

Principais Problemas na Regulação Tributária das Organizações da Sociedade Civil:  
Incidência sobre a Folha de Pagamento e Certificações

**Autoria:** Leonel Cesarino Pessôa, Valéria Maria Trezza

Resumo

O objetivo do presente trabalho é identificar e analisar os principais problemas para o cumprimento das obrigações tributárias - tanto as principais quanto os custos de conformidade à tributação - pelas organizações da sociedade civil. Trata-se de uma pesquisa qualitativa de natureza descritiva. Foi feito um estudo de casos múltiplos com 26 organizações. Os resultados apontam que os problemas atingem especialmente as organizações com receita menor e que não atuam nas áreas de educação, saúde e assistência social. Os principais problemas identificados são a tributação da folha de pagamento de salários e os relacionados à obtenção e manutenção das certificações.

## Introdução

As organizações da sociedade civil – OSCs - desempenham um importante papel na sociedade, seja na provisão de serviços públicos e na luta por direitos e mobilização social, seja apenas na congregação de pessoas em torno de atividades de interesse comum. Como mostram Salamon e Toepler (2000), a atuação dessas organizações depende de um arcabouço regulatório que favoreça sua criação e desenvolvimento, aí incluídos os aspectos tributários.

O marco regulatório dessas entidades, no entanto, é antigo e vem sofrendo inúmeras críticas ao longo dos últimos decênios. Sua última alteração significativa foi a edição da Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), em 1999 - portanto há 15 anos. No que diz respeito à matéria tributária, nenhum aprimoramento foi ou vem sendo feito há anos.

Foram instituídas, nos últimos anos, várias políticas públicas para melhor regular a tributação das empresas (com finalidade lucrativa). Exemplos desses programas são as Leis do Simples Federal, do Simples Nacional e a Lei que altera o Simples Nacional criando a figura do Microempreendedor Individual. Essas Leis preveem a redução da carga tributária das empresas que optem pelo novo regime tributário e diminuições significativas dos custos de conformidade à tributação, simplificando o processo de pagamento dos tributos e o cumprimento de outras obrigações acessórias.

Nada foi feito, no entanto, para melhorar a regulação tributária das organizações da sociedade civil. Essas organizações não podem, ainda que não tenham finalidade de lucro e atuem em prol do interesse público, sequer fazer a opção pelos regimes tributários favorecidos criados para as micro e pequenas empresas. Quando prestam serviços ou vendem mercadorias, elas têm que se submeter às mesmas regras que as entidades com finalidade de lucro.

Por outro lado, há grande dificuldade para que as OSCs atendam às exigências que permitam o gozo da imunidade ou isenção. No entanto, a imunidade é um direito constitucional assegurado a essas entidades em razão de sua atuação em prol do interesse público e se há regras que as estão impedindo de usufruir desse direito, sua razoabilidade deve ser identificada e analisada.

Mas quais são os principais problemas tributários para o desenvolvimento das atividades das organizações da sociedade civil? O presente trabalho pretende responder a essa questão de pesquisa. Seu objetivo é identificar e analisar os principais problemas para o cumprimento das obrigações tributárias - tanto as principais quanto os custos de conformidade à tributação - pelas organizações da sociedade civil.

## Marco Teórico

Na literatura sobre Administração Pública discutem-se formas de avaliação das regras e aparatos regulatórios. Segundo Rabin, Hildreth e Miller (2007), é objeto de reflexão a forma como a regulação afeta os administradores, se a aplicação das regras da burocracia considera adequadamente o bem público e mesmo se há justiça na burocracia. A simplicidade administrativa é sempre apontada como uma das características fundamentais que um sistema tributário deve ter. De acordo com Stiglitz, por simplicidade administrativa entende-se que “o sistema tributário deve ser fácil e relativamente barato de administrar” (STIGLITZ, 1999, p. 458). É fundamental que o contribuinte não gaste muito tempo e dinheiro para cumprir e o fisco para supervisionar o cumprimento das obrigações tributárias. Siqueira (2005) mostra como a teoria da tributação ótima também parte desse pressuposto: de acordo com essa teoria,

todo o tributo deve ser arrecadado de forma que implique o menor custo para o contribuinte. Essa não é, no entanto, uma característica do sistema tributário brasileiro.

Há mais de três décadas, o Fórum Econômico Mundial publica um relatório - *Global Competitiveness Report* – que tem como objetivo fornecer avaliações detalhadas do potencial produtivo dos países do mundo. A partir da edição de 2011, o relatório é acompanhado do *World Economic Forum's Executive Opinion Survey*. Trata-se de uma pesquisa na qual executivos são convidados a selecionar cinco entre 15 fatores que lhes foram apresentados que, nas suas opiniões, seriam os mais problemáticos para fazer negócios em sua economia. De acordo com esse relatório (2011), na visão dos executivos, as alíquotas dos tributos e a regulação tributária aparecem como os dois principais problemas do Brasil.

