividades de Saúde

Seguindo na mesma linha de pensamento, a hipótese do cenário 2 abordou a suposição de uma empresa tributada pelo Lucro Arbitrado, quando for uma entidade voltada para Saúde com práticas hospitalares, enquadrada assim, na classificação de serviços hospitalares da tabela da Receita Federal, e que obtiver uma Receita Bruta de R\$ 200.000,00 ter-se-ia:

Receita Bruta conhecida	R\$ 200.000,00
Empresa Prestadora de serviços hospitalares IRPJ 9,6%	
Empresa Prestadora de serviços hospitalares CSLL 32%	

Tributos	Base de Cálculo	Alíquota	Valor devido	Porcentagem sobre Receita Bruta
IRPJ	(R\$ 200.000,00 x 9,6%) R\$ 19.200,00	15%	R\$ 2.880,00	1,44%
CSLL	(R\$ 200.000 x 12%) R\$ 24.000,00	9%	R\$ 2.160,00	1,08%
COFINS	R\$ 200.000,00	3,00%	R\$ 6.000,00	3,0 0%
PIS	R\$ 200.000,00	0,65%	R\$ 1.300,00	0,65%
			Total	6,17%

Quadro 9 – Tributação por Lucro Arbitrado cenário 2
Fonte: Próprio Autor

Assim como visto anteriormente, e tomando o terceiro setor como isento e imune aos tributos incidentes sobre o lucro dessas entidades, e mais uma vez salientando ressalvas que impossibilitam a aplicação dos resultados para todas as entidades abordadas na pesquisa, a desoneração tributária das entidades do terceiro setor correlatas ao segundo setor tributadas pelo Lucro Arbitrado está na ordem de 6,17% do total de sua Receita Bruta, quando essa entidade for prestadora de serviços em Saúde exercendo serviços hospitalares.

4. CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

O terceiro setor, diante da política tributária vigente, se faz valer de incentivos que vislumbram sua sustentabilidade. Dessa forma, constatou-se que está previsto nos ordenamentos jurídicos a questão social aos quais as entidades compreendidas pelo terceiro setor fazem parte. Verificou-se ainda que as atividades do setor sem intenção de lucro quando correlatas às empresas com finalidade lucrativa possuem divergências tributárias com visível significância quando relacionados ao lucro do exercício.

Aliada a questão central do estudo está o entendimento do lucro e destinação do mesmo. No caso das entidades do terceiro setor, não existe a presença lucrativa em suas intenções e atividades, logo o que se observa é o superávit das contas quando o resultado do exercício é positivo. E, por conseguinte, a destinação desse saldo positivo deverá obrigatoriamente ser destinada às atividades próprias das entidades.

Apesar dos benefícios vislumbrados no estudo às entidades sem fins lucrativos estarem garantidos pela legislação, notou-se que para usufruir de tais benefícios a entidade terá que atender a uma rígida regulamentação que por vezes obriga à obtenção de títulos e comportamentos contábil-financeiros específicos, não bastando a premissa básica de finalidade lucrativa e não remuneração dos diretores e equivalentes. O que, pode impedir ou dificultar que entidades busquem direitos reservados em sua essência.

Conclui-se ainda, que a política foco da pesquisa proporciona benefícios para a sociedade como um todo, uma vez que a desoneração tributária está contida principalmente por entidades prestadoras de serviços de interesse público como educacionais, assistenciais, científicas, culturais e de saúde. Sendo assim os benefícios podem ser notórios diretamente ou indiretamente.

Diretamente quando a prestação de serviços e produtos está a disposição da sociedade, como exemplo pode-se citar uma instituição educacional promovendo cursos profissionalizantes, capacitação e inclusão social.

E indiretamente quando a prestação de serviços e produtos está relacionada a uma cadeia produtiva. Nesse caso a prestação de serviços e produtos, oriundas do terceiro setor, está inserida no desenvolvimento do produto fim, onde a

tributação reduzida ocasionará um efeito cascata reduzindo assim a oneração de toda cadeia. Apesar desse benefício não ser tão perceptível ele possui a mesma relevância.

4.1 Quanto à problemática

A problemática alegada neste estudo foi de explorar a política tributária com ênfase na correlação entre segundo e terceiro setor. Dessa forma foi realizada uma pesquisa bibliográfica acerca do tema onde se conclui que cada setor da economia possui legislação civil e tributária específica.

Destaca-se a questão das atividades de interesse social e desenvolvimento do terceiro setor nas últimas décadas, vistas a importância que os legisladores brasileiros têm dado a este segmento da economia, conforme se observa o surgimento recorrente de leis acerca do tema.

Observou-se ainda que quando o segundo e terceiro setor atuam de forma correlata, o senso comum ganha na forma de desoneração das atividades de interesse social e prestação de serviços interferindo positivamente nos preços finais da cadeia produtiva e de acumulação de tributos repassados à sociedade.

4.2 Quanto aos objetivos

Em relação aos objetivos propostos, considera-se que foram alcançados uma vez que foi identificado o efeito tributário do terceiro setor decorrente da correlação da atividade exercida pelo segundo e terceiros setor quando exercem atividades em comum.

Para tal consideração foi brevemente conceituado o terceiro setor e destacado suas formatações jurídicas, bem como foi destacada a legislação tributária pertinente ao lucro das entidades, para em seguida delimitar os quesitos referentes a correlação intersetorial. Ainda, foram evidenciadas, de forma a abranger a maior parte das entidades, as formas de tributação do segundo setor, para num momento seguinte utilizar-se dois cenários de incidência da correlação intersetorial e posto em hipóteses que permitissem a identificação da desoneração tributária no terceiro setor.

