

**DAIANE ROSE FLORENCIO MENDES**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ORGANIZAÇÕES DE EDUCAÇÃO E  
ASSISTÊNCIA SOCIAL DO TERCEIRO SETOR NO BRASIL**

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do curso de Ciências Econômicas, da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Professora Ana Lúcia Jansen de Mello de Santana.

**CURITIBA  
2008**

## TERMO DE APROVAÇÃO

**DAIANE ROSE FLORENCIO MENDES**

### **A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ORGANIZAÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL DO TERCEIRO SETOR NO BRASIL**

Monografia aprovada como requisito parcial à conclusão do curso de Ciências Econômicas, da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

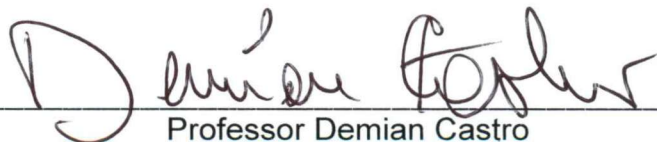
Orientadora:



Professora Ana Lúcia Jansen de Mello de Santana  
Departamento de Ciências Econômicas  
Universidade Federal do Paraná



Professor Luiz Vamberto de Santana  
Departamento de Ciências Econômicas  
Universidade Federal do Paraná



Professor Demian Castro  
Departamento de Ciências Econômicas  
Universidade Federal do Paraná

Curitiba, 14 de novembro de 2008.

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho especialmente a minha mãe  
Por me inspirar com sua luta e, sobretudo,  
por ter me dado a vida;

Aos meus demais familiares, pelo apoio e carinho sempre;

E aos meus amigos queridos,  
pela amizade e companheirismo constantes no dia-a-dia.

## AGRADECIMENTOS

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram  
para a elaboração deste trabalho.

Meu especial agradecimento  
a Professora Orientadora Ana Lúcia Jansen de Mello de Santana,  
cuja orientação sem igual possibilitou a realização do presente trabalho.

## RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo estudar a imunidade tributária das organizações de educação e assistência social do terceiro setor no Brasil. O terceiro setor, nos últimos anos, desempenhou relevante papel na oferta de bens e serviços sociais, através da realização de parcerias com o Estado visando à prestação de atividades na área de educação e assistência social, relevantes ao desenvolvimento político, social e econômico do país. As organizações sem fins lucrativos do terceiro setor atuam de forma substitutiva ou complementar ao Estado, que transfere à iniciativa privada o atendimento da demanda social por educação e assistência social e, em contrapartida, lhe concede benefícios econômicos, como a imunidade tributária. A imunidade tributária constitui um benefício constitucionalmente previsto que veda a instituição de impostos sobre renda, patrimônio e serviços das organizações de educação e assistência social, uma vez que não compete ao Estado tributar a si mesmo ou as organizações que atuam em seu lugar. Além disso, a imunidade consiste numa forma de fomento econômico às organizações, na medida em que contribui para a sua sustentabilidade, sendo os valores por elas captados destinados em sua totalidade ao atendimento da finalidade institucional, isto é, a educação e assistência social. Por fim, a imunidade concedida às organizações sem fins lucrativos, voltadas à educação e assistência social, constitui um instrumento que contribui para a garantia das liberdades individuais e, conseqüentemente, para o desenvolvimento.

## LISTA DE TABELAS

**TABELA 1** – NÚMERO DE FUNDAÇÕES PRIVADAS E ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS, SEGUNDO CLASSIFICAÇÃO DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS – BRASIL.....20

**TABELA 2** – PREVISÃO DOS GASTOS ORÇAMENTÁRIOS 2008 .....39

**TABELA 3** – PREVISÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS 2008 – POR FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA - REGIONALIZADO .....55

**TABELA 4** – PREVISÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS 2008 – POR FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA E POR MODALIDADE DE BENEFÍCIO .....56

**TABELA 5** – PREVISÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS 2008 – CONSOLIDAÇÃO POR TIPO DE RECEITA E MODALIDADE DE BENEFÍCIO .....59