Essa pesquisa confirma os resultados da publicação *Doing Business* do Banco Mundial que, em 2014, publicou a 11ª edição do seu relatório anual que analisa as regulamentações que melhoram e as que restringem a atividade dos negócios e classifica os países a esse respeito. No ranking de 2014, o Brasil foi classificado na 116ª posição entre as 189 economias analisadas (imediatamente atrás de Paraguai, Paquistão, Líbano, Ucrânia, Papua Nova Guiné, Ilhas Marshall e Guiana). Isso significa que 115 entre as 189 economias analisadas apresentam condições mais favoráveis para o desenvolvimento dos negócios que a economia brasileira. Pagar tributos é um dos piores indicadores do Brasil nesse relatório: o tempo necessário para pagar tributos é de 2600 horas por ano, o que faz com que o país ocupe a 159ª posição com respeito ao quesito que avalia o custo e a dificuldade para o pagamento dos tributos. Os custos de transação tornam, por exemplo, a abertura de uma empresa no Brasil algo mais complexo do que na maior parte dos países do mundo. Estes custos são, na sua maior parte, tributários: custos de conformidade à tributação.

No Brasil, em princípio, os seguintes tributos incidem sobre o patrimônio, renda e serviços das OSCs:

Tabela 1

**Tributos incidentes sobre as atividades das OSCs**

	<b>Patrimônio</b>	<b>Renda</b>	<b>Serviço</b>	<b>Contribuições Sociais</b>
<b>Federal</b>	ITR, II, IPI	IR, IOF		Cota patronal do INSS, PIS e demais contribuições sobre a folha de pagamento, Cofins, CSLL
<b>Estadual</b>	ITCMD, IPVA		ICMS	
<b>Municipal</b>	IPTU, ITBI		ISS	

Os tributos incidem sobre bases de cálculo distintas: renda, operações financeiras, circulação de mercadorias, prestação de serviços, produção industrial, importação, propriedade de imóveis e veículos, faturamento e sobre a folha de pagamento. Sobre a folha incidem os seguintes tributos: a cota patronal do INSS, a uma alíquota de 20,00%; contribuição ao SAT/RAT – risco ambiental do trabalho, a uma alíquota de 2,00%; PIS a uma alíquota de 1%; e tributos de terceiros que remontam a 4,5%. Os tributos de terceiros se subdividem em contribuição do Salário-Educação, cuja alíquota é de 2,5%, contribuição para o INCRA cuja alíquota é de 0,2%, contribuição para o SESC, cuja alíquota é de 1,5% e a contribuição para o SEBRAE, cuja alíquota é de 0,3%. Além de tudo isso, incide sobre a folha de pagamentos o FGTS, que não é tributo e cuja alíquota é de 8%. Tudo isso somado, a contratação de um funcionário tem um custo sobre a folha de 35,5%.

As OSCs podem pleitear o não pagamento de parte ou de todos esses tributos e encargos. Elas dividem-se em dois grupos e podem ingressar, portanto, no regime da imunidade ou no regime da isenção. Imunidade é a vedação constitucional ao poder de tributar. Por meio dela, o legislador retira do poder tributante o direito de instituir tributos sobre certos fatos, pessoas ou situações, desde que sejam atendidos alguns requisitos estabelecidos pela Constituição Federal. A isenção, por seu lado, é uma forma de exclusão do crédito tributário, é uma dispensa legal do pagamento do tributo, um favor legal. Na isenção, o poder tributante tem a faculdade de impor tributos, mas, expressamente, abre mão dessa receita fiscal por meio de lei. Isto é, o fato é tributável, porém o legislador o exclui das hipóteses de incidência. Estão sujeitas ao regime de imunidade as que atuam na área da saúde, educação e assistência social. Estão sujeitas ao regime de isenção todas as outras. (AMARO, 2008; SOUZA, 2004)

Como regra geral, para o gozo da imunidade, as entidades devem atender aos seguintes requisitos previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional:

- a) não distribuir qualquer parcela de patrimônio ou rendas, a qualquer título;
- b) aplicar integralmente, no país, os recursos na manutenção dos objetivos institucionais;
- c) manter escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;

Com relação a alguns tributos, as entidades podem usufruir da imunidade de forma imediata, caso em que a imunidade é autodeclarada. Para usufruir da imunidade do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) basta que a entidade se declare imune quando da inscrição junto ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ). Há necessidade de cumprir os requisitos previstos no art. 12, caput e §2º, da Lei nº 9.532/97, em sua maioria, reflexo dos requisitos previstos no art. 14 do CTN. Mas é o contribuinte quem declara estar cumprindo essas exigências, sem que se exija qualquer reconhecimento prévio por parte da Receita Federal.

