

TRIBUTAÇÃO DE ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS VOLTADA AO INCENTIVO DE ESTUDOS JURÍDICOS – ANÁLISE DA APLICABILIDADE DAS IMUNIDADES E ISENÇÕES RELACIONADAS AO IRPJ, CSLL, CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, ITCMD E ISS

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

I. Objeto e finalidade das Associações Sem Fins Lucrativos

Usualmente, as associações sem fins lucrativos que têm como objetivos o fomento, estudo e patrocínio de estudos jurídicos procuram alcançar os objetivos mencionados por meio de doações, contribuições, anuidades e valores pagos a título de cursos, congressos e palestras.

Neste sentido, é rotineira a dúvida sobre eventual incidência tributária sobre tais valores recebidos de seus associados, membros e fomentadores, em vista de eventual imunidade ou isenção que tais entidades possam vir a ter.

Desta forma, passaremos a analisar o tratamento tributário das referidas associações sem fins lucrativos voltadas ao estudo do Direito, notadamente aquelas que possuem entre seus objetos sociais e finalidades atividades como: (i) incentivar e patrocinar os estudos jurídicos em determinados ramos e áreas do Direito; (ii) incentivar pesquisas jurídicas na referida especialidade; (iii) promover a cooperação e intercâmbio entre os estudiosos da área; (iv) organizar e realizar seminários, grupos de estudo, congressos e conferências, bem como cursos e palestras; (v) fomentar e coordenar a publicação de artigos, revistas e livros na referida área; entre outros.

II. Imunidades tributárias

A imunidade tributária é uma norma de delimitação negativa de competência tributária concedida pela Constituição Federal (“CF”), que impede os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) de instituir e cobrar tributos sobre determinados fatos (imunidade objetiva) e entes (subjativa).

Por ser uma associação sem fins lucrativos, a hipótese de imunidade que mais se aproximaria da entidade seria aquela prevista no art. 150, VI, “c”, e no art. 195, § 7º, ambos da CF, que preveem a imunidade de impostos e contribuições destinadas à seguridade social, conforme se verifica:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das **entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social**, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (...)

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

(...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as **entidades beneficentes de assistência social** que atendam às exigências estabelecidas em lei. (G.n.)

1. “Noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias. Neste sentido, podemos dizer que a competência tributária se traduz numa autorização ou legitimação para a criação de tributos (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo)” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 695).

No entanto, como pode ser observado dos dispositivos constitucionais acima reproduzidos, existe diferença no que tange à imunidade de impostos e à imunidade de contribuições sociais.

Enquanto a primeira imunidade é aplicável a instituições sem fins lucrativos de caráter educacional, a segunda é restrita às instituições beneficentes de assistência social.

A doutrina² analisa a imunidade tributária das instituições de educação da seguinte forma:

(...) a imunidade, para as instituições de ensino, que atendem aos requisitos elencados na Lei Complementar (art. 14 do CTN) é abrangente, isto é, para todas as atividades de ensino. À evidência, todo e qualquer ensino está contemplado na imunidade: ciência, esporte, dança, etc. Ora, ensino é transmissão de conhecimentos, informações ou esclarecimentos úteis ou indispensáveis à educação ou a um fim determinado... o aluno, ao ingressar na escola, vai em busca de conhecimento, de informação, de esclarecimento. Assim, todo e qualquer curso está incluído no vocábulo “ensino” (ensino de português, ensino de matemática, ensino de danças, prática de esportes, ensino de qualquer ciência, arte, ofício, etc.).

Não obstante a definição doutrinária acima transcrita, bem como o fato de a interpretação das normas de imunidade ser ampla³, entendemos que, pela análise do objeto social e das finalidades da entidade, ainda assim não se trata de uma associação com o fim predominantemente educacional, tampouco tem a finalidade de assistência social, relacionada ao amparo de pessoas carentes, de deficientes, à proteção da família, da velhice etc., conforme disposto no art. 203 da CF⁴.

2. GONÇALVES, Antônio Manoel. A imunidade de sociedade de educação sem fins lucrativos. CDTFP n. 14, RT, 1996, p. 114 *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 254.

3. Cf.: STF, RE 102.141-RJ, RTJ 116/267: “(...) admite-se a interpretação ampla de modo a transparecer os princípios e postulados nela consagrados”.

4. Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

Desta forma, constata-se que a entidade não pode gozar das imunidades tributárias acima elencadas. Entretanto, revisando a legislação infraconstitucional, podem ser encontrados casos de isenção em que é possível o enquadramento da entidade – os quais abordaremos individualmente a seguir.

III. Isenção de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Ao analisar a legislação relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), verifica-se que a entidade, em virtude do seu caráter filantrópico e cultural, pode ser classificada como uma entidade isenta em relação a esses tributos, segundo o artigo 15 da Lei n. 9.532 de 1997, que assim dispõe:

Art. 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.

§ 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.

§ 3º **Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e”, e § 3º e dos arts. 13 e 14. (Grifamos e negritamos)**

Conforme determinado no § 3º do art. 15 da Lei n. 9.532/97, para gozar dessas isenções e benefícios, a entidade deve observar os requisitos do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e”, e § 3º, dessa mesma lei, que são:

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Art. 12. (...)

(...)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

(...)

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Nesse sentido, não é outro o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme a Solução de Consulta a seguir transcrita:

Processo de Consulta n. 115/09

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 1a. Região Fiscal

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Ementa: ASSOCIAÇÕES E ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS DE QUE TRATA O ART. 15. DA LEI nº 9.532, de 1997. **Associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída** e os coloque à disposição do grupo de pessoas ao qual se destinam, **sem fins lucrativos**, de que trata o art. 15 da Lei n. 9.532, de 1997, **é isenta da CSLL, observadas as condições e requisitos constantes do art. 12 da IN SRF nº 390, de 2004.** (...).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Ementa: ASSOCIAÇÕES E ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS DE QUE TRATA O ART. 15. DA LEI nº 9.532, de 1997. **ISENÇÃO. Associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída** e os coloque à disposição do grupo de pessoas ao qual

se destinam, **sem fins lucrativos**, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, **é isenta do IRPJ, observadas as condições e requisitos constantes do art. 174 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999.** (...)

(Data da Decisão: 26.06.2009)

Note-se que o disposto no *caput* do art. 174⁵ do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto 3.000/99 – “RIR/99”) corresponde exatamente ao comando do art. 15, *caput*, da Lei n. 9.532/97, supratranscrita.

IV. Isenção de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e alíquota reduzida e base de cálculo distinta para a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)

No que tange à contribuição ao PIS e à COFINS, cada qual apresenta benefícios fiscais específicos para as associações sem fins lucrativos.

De acordo com o disposto no art. 14 da Medida Provisória n. 2.158-35/01, as receitas relativas às atividades próprias dessas associações são isentas da COFINS. Confira-se:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, **são isentas da COFINS as receitas:**

(...)

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13. (Grifamos e negritamos).

Todavia, a isenção da contribuição para a COFINS não se aplica, automaticamente, à contribuição ao PIS.

Por força do próprio art. 13 da Medida Provisória n. 2.158-35/01, as associações mencionadas sujeitam-se ao pagamento do PIS sobre a folha de salários à alíquota de 1%, o que, embora não represente uma isenção, é um benefício considerável, tanto sob a ótica da alíquota como da base

5. Art. 174. Estão isentas do imposto 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.

de cálculo (que, em vez de ser a receita bruta mensal é a folha de salários).
Cite-se:

Art. 13. A **contribuição para o PIS/PASEP** será determinada com base na folha de salários, **à alíquota de um por cento**, pelas seguintes entidades:

(...)

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as **associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997**; (g.n.)

Este também é o entendimento pacífico da Receita Federal do Brasil em relação à tributação por tais contribuições sociais, conforme se evidencia da recente solução de consulta abaixo colacionada:

Processo de Consulta n. 241/09

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 7a. Região Fiscal
Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO.

As receitas das atividades próprias das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e das 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, estão isentas da Cofins, desde que tais entidades cumpram todos os requisitos legais para gozo da isenção do IRPJ e da CSLL.** (...).

Ementa: ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. A associação civil sem fins lucrativos, que preencher as condições e requisitos previstos no art. 15 da Lei n. 9.532, de 1997, para o gozo de isenção do IRPJ e CSLL, **é contribuinte do PIS/Pasep com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento).**

Portanto, no que tange à contribuição ao PIS, a entidade está sujeita à sua incidência levando em conta a alíquota de 1% a ser aplicada sobre a folha de salários.