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>2 ESTADO E SOCIEDADE: RELAÇÕES .....</b>	<b>10</b>
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS PAÍSES CAPITALISTAS PELO MUNDO .....	10
2.2 ESTADO NO BRASIL .....	13
<b>3 O TERCEIRO SETOR NO BRASIL .....</b>	<b>16</b>
3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....	17
3.2 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS.....	18
3.3 OFERTA DE BENS PÚBLICOS.....	21
3.4 COMPONENTES.....	23
3.5 TÍTULOS E CERTIFICAÇÕES .....	26
<b>4 A TRIBUTAÇÃO NO TERCEIRO SETOR NO BRASIL .....</b>	<b>28</b>
4.1 NOÇÕES GERAIS .....	28
4.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA .....	30
4.2.1 Conceito.....	31
4.2.2 Destinatários e requisitos.....	32
4.2.3 Imunidade x Isenção .....	33
<b>5 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ORGANIZAÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL DO TERCEIRO SETOR NO BRASIL .....</b>	<b>35</b>
5.1 ORGANIZAÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL DO TERCEIRO SETOR: ATIVIDADES ALBERGADAS PELA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	35
5.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: GASTOS TRIBUTÁRIOS .....	38
5.3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR COMO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO.....	41
5.4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO FORMA DE FOMENTO .....	45
<b>6 CONCLUSÃO .....</b>	<b>48</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>51</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>54</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Estado no Brasil possui como finalidade precípua assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, tendo em vista uma sociedade justa e solidária, pautada no desenvolvimento nacional e no bem-estar comum, conforme previsto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Com efeito, nas décadas de 70 e 80, a crise econômica que assolou o cenário mundial acarretou num Estado voltado à implementação de medidas na esfera política e econômica, diminuindo, em contrapartida, suas ações e gastos sociais.

Para atender a demanda social o Estado tem realizado parcerias com as organizações do terceiro setor, as quais ofertam bens e serviços públicos a população, sem objetivar o lucro, num ambiente de crescente desenvolvimento e atuação nas questões sociais, como educação e assistência social.

O incremento no terceiro setor decorre da incapacidade estatal de atender toda a demanda social e da maior conscientização da sociedade civil de sua responsabilidade social em relação ao alcance do desenvolvimento do país.

Ocorre que, para o regular desenvolvimento dos serviços de interesse social, o terceiro setor, composto por organizações privadas sem fins lucrativos, faz jus a concessão de benefícios fiscais, como a imunidade tributária.

A imunidade tributária alcança os impostos das organizações de educação e assistência social sem fins lucrativos, visando, com isso, proteger valores fundamentais para a sociedade, isto é, a educação e a assistência social.

A educação é um instrumento voltado a preparação do indivíduo e a assistência social é destinada a propiciar melhores condições de desenvolvimento dos indivíduos.

Assim, a imunidade corresponde a uma contraprestação do Estado pelo desenvolvimento das atividades de assistência social e educação pelas organizações do terceiro setor, em que pese sejam ações inerentes a própria essência estatal.

Deste modo, o presente trabalho, realizado através de uma abordagem bibliográfica e histórica, busca estudar o papel desempenhado pela imunidade



tributária como forma de fomento às organizações do terceiro setor que atuam na área de educação e assistência social e a sua importância como instrumento que viabiliza o exercício das liberdades individuais da população.

Para atender a esse objetivo, no capítulo segundo, tem-se a evolução e características do Estado sob a ótica econômica e social; passando, no terceiro capítulo, para a análise do terceiro setor no Brasil, através de sua evolução histórica, características e finalidades, buscando visualizar sua função perante a sociedade e o Estado. Na seqüência, o quarto capítulo descreve os aspectos inerentes ao sistema tributário brasileiro, e, por fim, o quinto capítulo, discute as principais características das organizações atingidas pela imunidade tributária, sua mensuração como gastos tributários e o seu papel como forma de desenvolvimento e fomento do terceiro setor.

## 2 ESTADO E SOCIEDADE

O Estado tem sua origem nos primórdios da humanidade e evoluiu com o passar dos tempos e o desenvolvimento da sociedade, apresentando diversas transformações na sua estrutura e função.