No caso dos outros tributos, no entanto, a situação é muito diferente. A imunidade às contribuições sociais é concedida apenas às entidades que cumpram os requisitos estabelecidos na Lei nº 12.101/2009 entre os quais o mais importante é a obtenção do CEBAS – Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social.

A obtenção dessa certificação e o cumprimento das exigências garante a imunidade apenas com relação às contribuições federais referidas. Para poder gozar da imunidade com respeito a todos os tributos a que tem direito, as organizações têm que obter certificados nas três esferas distintas: federal, estadual e municipal. Além disso, em cada esfera, há mais de uma certificação. Na esfera federal, além do CEBAS, há o certificado de utilidade pública, de competência do Ministério da Justiça, e, se uma organização quiser obter o título de OSCIP - Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - ou mesmo de OS – Organização Social –, as certificações respectivas vão depender ainda de outros procedimentos e requisitos. Mesmo que o certificado de utilidade pública não garanta, por si só, o gozo de alguma imunidade com relação a nenhum tributo específico, ele é condição para o reconhecimento da imunidade em alguns estados e municípios. No Acre e no Piauí, por exemplo, para fins de imunidade ao IPVA, exige-se que as entidades sejam reconhecidas como de utilidade pública federal, estadual ou municipal.

No tocante aos impostos de competência estadual e municipal, o gozo da imunidade também depende do reconhecimento prévio da condição de entidade imune por parte do Fisco. Além disso, diversas exigências são feitas, como o cadastro em determinados órgãos ou a obtenção de certificações. Por exemplo, em São Paulo, para o reconhecimento da imunidade ao Imposto de Transmissão *causa mortis* e doações - ITCMD a entidade deve fazer requerimento junto à Secretaria da Fazenda, a qual apreciará o pedido e, cumpridos os requisitos exigidos, emitirá uma "Declaração de Reconhecimento de Imunidade ao ITCMD", sendo condição para sua obtenção, por exemplo, que a organização possua o CEBAS.

Para o gozo da imunidade com relação ao IPVA, por sua vez, as exigências são outras. Em São Paulo, é preciso que a entidade apresente ato oficial de reconhecimento como instituição de utilidade pública no Estado e esse reconhecimento é feito pela assembleia legislativa e só pode ser votado a partir de pedido apresentado por iniciativa de algum deputado estadual. Não faz, no entanto, sentido que organizações que já cumprem todos os requisitos para gozar da imunidade tenham que se sujeitar ao interesse de algum deputado em apresentar o pedido em seu favor.

Partindo para o universo das isentas, encontramos o favor legal sendo concedido a todas as entidades sem fins lucrativos no tocante ao IR e à CSLL<sup>i</sup>. A legislação federal também prevê a isenção dessas instituições à COFINS sobre as receitas próprias, bem como base de cálculo e alíquota diferenciada do PIS/PASEP<sup>ii</sup>. Com relação aos tributos estaduais e municipais, as hipóteses de isenção variam muito em cada localidade. Nem todos os Estados e Municípios instituíram isenção que beneficia entidades sem fins lucrativos e os que preveem normalmente limitam o benefício a alguma(s) área(s).

A carga tributária incidente sobre as entidades sem fins lucrativos que não se enquadram nas condições para imunidade é, muitas vezes, maior que a devida por empresas com finalidade lucrativa. Por exemplo, sobre os serviços prestados por uma OSC incide COFINS a uma alíquota de 7,6%, que é a mais alta. O valor da cota patronal ao INSS pago pelas organizações sem fins lucrativos também é maior do que o recolhido pelas empresas que podem aderir ao Simples Nacional.

## Metodologia

Tendo em vista o objetivo de avaliar o impacto das obrigações tributárias nas atividades das organizações da sociedade civil, foi realizada uma pesquisa qualitativa de natureza descritiva (COOPER E SCHINDLER, 2003; YIN, 2005). Foi feito um estudo de casos múltiplos com 26 organizações. O estudo de caso, assim como o levantamento é uma estratégia de pesquisa que foca acontecimentos contemporâneos e não exige controle sobre eventos comportamentais, como seria o caso no experimento. Eles se diferenciam à medida que as questões de pesquisa que procuram responder se apresentam com formas distintas. Enquanto o levantamento procura responder a questões do tipo: “quem, o que, onde, quantos, quanto”, o estudo de caso procura responder a questões do tipo “como e por que” (YIN, 2005, p. 24). Assim, o estudo de casos teve como objetivo explicar o porquê e como as obrigações tributárias afetam negativamente a vida das organizações da sociedade civil.