Com isso, identificou-se que, salva as ponderações da impossibilidade de generalização dos resultados, e ressaltando-se que os resultados obtidos são aplicados apenas ao exemplo que foi didaticamente construído nessa pesquisa, a desoneração tributária do terceiro setor está na medida de 9,43% sobre a Receita Bruta das entidades cujo regime tributário seja o Lucro Real. Ao passo que, a desoneração tributária do terceiro setor está na ordem de 11,33% sobre a Receita Bruta das organizações apuradas pelo regime do Lucro Presumido quando forem entidades direcionadas a Educação e Pesquisa, e 5,93% quando se tratarem de entidades relacionadas a Saúde com serviços hospitalares. Enquanto que a desoneração tributária do terceiro setor apresenta a grandeza de 12,29% sobre a Receita Bruta das empresas tributadas no Lucro Arbitrado para aquelas organizações voltas a Educação e Pesquisa, e 6,17% para as organizações de Saúde com praticas hospitalares.

Em tempo, evidenciaram-se parcialmente os reflexos para a sociedade, decorrente da politica de desoneração tributária proveniente da correlação entre Segundo e terceiro setor, que dessa forma, observou-se vantajosa para o bem comum e social.

4.3 Sugestões para futuros trabalhos

Diante dos resultados positivos obtidos no presente estudo, e da característica primordial das entidades compreendidas no terceiro setor que é a atividade de interesse social, sugere-se novos estudos sobre as formas de atuação do terceiro setor e alcance de suas ações inter-relacionadas à economia brasileira.

Faz-se a sugestão da aplicação da questão central desta pesquisa em entidades reais, em estudos de caso, até mesmo para que se verifique se os resultados percentuais obtidos no presente estudo são condizentes com a realidade enfrentada pelas instituições pesquisadas.

Sugere-se também o estudo da interferência das normas contábeis no terceiro setor, bem como identificar a qualidade de gestão financeira e efetividade de controles internos para essas organizações. Ou ainda, se é o terceiro setor um aliado da ética e responsabilidade sócio-ambiental da contabilidade.

Por fim, recomenda-se o aprofundamento em temas como a prestação de contas do terceiro setor, bem como a atuação do Ministério Público incidente em auditoria das atividades das entidades sem fins econômicos.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Antonio Carlos Carneiro de. **Terceiro Setor: historia e gestão de organizações**. São Paulo: Summus, 2006.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário: teoria e 1000 questões**. 19. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

BRASIL. **Código Comercial, Código Tributário Nacional, Constituição Federal**: São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

BRASIL. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 de maio de 2012.

CABRAL, Eloísa Helena de Souza. **Terceiro Setor: gestão e controle social**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARDOSO, Tiago. **Terceiro Setor e Imunidade**. Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis, v.9, p.9-18, n.25, 2010.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. 3. ed. São Paulo: Senac, 2005.

DINIZ, Gustavo Saad. **A divergência setorial e a convergência social das fundações**: Sub-temas: as relações entre p 1º setor, 2º e 3º setores; as fundações no contexto do 3º setor: fundações de direito público; fundações de direito privado (setores de atuação e tipificação das fundações) / Gustavo Saad Diniz. – Brasília: Rossetto, 2006

DINIZ, Gustavo Saad. **Direito das Fundações Privadas – Teoria Geral e Exercício de Atividades Econômicas**. 3. ed. São Paulo: Lemos e Cruz, 2006

GONSALVES, Elisa Pereira. **Iniciação à pesquisa científica**. 3. ed. Campinas: Alínea, 2003

IDIS. **Diferenças entre Associação e Fundação**. Elaborada por Osmar Araujo, gerente de Projetos, e Ana Carolina Barros Pinheiro Carrenho, consultora jurídica, com base em documentos e artigos produzidos pelo IDIS. Colaboração: Helena Monteiro, diretora de Conhecimento e Educação do IDIS, e Juliana Gazzotti Schneider, diretora de Empresas e Famílias do IDIS. Publicada em agosto de 2009. <www.idis.org.br/biblioteca/artigos/fundacoes_associacoes_dif>. Acesso em 30 de maio de 2012

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil 2005 – FASFIL.**

Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/> Acesso em 20 de novembro de 2012.

NUNES, Andrea. **Terceiro Setor: controle e fiscalização.** 2. ed. São Paulo: Método, 2006.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária.** 3. ed. rev. e atualizada. – São Paulo: Saraiva, 2009.

RECEITA FEDERAL. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – 2012 (Gastos Tributários).** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 06 de outubro de 2012.

ROSA, Alexandre Morais. et. al. **Marco legal do terceiro setor: aspectos teórico e prático.** Florianópolis: Tribunal de justiça, Divisão de Artes Gráficas, 2003.

SOUZA, Leandro Maríns. **Tributação do terceiro setor no Brasil.** São Paulo: Dialética, 2004.

SZAZI, Edurado. **Terceiro Setor: regulação no Brasil.** 4. ed. São Paulo: Peirópolis, 2006.

SZAZI, Eduardo, (org.). **Terceiro Setor: Temas Polêmicos;** São Paulo: Peirópolis, 2004.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos – Imunidade e isenção tributária – Resumo prático.** Curitiba: Juruá, 2009.