Segundo DALLARI (2000), o Estado corresponde a uma nação politicamente organizada, composta por uma sociedade de indivíduos, submetido a um governo e localizada em determinado território. Ou seja, é composto por três elementos, o povo, o território e a soberania, constituindo uma instituição soberana que busca assegurar aos seus indivíduos as condições de vida social necessárias ao seu desenvolvimento, ou seja, a finalidade precípua do Estado é o bem comum.

Desta maneira, segue-se à análise da evolução do Estado desde as suas primeiras manifestações a fim de se verificar sua organização e função.

### 2.1 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS PAÍSES CAPITALISTAS PELO MUNDO

O Estado sofreu diversas transformações ao longo do tempo até sua atual concepção, motivo pelo qual cumpre registrar os traços marcantes da sua organização.

Inicialmente, de acordo com MÂNICA (2005), tem-se o Estado Absolutista caracterizado pela centralização do poder soberano na figura do monarca, o qual possuía como principal fonte de recursos o seu próprio patrimônio e de forma secundária a tributação, assim como não demonstrava preocupação com as questões sociais.

Contudo, com as revoluções burguesas, em meados do século XVIII, vislumbra-se a transformação da figura absolutista de Estado para o Estado Liberal, o que acarretou na restrição do poder soberano, com a presença da população no exercício do poder e a atividade tributária como fonte de recursos.

Acerca das funções do Estado Liberal MÂNICA (2005, p. 31-32) explica:

“A propósito das funções desempenhadas pelo Estado, nesse período, é importante que façamos algumas considerações. A primeira refere-se ao fato de que apenas no Estado de Direito a fiscalidade periférica, desenvolvida especialmente pela Igreja, deixa definitivamente de existir. Nesse momento, portanto, é que se concretiza a idéia de soberania fiscal. A segunda consideração é que, em decorrência disso, as atividades de assistência social aos pobres, que até então eram realizadas pela Igreja, são transferidas definitivamente ao Estado que, sob a influência do liberalismo, acabou deixando de presta-las”. [...]

Assim, no modelo liberal de Estado, restrito quase que exclusivamente à administração da justiça e ao exercício do poder de polícia, não havia necessidade de sistemas tributários amplos. Se as funções do Estado eram restritas, enxuta era sua recém criada estrutura burocrática e diminutos eram os encargos na via da despesa pública.”

O Estado Liberal visava essencialmente a garantia dos direitos de propriedade e da liberdade dos indivíduos deixando de lado a prestação de serviços sociais, o que agravou o cenário de desigualdade.

Com a restrita atuação do Estado Liberal na garantia da ordem e da segurança social, segundo VIOLIN (2006), a partir da Primeira Guerra Mundial (1914/1918) e da crise de 1929, surge o Estado do bem-estar social.

No Estado do bem-estar social<sup>1</sup>, tem-se a intervenção estatal no âmbito social, prestando serviços públicos para todos os indivíduos, independentemente de seus recursos, e na esfera econômica, mediante a promoção de emprego e renda.

O Estado do bem-estar social caracteriza-se pelo seu cunho assistencialista perante a crescente demanda social, decorrente das crises, por serviços como educação, assistência social, saúde, entre outros. Com efeito, o atendimento da população exigia elevados gastos do Estado, que, por sua vez, não apresentava estrutura suficiente para atender ao aumento da população e, conseqüentemente, das demandas sociais.

Nesse contexto, consoante MARTINE (1989), observa-se a inserção da iniciativa privada na oferta de bens e serviços públicos visando o atendimento das necessidades sociais dos indivíduos. Todavia, não apresentou a eficiência

---

<sup>1</sup> LANDIM (1993) informa que no cenário institucional brasileiro, não se observa a consolidação do Estado do bem-estar social (Assistencial ou Providência).

objetivada, porquanto utilizava os recursos destinados ao atendimento dos indivíduos em seu próprio benefício.

Destarte, o Estado do bem-estar social enfrenta um cenário de crise, em virtude do desequilíbrio entre suas funções exercidas e a arrecadação tributária, surgindo o Estado Regulador, em que há uma redução da atuação direta do Estado.