O estudo de casos se propôs a investigar a relevância ou o peso econômico do tributo, em si, para as organizações e como o desenvolvimento de suas atividades é influenciado por esse custo. Mas, além disso, foram analisadas as dificuldades para se cumprir as exigências de conformidade à tributação, tais como a obtenção de certificações e como elas impactam na vida das organizações. O estudo de casos forneceu o que Stern (1980) chama de “amostragem teórica”. Sem ser representativa de todos os casos que ocorrem, ela permite, no entanto, compreender o fenômeno analisado.

Nesse sentido, a seleção das organizações entrevistadas procurou fazer com que o maior número de diferenças potenciais entre elas estivesse presente. Assim, partiu-se da pesquisa do IBGE sobre as fundações privadas e associações sem fins lucrativos – FASFIL – que classifica as organizações em função da distribuição geográfica, da área de atuação, da idade da organização e do número de funcionários. Além disso, foram selecionadas organizações com receitas bastante distintas (IBGE, 2012).

Com respeito à área de atuação da organização, a FASFIL classificou as organizações nas seguintes áreas de atuação: habitação (GRUPO 01); saúde (GRUPO 02); cultura e recreação (GRUPO 03); educação e pesquisa (GRUPO 04); assistência social (GRUPO 05); religião (GRUPO 06); associações patronais e profissionais (GRUPO 07); meio ambiente e proteção dos animais (GRUPO 08); e desenvolvimento e defesa de direitos (GRUPO 09); outras (GRUPO 10). Desse grupo, na delimitação das organizações que são objeto do presente trabalho, foram excluídas as organizações religiosas, as associações patronais e profissionais, e outras organizações que não têm como escopo a defesa do interesse público, portanto os grupos 06, 07 e 10 da FASFIL. A amostra incluiu, portanto, organizações de habitação, saúde, cultura, educação e pesquisa, assistência social, meio ambiente e defesa de direitos.

A segunda diferença que se quis ver representada foi a diferença quanto à idade e longevidade das OSCs. Segundo a pesquisa da FASFIL, a maior parte das organizações foi criada entre 2001 e 2010 (40,8%), enquanto apenas 3,3% são anteriores a 1970 e 9,4% foram criadas entre 1971 e 1980. A amostra procurou abranger tanto organizações mais recentes, quanto organizações mais antigas. Nesse sentido, foram entrevistadas organizações criadas nas décadas de 1910, 1950, 1960, 1980, 1990, 2000 e mesmo uma organização criada em 2011.

Um terceiro critério para a escolha das organizações foi o número de funcionários. De acordo com a pesquisa da FASFIL, 72% das organizações, isto é, 210 mil não possuem sequer um funcionário e 87,3%, isto é, 253,9 mil organizações possuem menos de cinco funcionários assalariados. Sabe-se que estes dados podem ser distorcidos em função da existência de informalidade. De qualquer forma, a amostra procurou levar em consideração o diferente número de funcionários de forma que as diferenças potenciais fossem abrangidas. Dessa forma, foram entrevistadas organizações pequenas com nenhum ou poucos funcionários, de 1 a 5; com pouco mais de uma dezena de funcionários; organizações médias, com algumas dezenas de funcionários: 43, 53 e 85; e, por último, organizações maiores com mais de 100 funcionários até 1964.

Outro critério para diferenciação foi a receita das organizações da sociedade civil. Nesse sentido, foram entrevistadas organizações cuja receita é inferior a R\$ 1.000,00; organizações com receita de algumas centenas de milhares (R\$ 400 mil e R\$ 500 mil); com receita entre 1 e 3 milhões (R\$ 1,8 milhões, R\$ 2 milhões, R\$ 2,4 milhões, R\$ 2,26 milhões); com receita de algumas dezenas de milhões (R\$ 31 milhões, R\$ 32 milhões e R\$ 46 milhões); e também uma organização cuja receita em 2012 foi de R\$ 130 milhões e cuja estimativa para 2014 é de aproximadamente R\$ 250 milhões.

Por último, foram entrevistadas organizações das cinco regiões do país. A quase totalidade das organizações entrevistadas foi de capitais, mas também foram entrevistadas três OSCs do interior. A pesquisa da FASFIL indica que as organizações da sociedade civil estão distribuídas no território nacional da seguinte maneira: 44,2% estão na região Sudeste; 22,9% na região Nordeste, 21,5% na região Sul; 6,5% na região Centro-Oeste e 4,9% na região Norte. Quanto a esse quesito, estabeleceu-se um número mínimo de três organizações por região e procurou-se fazer com que houvesse mais organizações da região Nordeste e principalmente da região Sudeste.

No estudo de casos múltiplos, a coleta de dados deu-se a partir de várias fontes de evidência: entrevista, análise de documentos e planilhas contábeis das organizações e também a legislação, doutrina e jurisprudência aplicáveis. A esse respeito seguiu-se a recomendação de YIN (2005, p. 126) que aponta a importância de se proceder dessa forma para que qualquer descoberta ou conclusão seja mais “convicente e acurada”.