Contudo, convém apontar que as receitas oriundas de patrocínios, isto é, doações feitas por escritórios e empresas, podem gerar dúvidas sobre sua inclusão na isenção da COFINS supramencionada. Isto porque, tais patrocinadores normalmente têm os nomes e logotipos de suas

empresas veiculados em materiais (folhetos, brindes, etc.), anúncios (na internet e nos congressos e seminários) promovidos pela entidade.

Durante a vigência da legislação anterior, a Receita Federal do Brasil (RFB) entendia não haver tributação sobre tais valores recebidos como patrocínio, conforme infracolacionado:

ACÓRDÃO 108-05.885

1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara

IRPJ e OUTROS - Exs.: 1992 e 1993

COFINS VERBA DE PATROCÍNIO RECEBIDA POR ASSOCIAÇÃO NÃO INCIDÊNCIA - A parcela efetivamente recebida a título de patrocínio, por entidade sem finalidade lucrativa, não se enquadra no conceito de faturamento previsto no art. 2 da Lei Complementar 70/91, não sendo alcançada pela incidência da COFINS, ainda que não registrada na contabilidade.

(em 20.10.1999)

Não obstante, após a alteração legislativa promovida pela edição da Lei n. 10.637/02 para instituição da COFINS, a jurisprudência administrativa da RFB vem consignando entendimento de que apenas estão sujeitas à isenção da COFINS as receitas recebidas pelas associações sem fins lucrativos que não possuam caráter contraprestacional direto, conforme se observa:

Processo de Consulta n. 115/09

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 1a. Região Fiscal
Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: Associações e Entidades sem fins lucrativos de que trata o art. 15, da Lei nº 9.532, de 1997. Associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas ao qual se destinam, sem fins lucrativos, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e que atenda às condições previstas nesse dispositivo, **é isenta da Cofins relativamente às receitas de suas atividades próprias, assim entendidas somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades** fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, **sem caráter contraprestacional direto**, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. As demais receitas por elas auferidas, não decorrentes de suas atividades próprias - por exemplo,

as obtidas com o comércio de bens, como venda de espaço a título de patrocínio em publicação distribuída gratuitamente, ficam sujeitas à incidência da contribuição.

(Data da Decisão: 26.06.2009)

Portanto, não estariam abrangidas pela isenção apenas as receitas com caráter econômico, isto é, contraprestacional direto, por parte da entidade. Neste ponto, a RFB entende que o caráter contraprestacional direto das receitas recebidas pela associação estaria ligado à prestação de serviços ou venda de mercadorias por parte da entidade, conforme se evidencia:

Processo de Consulta n. 87/06

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 10a. Região Fiscal

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS A Cofins não incide sobre as receitas relativas às atividades próprias das associações sem fins lucrativos, tais como as receitas auferidas com contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento de seus objetivos. **A contribuição, todavia, incide sobre as receitas de caráter contraprestacional auferidas, tais como as receitas provenientes da prestação de serviços e de venda de mercadorias.**

(Data da Decisão: 18.04.2006)

Processo de Consulta n. 42/07

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 6a. Região Fiscal

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS As entidades que atendam às condições para isenção, em relação ao IRPJ e CSLL, são isentas da contribuição com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias. **Incide a contribuição, entretanto, sobre as receitas da pessoa jurídica de caráter contraprestacional, decorrentes das operações de venda de bonés, camisetas, “botons”, chaveiros, e outros objetos de pequeno valor, a título de divulgação da associação, nos eventos por ela promovidos.**

(Data da Decisão: 14.04.2007)

Neste sentido, a contraprestação direta refere-se, claramente, a um contrato bilateral, quanto aos seus efeitos. A essência dos contratos bilaterais é o sinalagma, isto é, a dependência recíproca das obrigações⁶.

Uma vez que somente os contratos bilaterais ou sinalagmáticos comportam a *exceptio non adimpleti contractus* (isto é, nenhum dos contratantes pode, antes de cumprida sua obrigação, exigir a obrigação do outro⁷), para existir um sinalagma ou uma contraprestação o patrocinador da entidade deveria estar apto a suspender a contribuição em dinheiro sob condição de que a entidade incluísse os logotipos, nomes e marcas do patrocinador no material impresso e virtual disponibilizado nos congressos e seminários. Caso não o fizesse, o patrocinador poderia pleitear a devolução dos valores, inclusive, acrescida de indenização.