O instrumento fundamental, no entanto, foram as entrevistas realizadas com os representantes das OCSs distribuídas de acordo com os critérios acima mencionados. Em muitos casos, as organizações entenderam que as entrevistas deveriam ser feitas com duas pessoas: ao lado do dirigente, esteve presente o contador ou o responsável pela área financeira. Além dos

representantes das organizações, foram entrevistados quatro contadores que prestam serviços a várias organizações e trabalham há muitos anos com a matéria.

Nas entrevistas, o instrumento de coleta de dados foi um questionário de entrevista por pautas, encaminhado previamente aos dirigentes das OCSs e utilizado como roteiro para a entrevista. Adotou-se o relato aberto, de forma a possibilitar ao entrevistador, sempre que necessário, aprofundar o tema com novas perguntas.

De acordo com Eisenhardt (1989), a análise dos resultados tem particular importância para o método de estudo de caso por envolver procedimentos mais complexos na medida em que requer a construção de categorias de análise. Na presente pesquisa, a análise dos resultados deu-se por meio da análise de conteúdo, tendo sido utilizados os procedimentos e técnicas desenvolvidos em STRAUSS e CORBIN (2008).

## Apresentação dos Resultados

### Tributação sobre a folha de pagamento

Como mostrado no item anterior, foram entrevistadas organizações com características diversas quanto à localização geográfica, receita, área de atuação e número de funcionários. As dificuldades encontradas variam em função desses critérios.

Dois problemas principais se apresentaram. No que diz respeito à incidência de tributos, o maior problema para as organizações está no pagamento da cota patronal do INSS e dos demais tributos que incidem sobre a folha de pagamento. Além disso, foram identificadas situações problemáticas na incidência do ISS, do ICMS e do ITCMD, que não serão, no entanto, analisadas. O segundo problema são os custos de conformidade à tributação entre os quais se destacam os problemas relativos às certificações.

Para as organizações muito pequenas, com receita inferior a R\$ 1 mil por mês, o problema da incidência de tributos, em geral, e sobre a folha de pagamento, em especial, não chega efetivamente a se apresentar. Ainda que, a rigor, a receita das pequenas organizações entrevistadas –que vem, por exemplo, da venda de computadores reciclados e outros objetos recebidos em doação– seria uma atividade tributável, os valores são tão pequenos que a vida na informalidade não as preocupa.

Por outro lado, como essas organizações não têm funcionários, elas também não têm custo sobre folha de pagamento. A representante de uma dessas organizações disse que gostaria de ter funcionários devido à rotatividade de voluntários, que largam o trabalho na entidade em razão de um emprego que surge, mas seu problema principal é a receita para custear o salário base do eventual funcionário.

Nas organizações maiores e que gozam da imunidade constitucional, o problema dos tributos a serem pagos também não é tão presente. Uma das organizações entrevistadas, por exemplo, que é da área de assistência social, tem um faturamento considerável –superior a R\$ 30 milhões por ano– e consegue gozar plenamente da imunidade constitucional. Não paga hoje nenhum tributo federal, estadual ou municipal, inclusive o PIS, ainda que por força de medida judicial, e o IOF, nem mesmo sobre os seguros que realiza. Paga apenas IPTU sobre um terreno que tem em uma cidade do interior, porque naquele local não desenvolve nenhuma atividade que justifique a imunidade. Nesse contexto, a incidência da cota patronal do INSS e dos outros tributos que incidem sobre a folha não é problema efetivo para a organização.

Outras organizações de assistência social maiores (todas com mais de 80 funcionários) estão em situação semelhante.

O problema vai surgir em duas situações distintas. Em primeiro lugar, para organizações que não são tão grandes, não dispõem de uma estrutura administrativa tão organizada e que não conseguiram obter as certificações para fazer valer seu direito à imunidade. Por exemplo, a representante de uma organização –que possui em torno de 40 funcionários e uma receita de cerca de R\$ 2 milhões– disse que fez o pedido do CEBAS em 2009, mas ainda não conseguiu a certificação.

Mas o problema principal vai surgir, com toda sua intensidade, para as organizações que não são da área de educação, saúde e assistência social e não podem usufruir do regime da imunidade previsto na Constituição. Para essas organizações, no que diz respeito aos tributos, a grande dificuldade está no pagamento da cota patronal do INSS e dos demais tributos que incidem sobre a folha de pagamento.

Os representantes de todas as organizações de defesa de direitos de todas as regiões do Brasil e de todos os tamanhos afirmam, literalmente e sem exceções, que, de todos os tributos, os que mais oneram e dificultam as atividades da organização são a cota patronal do INSS e os demais tributos que incidem sobre a folha de pagamento, sendo o principal problema quando se trata do pagamento de tributos.