Todavia, não é isto que ocorre no presente caso. Não há, entre a entidade e seus patrocinadores, contrato prevendo a obrigação da entidade de divulgar a marca, logotipo e o nome dos patrocinadores mediante a remuneração. Se isto existisse, estaríamos diante de um contrato de propaganda (*marketing*) contendo uma contraprestação direta e, portanto, dotado de caráter econômico. Nesta hipótese, as receitas auferidas com tal remuneração seriam tributadas pela COFINS, normalmente.

Como inexistente, juridicamente, um contrato de propaganda entre CONSULENTE e seus patrocinadores, estaríamos diante de uma contraprestação indireta, na qual a marca, logotipo e nome dos patrocinadores seriam divulgados não por haver obrigação contratual (e, portanto, sem qualquer direito à indenização), mas por mera liberalidade da entidade, que assim o faz para prestigiar e evidenciar seus parceiros, colaboradores e associados.

Portanto, como não existe a *exceptio non adimpleti contractus* no caso em questão, é descabido se falar em contraprestação direta decorrente dos valores concedidos à entidade a título de patrocínio e, assim, entendemos que a isenção da COFINS se mantém para tais valores doados pelos patrocinadores.

6. GOMES, Orlando. *Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 99.

7. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol. III. Rio de Janeiro: Forense, 1970, p. 48.

V. Contribuições Previdenciárias

Conforme mencionado anteriormente no item II, com relação às contribuições previdenciárias, a CF estabelece, em seu artigo 195, § 7º, imunidade⁸ para as entidades beneficentes de assistência social, condicionando o aproveitamento desse benefício ao cumprimento das exigências previstas em lei.

A lei que regulamentou a questão é a Lei n. 12.101/09, recentemente publicada, e que revogou, em seu art. 44, I, o artigo 55 da Lei n. 8.212/91, que tratava do tema. Vejamos o novo dispositivo da Lei n. 12.101/09 sobre a questão:

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas **às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação**, e que atendam ao disposto nesta Lei.

Como se observa, as associações sem fins lucrativos que não se dedicam às atividades de (i) saúde; (ii) educação; (iii) assistência social não podem gozar da isenção de contribuições previdenciárias.

Em tese, a única hipótese em que se poderia enquadrar a entidade nas situações elencadas seria como entidade voltada para a área de educação. Para tanto, a entidade deveria atender às condições listadas no art. 13 da Lei n. 12.101/09⁹ que são voltadas para escolas, faculdades e afins, não sendo, enfim, essa a sua realidade.

8. Apesar de o § 7º do art. 195 utilizar a expressão “isenção” em vez de imunidade, tanto a doutrina como a jurisprudência já reconheceram que se trata, evidentemente, de imunidade: “como norma constitucional que proíbe a tributação, para o custeio da seguridade social, das entidades beneficentes, cuida-se de imunidade e não, propriamente, de isenção” (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 560). Na jurisprudência, vide ADIN 2.028-DF.

9. Art. 13. Para os fins da concessão da certificação de que trata esta Lei, a entidade de educação deverá aplicar anualmente em gratuidade, na forma do § 1o, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei no 9.870, de 23 de novembro de 1999.

§ 1º Para o cumprimento do disposto no caput, a entidade deverá:

Desta forma, a entidade não faz jus à imunidade no que tange às contribuições previdenciárias, devendo arcar normalmente com a contribuição previdenciária patronal e com a retenção da contribuição previdenciária dos seus eventuais funcionários e colaboradores (autônomos contratados).

VI. Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD)

Como a entidade recebe frequentemente doações (contribuições voluntárias) em dinheiro de membros e patrocinadores, convém analisarmos a eventual incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) sobre tais doações.

Ao analisarmos a legislação do Estado de São Paulo relativa ao ITCMD, verifica-se que a entidade poderia, em princípio, ser enquadrada na hipótese de não incidência legalmente qualificada, bem como na hipótese de isenção, desde que atendidos alguns requisitos fixados na respectiva legislação.

A hipótese de não incidência está prevista no art. 4º, do Decreto Estadual SP n. 46.655/02:

Art. 4º - O **imposto não incide** na transmissão de bens ou direitos ao patrimônio:

I - da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios;

II - de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

III - de templos de qualquer culto;

I - demonstrar adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação - PNE, na forma do art. 214 da Constituição Federal;

II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; e

III - oferecer bolsas de estudo nas seguintes proporções:

a) no mínimo, uma bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes da educação básica;

b) bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido.