O mesmo problema é apontado por organizações de outras áreas que não fazem jus à imunidade constitucional, como cultura e meio ambiente. Diante do fato de não possuírem imunidade, essas organizações dizem ser “absolutamente impossível” contratar funcionários celetistas, ainda que algumas delas enfatizem que procuraram sempre atingir esse ideal.

Os tributos que incidem quando há contratação formal de funcionário são especialmente problemáticos quando o financiamento das atividades da organização é feito por projetos, o que é a regra nas organizações de defesa de direitos. Isso porque os projetos têm início e fim, e pouquíssimas organizações conseguem incluir os encargos sobre a folha e eventual custo de demissão nos custos dos projetos, pois os financiadores, sejam públicos ou privados, não querem destinar recursos para despesas institucionais.

## As certificações

Com respeito às certificações, três grupos de problemas foram apontados nas entrevistas: pluralidade de títulos, exigências para obtenção e tempo para a obtenção.

No Brasil, apenas no caso do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, os efeitos da imunidade são automáticos, sendo autodeclarados. No caso dos outros tributos, no entanto, para usufruir da imunidade ou isenção é necessário que a organização submeta-se a um procedimento prévio que reconheça sua condição de imune ou isenta, sendo exigida, muitas vezes, a obtenção de certificações.

Diante disso, as organizações reclamam, em primeiro lugar, da pluralidade de certificações: não basta que uma organização obtenha uma certificação, muitas vezes são necessárias várias. Mesmo que o caráter federativo do Brasil, em princípio, justifique a existência de certificações nas esferas federal, estadual e municipal, em cada uma dessas esferas, há mais que uma certificação.

Na esfera federal, como visto, a obtenção do CEBAS é condição para o gozo da imunidade com relação à cota patronal do INSS. Mas os títulos federais também são importantes por serem requisito para o reconhecimento da imunidade de outros tributos. No Estado de São Paulo, o CEBAS é condição para o reconhecimento da imunidade com relação ao ITCMD e nos Estados do Acre e Piauí o por título de utilidade pública federal é requisito para o



reconhecimento da imunidade com respeito ao IPVA. Assim, as organizações, de forma geral, apontam a burocracia, o tempo despendido e os custos que decorrem dessa necessidade de obtenção de múltiplos títulos como problemas importantes.

Um segundo problema apontado pelas organizações é o das exigências que se fazem necessárias para a obtenção das certificações. Em primeiro lugar, as múltiplas certificações requerem, cada uma delas, um amplo conjunto de documentos, semelhantes ou, muitas vezes, idênticos, que têm, portanto, que ser apresentados (e para tanto atualizados) inúmeras vezes. Esse problema se agrava no caso de municípios em que o sistema não é totalmente informatizado. Uma das organizações aponta que, em seu município, as certidões –que são condições tanto para obtenção de títulos como para concorrer em determinados editais– são ainda feitas manualmente e, por isso, costumam demorar muito mais tempo.

Esse amplo conjunto de documentos pode se fazer necessário para que uma mesma organização goze de imunidade com respeito a um mesmo tributo. Para obter a imunidade do IOF, uma das entidades tem que apresentar anualmente um conjunto de documentos para cada uma das contas correntes da organização. A representante de outra organização reclamou da burocracia da certificação como OSCIP e da prestação de contas, principalmente no início. De acordo com sua dirigente, nas primeiras prestações de contas, ligava várias vezes para o Ministério da Justiça e, segunda ela, “eles mesmos tinham dificuldade de informar”. Também em relação à OSCIP, outra organização relatou que abriu mão da qualificação, pois sua manutenção dava trabalho sem que os benefícios fossem relevantes.

Além disso, as organizações reclamam do fato de alguns títulos exigirem solicitação pelo Poder Legislativo e dependerem, assim, da iniciativa de algum deputado ou vereador. Tendo em vista essa exigência, uma das organizações, por exemplo, sequer tentou obter seu reconhecimento como entidade de utilidade pública estadual e está tendo que recorrer ao Judiciário para não pagar o IPVA. Os dirigentes da entidade pensaram em falar com um deputado, mas a organização sempre primou pela independência e, segundo o dirigente entrevistado, isso descaracterizaria esse princípio.

O terceiro problema citado pelas organizações é o tempo para sua obtenção e a necessidade de frequentes renovações. O processo de concessão da maioria dos títulos é muito moroso e pode levar vários anos. Uma das entidades, por exemplo, demorou cerca de três anos para obter o CEBAS. Outra, por sua vez, tem os títulos de utilidade pública federal, estadual e municipal, mas não conseguiu o CEBAS até hoje, ainda que seu pedido seja de 2009. A representante da entidade disse que fez curso com cerca de 40 ONGs e que quase nenhuma delas tinha o CEBAS. A representante da organização relata que, segundo comentado pelas dirigentes das outras entidades, isso seria “coisa para 20 anos”.

Essa demora acaba refletindo no sistema como um todo. Como, no Estado de São Paulo, o CEBAS é condição para que as entidades de assistência social obtenham o reconhecimento da imunidade para fins do não pagamento do ITCMD, a demora no processamento do CEBAS acabou fazendo com que uma entidade não pudesse, em princípio, gozar também da imunidade com relação ao ITCMD. Diante disso, ao receber uma doação grande do exterior, a entidade teria que ingressar em juízo pleiteando o reconhecimento judicial de sua condição de imune, o que também geraria insegurança, pois a entidade ficaria na dependência do tramite lento do Poder Judiciário.

Uma vez obtidas as certificações, elas precisam ser renovadas periodicamente. De acordo com uma entidade, a renovação do CEBAS, no entanto, é extremamente complicada e enquanto não se obtém o certificado, opera-se com o protocolo. Ocorre que a segurança oferecida pelo protocolo não é a mesma oferecida pelo próprio certificado. Também o título de utilidade pública federal requer manutenção, que é anual, e depende de uma prestação de contas para que a regularidade do título seja mantida. As certificações estaduais e municipais também tem

prazo determinado e precisam ser renovadas. No caso de São Paulo, a "Declaração de Reconhecimento de Imunidade ao ITCMD" tem validade de 2 anos.

## Discussão dos Resultados

Foi visto que, na área tributária, foram identificados dois problemas fundamentais para o desenvolvimento das atividades das organizações da sociedade civil: os tributos que incidem sobre a folha de pagamento e os custos de conformidade à tributação, em especial as certificações.

A incidência de tributos sobre a folha de pagamento de salários atinge de maneira diferente organizações com porte e áreas de atuação distintas. As organizações da área de educação, saúde e assistência social maiores conseguem lidar com a burocracia com menos sem serem tão prejudicadas, ainda que reclamem muito dos procedimentos morosos e da apresentação repetitiva de documentos. Mas esse problema aumenta para as organizações menores e principalmente para aquelas que não podem pleitear a imunidade. Esse é o caso das organizações de defesa de direitos, de cultura e meio ambiente. Como a fonte principal de financiamento dessas organizações são projetos específicos - com início meio e fim - isso dificulta a contratação de funcionários celetistas.

Diante disso, essas organizações procuram alternativas para contornar esse problema. As três mais frequentemente utilizadas são: (1) contratar pessoas jurídicas via MEI - Microempreendedor Individual; (2) pagar a pessoa como prestador de serviço autônomo; (3) contratar via cooperativa, associando-se o prestador de serviços a ela. São as cooperativas que emitem a nota fiscal para a organização e o prestador vai pagar 10% do que recebe para a cooperativa. Desnecessário dizer que essas alternativas são, no mínimo, controversas do ponto de vista jurídico, expondo as organizações a demandas trabalhistas e à fiscalização do trabalho. Elas têm que desempenhar suas atividades assim em um ambiente de constante insegurança jurídica, o que se torna implica uma angústia permanente.

Além disso, cria-se um problema para o funcionário, pois o fato de não contribuir para a previdência vai ter um impacto na sua aposentadoria futura. A título de exemplo, a entrevistada de uma das organizações afirmou que trabalha na área de direitos humanos da criança e adolescente desde 1997, mas foi ter sua primeira carteira assinada em 2012, isto é, aproximadamente 15 anos depois de começar a trabalhar na área. Por isso, em várias situações, as organizações de defesa de direitos perdem os funcionários que formaram para outras entidades com condições de pagar os encargos trabalhistas.

Por outro lado, o excesso de certificações, a necessidade de sua periódica renovação, a repetição da documentação a ser apresentada nas várias esferas para obtenção dos vários títulos e a morosidade do processo faz com que as certificações só sejam obtidas com extrema dificuldade e torna o gozo da imunidade – prevista na lei – algo muito mais difícil de se realizar na prática. Todos esses problemas poderiam ser minimizados, por exemplo, se fosse criada uma certificação única que garantisse a imunidade com relação a todos os tributos.

Mas poderia se argumentar que o caráter federativo do Brasil por si só seria um impeditivo a existência de tal instituto. Como cabe ao ente federativo competente para tributar a concessão da isenção e como a competência tributária está rigidamente distribuída na Constituição entre os entes federativos, para não pagar tributos o contribuinte depende de decisões dos responsáveis pelos tributos em cada uma das esferas.

Mas isso não deve ser um impeditivo. Nos Estados Unidos, por exemplo, também constituídos sob a forma de uma federação, o não pagamento dos tributos estaduais e municipais depende de certificação própria emitida pelos respectivos Estados e Municípios. O

que ocorre nesse país, no entanto, é que, de posse da certificação federal, a obtenção das certificações estadual e municipal é quase automática.