IV - dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação** e de assistência social, **sem fins lucrativos**.

Todavia, como já expusemos no item V supra, entendemos que a entidade não pode ser considerada, propriamente, uma entidade educacional e, portanto, não faria jus a essa não incidência prevista em lei.

Assim, por entendermos que a entidade não se enquadra propriamente na definição de “instituição de ensino”, restaria a possibilidade de enquadrá-la na hipótese de isenção prevista para as associações com objetivos voltados à promoção da cultura, isto é, produção de “*conhecimento, de informação, de esclarecimento*” na área jurídica, mais especificamente voltada à tributação internacional.

Isto porque o § 1º do art. 6º do Decreto Estadual n. 46.655/02 determina que as entidades sem fins lucrativos estarão isentas do pagamento do ITCMD quando os seus objetivos sociais forem vinculados a apenas três hipóteses: direitos humanos, cultura ou preservação do meio ambiente. Cite-se:

Art. 6º (...)

Parágrafo 1º - Ficam também **isentas as transmissões “causa mortis” e sobre doação de quaisquer bens ou direitos a entidades sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente**, observado o procedimento para reconhecimento de isenção na forma prevista no art. 9º. (Grifamos e negritamos)

A partir da leitura do art. 216, III, da CF, pode-se concluir que o conceito de cultura abrangeria o desenvolvimento científico e as formas de expressão, conforme pode ser verificado:

Art. 216. **Constituem patrimônio cultural brasileiro** os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:

I - as **formas de expressão**;

(...)

III - as criações **científicas**, artísticas e tecnológicas; (grifamos e negritamos)

Uma vez que o Direito é uma Ciência¹⁰, poder-se-ia entender que a entidade estaria enquadrada nessa situação.

O art. 9º do Decreto Estadual n. 46.655/02 condiciona a isenção do ITCMD à observância dos requisitos exigidos em Resoluções Conjuntas com outros órgãos e, ainda, o parágrafo único do mesmo artigo estabelece a necessidade de a Secretaria da Fazenda Estadual de São Paulo reconhecer o direito à isenção por meio de um documento denominado “*Declaração de Isenção do Imposto sobre a Transmissão ‘Causa Mortis’ e Doação*”, como pode ser observado:

Art. 9º - Para fins de reconhecimento pela Secretaria da Fazenda da isenção para as entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente, deverão ser observados os procedimentos estabelecidos e as condições exigidas em resoluções conjuntas editadas pela Secretaria da Fazenda e, de acordo com a natureza da entidade, pela Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania, pela Secretaria da Cultura ou pela Secretaria do Meio Ambiente.

Parágrafo 1º - Para efeito de reconhecimento do direito à isenção, a Secretaria da Fazenda emitirá o documento denominado “Declaração de isenção do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD”, conforme modelo por ela aprovado, por prazo determinado, que:

- 1 - será utilizado pela entidade nos processos em que for interessada;
- 2 - poderá ser cassado a qualquer tempo por meio de ato publicado no Diário Oficial do Estado sempre que se verificar que a entidade deixou de preencher os requisitos que ensejaram a emissão desse documento ou de requerer a renovação do reconhecimento do seu direito à isenção no prazo estabelecido na resolução mencionada no “caput”. (Grifamos e negritamos)

A Resolução Conjunta SF/SC n. 01/02 da Secretaria da Fazenda e da Secretaria da Cultura do Estado de São Paulo estabelece os requisitos para que a sociedade sem fins lucrativos com objeto social destinado à promoção da cultura obtenha o reconhecimento da isenção por meio da Declaração de Isenção acima mencionada.

10. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 2-3.

Dentre os requisitos estabelecidos pela Resolução Conjunta consta a obtenção de um Certificado de Reconhecimento de Instituição Cultural que deve ser obtido na Secretaria da Cultura, mediante protocolo de Pedido de Reconhecimento de Isenção.