No Brasil, muitos Estados e municípios exigem títulos concedidos em outras esferas para fins de reconhecimento da imunidade ou concessão da isenção. Ou seja, reconhecem os efeitos e a validade de certificações de outras esferas.

Assim, ainda que seja mantida a vinculação da imunidade a certificações obtidas nas três esferas distintas, seria desejável que os procedimentos nas esferas municipal e estadual fossem mais simplificados, exigindo-se, por exemplo, apenas a certificação federal como requisito.

## Conclusão

Foi visto como os tributos e principalmente os custos de conformidade à tributação são apontados como obstáculo ao desenvolvimento do país porque atrapalham as atividades tanto das empresas quanto das OSCs. Essas organizações, por sua vez, desempenham um papel fundamental na sociedade tanto na provisão de serviços públicos quanto na luta por direitos e mobilização social.

O presente trabalho procurou identificar e analisar os principais problemas para o desenvolvimento das atividades dessas entidades. Dois problemas fundamentais foram identificados: a tributação sobre a folha de pagamento e as certificações. Foi visto também como as organizações são atingidas de forma diversa em função de área de atuação, tamanho, faturamento, número de funcionários e localização geográfica. Foi visto como as OSCs mais atingidas pelos problemas são aquelas com menor receita e que não são da área de saúde, educação e assistência social.

Foi visto com respeito às certificações que a pluralidade de títulos e as exigências quanto a sua obtenção e renovação hoje existentes não são razoáveis e por isso oneram muito as organizações. Uma mesma entidade tem que pleitear muitas certificações, e o tempo para sua obtenção é, por demais, longo. Conclui-se, com relação a esse problema, que a legislação deve ser revista de forma a simplificar os procedimentos.

O segundo principal problema apontado foi o peso excessivo que a tributação sobre a folha de pagamento de salários representa para as organizações que não gozam de imunidade constitucional, principalmente as menores. Também foi visto que houve, nos últimos anos, uma série de iniciativas para melhorar o arcabouço regulatório das empresas com finalidade lucrativa com a criação de regimes diferenciados (Simples, MEI), mas que nada foi feito para simplificar o marco regulatório tributário das OSCs. Conclui-se, com relação a esse segundo problema, que a legislação também deveria ser revista, de forma que as OSCs que atuam exclusivamente em prol do interesse público possam gozar de benefícios pelo menos equivalentes aos que são usufruídos pelas empresas que podem aderir aos regimes tributários diferenciados.

Outros estudos são sugeridos como forma de desenvolver os resultados da presente pesquisa como a análise de maneiras para se simplificar as obrigações tributárias e se reduzirem os custos de conformidade à tributação das organizações da sociedade civil.

## Bibliografia

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em 15 de abril de 2014.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei953297.htm>. Acesso em 20 de fevereiro de 2014.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm). Acesso em 21 de fevereiro de 2014.

COOPER, D.; SCHINDLER, P. **Métodos de pesquisa em administração**. 7ª ed. Porto Alegre : Bookman, 2003.

EISENHARDT, K. M. (1989). Building theories from case study research. **The Academy of Management Review**, 14(4), 532-551.

IBGE. **As Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil 2010**. Rio de Janeiro: IBGE, 2012.

The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank. **Doing Business 2014**. Washington: 2013.

RABIN, J.; HILDRETH, W. B.; MILLER, G. **Handbook of public administration**. 3ª edição. Boca Raton: Taylor & Francis Group, 2007.

SALAMON L. M. e TOEPLER S. **The influence of the legal environment on the development of the nonprofit sector**. Working Paper Series nº 17. Baltimore: The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, 2000.

SIQUEIRA, Rozane B. “Teoria da tributação ótima”. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (orgs.) **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

SOUZA, L.M. **Tributação do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.

STERN, P. N. Grounded theory methodology: its uses and processes. In: Glaser, B. G. (Ed.). **Grounded theory** (1a. ed., pp. 29-39). Mill Valey, CA, USA: Sociology Press, 1995

STIGLITZ, J. E. **Economics of the Public Sector**. 3ª edição. Nova York/Londres: W.W. Norton and Company, 1999.

STRAUSS E CORBIN. **Pesquisa Qualitativa**. 2ª edição. Porto Alegre: Artmed/Bookman, 2008.

WORLD ECONOMIC FORUM. **The Global Competitiveness Report 2011/2012**. Geneve: World Economic Forum, 2011.

YIN, R. **Estudo de Caso. Planejamento e Métodos**. 3ª edição. Porto Alegre, Bookman, 2005.

---

<sup>i</sup> Art. 15 da Lei nº 9.532/97.

<sup>ii</sup> Medida Provisória nº 2158/01.