Para a obtenção desse Certificado, a Instituição deve declarar, conforme prevê o art. 3º, II, da Resolução Conjunta SF/SC n. 01/02 – que satisfaz os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional – que: (i) “não distribui qualquer parcela do seu patrimônio; (ii) aplica integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos constitucionais; e, (iii) mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”

Desta forma, entendemos que a entidade está apta a gozar da isenção do ITCMD sobre as importâncias recebidas em doação, afastando, portanto, o ônus desse tributo (hoje incidente à alíquota de 4% no Estado de São Paulo, conforme o art. 29 do Decreto Estadual n. 46.555/02), desde que sejam cumpridas as condições elencadas no art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN) e seja obtido o certificado acima indicado.

Entretanto, convém ressaltar que existem chances de a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo entender que a entidade não é uma associação voltada à promoção da cultura, negando-lhe o Certificado de Reconhecimento de Instituição Cultural.

Caso isto ocorra, a entidade poderá ingressar em juízo para pleitear o reconhecimento do direito à isenção ou, caso não deseje adotar medida judicial, deverá recolher os 4% sobre os valores recebidos como doações, a título de ITCMD.

Cumpra mencionar, por fim, que há uma isenção objetiva, aplicável para valores recebidos durante o ano-calendário (entre 1º de janeiro e 31 de dezembro), relativamente ao mesmo doador, que não superem 2.500 UFESP, o que equivale, atualmente, a R\$ 39.625,00¹¹.

11. Cf. artigo 6º, inciso II, alínea “a”, da Lei n. 10.705/2000 e do artigo 31, II, “b”, do Decreto n. 46.655/02.

VII. Imposto sobre Serviços (ISS)

De acordo com o Decreto n. 50.896/09 do Município de São Paulo, que aprovou o Regulamento de ISS, inexistente qualquer isenção aplicável à entidade, isto é, isenção de ISS na prestação de serviços por associação sem fins lucrativos.

Desta forma, os serviços prestados pela entidade estão, em regra, sujeitos à tributação pelo ISS, de acordo com o tipo de serviço, à alíquota mínima de 2% e à máxima de 5% sobre o preço do serviço.

Especificamente sobre os cursos, congressos, palestras e seminários organizados e ministrados pela entidade, estaríamos diante dos serviços listados no item 8 do art. 1º do Regulamento do ISS de SP, quais sejam, “8 - *Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza*”, e no subitem “8.02 – *Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza*”.

Portanto, tais serviços estão sujeitos ao ISS à alíquota de 5%, (art. 18, IV, do RISS/SP).

VIII. Conclusões

Diante do exposto, concluímos que a associação sem fins lucrativos não pode gozar de imunidade tributária, mas pode perfeitamente gozar da isenção de uma série de tributos federais, como o IRPJ, CSLL e CO-FINS, além de sujeitar-se a uma sistemática diferenciada para pagamento da contribuição ao PIS (1% sobre a folha de salários), desde que atenda aos requisitos determinados na legislação de cada um desses tributos.

Com relação às contribuições previdenciárias, inexistente imunidade ou isenção aplicável à entidade e, portanto, haverá a incidência de tais contribuições normalmente, na medida em que ocorram os respectivos fatos geradores.

Já no que tange ao ITCMD no Estado de São Paulo, existe isenção aplicável a instituições voltadas às atividades culturais. Para gozar de tal isenção sobre os valores recebidos como doação, a entidade deverá cum-

prir integralmente os requisitos referidos no art. 14 do CTN, bem como na legislação estadual própria desse tributo.

Ainda assim, caso o Fisco Estadual não concorde com o caráter cultural das atividades da entidade, poderá negar-lhe a referida isenção. Em não sendo obtido o reconhecimento da isenção, a entidade ficará sujeita ao ITCMD à alíquota de 4% aplicável sobre o valor de cada doação, cabendo – em nossa opinião – discussão em júízo.

Lembramos, contudo, que, para doações de um mesmo doador recebidas em espécie pela entidade durante o ano-calendário e cujo valor não supere R\$ 39.625,00, será aplicável a isenção de ITCMD, independentemente das considerações anteriores sobre esse mesmo tributo.

Finalmente, em relação ao ISS na legislação do Município de São Paulo, não há qualquer isenção aplicável à associação sem fins lucrativos que evite a incidência deste imposto sobre os serviços prestados por tal entidade. Assim, os cursos, palestras e seminários organizados e ministrados pela associação sem fins lucrativos estarão sujeitos ao ISS à alíquota de 5%.