A respeito, PEREIRA e GRAU (1999, p. 108-109) ressaltam que com a crise do Estado do bem-estar social surge o modelo de “Estado regulador, indutor, coordenador e mobilizador dos agentes econômicos e sociais, cuja principal função é exercer a coordenação estratégica do desenvolvimento, da integração regional e da inserção internacional”.

Assim, a evidência do neoliberalismo<sup>2</sup>, tem-se a substituição do Estado Providência pelo Estado Regulador que deixa de realizar certas atividades sociais, ao tempo que estimula a iniciativa privada, sem fins lucrativos, à prestação de serviços de interesse social.

Sobre o papel do Estado MONTAÑO (2002, p. 235) acrescenta:

“O Estado, dirigido pelos governos neoliberais, se afasta parcialmente da intervenção social, porém é subsidiador e promotor do processo ideológico de “transferência” da ação social para o terceiro setor. É um ator destacado nesse processo. É o Estado que nos inunda de propaganda sobre o “Amigo da Escola”, que promove o Ano Internacional do Voluntariado, que desenvolve a legislação para facilitar a expansão destas ações, que estabelece “parcerias” repassando recursos públicos para estas entidades privadas, etc. Desresponsabilizar-se e afastar-se parcialmente da intervenção na “questão social” não elimina o fato de o Estado ter um papel fundamental nas transformações operadas pelos governos e pelo capital sob hegemonia neoliberal.”

Desse modo, conforme PEREIRA (2003), há uma modificação na atuação do Estado que passa a contar com a participação da sociedade na consecução dos seus objetivos, mediante a prestação de atividades de interesse social.

Aqui, observa-se a presença no cenário institucional do terceiro setor, que através da participação organizada da iniciativa privada, sem fins lucrativos, busca a consecução dos objetivos estatais, ou seja, o atendimento das demandas sociais.

---

<sup>2</sup> Segundo KATZ e COGGIOLA (1995) o neoliberalismo possui como uma de suas diretrizes a redução do tamanho do Estado, além da privatização do setor empresarial; redução do déficit público; fim das restrições ao capital externo; desregulamentação da economia; controle da inflação e redução das despesas sociais.

Portanto, a relação entre Estado e sociedade assume uma nova configuração, em que o Estado atua em parceria com a sociedade na oferta de bens e serviços públicos, ou de acordo com RIFKIN (1995), o terceiro setor é uma forma da sociedade atuar em face das mazelas do desemprego.

## 2.2 O ESTADO NO BRASIL

O Estado brasileiro é produto de seu desenvolvimento social e histórico, sendo que segundo MONTAÑO (2002), o Brasil de base oligárquica e dependente, constituído como um sistema desindustrializado exercia sua atividade econômica através da extração e exportação de matérias-primas e importação para o consumo de produtos industrializados dos outros países.

O Estado nesse período era omissos no que diz respeito a realização de políticas sociais voltadas ao atendimento das necessidades sociais da população. As instituições religiosas prestavam assistência aos indivíduos no intuito de minimizar os problemas sociais.

Com a industrialização (década de 30), caracterizada pelo aumento da produção com maior número de empregos e, do consumo pelo aumento dos salários, são necessárias alianças entre o capital nacional, o Estado e a classe trabalhadora, instaurando-se um Estado social intervencionista.

Isso porque, com o processo de industrialização, o aumento dos operários era acompanhado pelo crescimento das cidades e dos problemas sociais, motivo pelo qual a classe operária organizada passou a reivindicar melhores condições de vida e trabalho, pelo que conforme BÔAS NETO, STEFANI e PEZZI (2003, p. 37-38) “o Estado busca então uma estratégia de atrelar às iniciativas autônomas e emergentes da sociedade civil, tornando-as aparelhos para-estatais a serviço do fortalecimento do seu próprio poder”.

Acerca desse período IANNI apud MONTAÑO (2002, p. 33) descreve:

“No período entre 1930 e 1937, Getúlio Vargas ensaiou uma democracia de bases populares, fazendo concessões simultâneas à classe média e ao proletariado. Nesses anos, criou algumas bases do populismo brasileiro, formulando a doutrina da ‘paz social’ e reconhecendo os sindicatos como legítimos órgãos do proletariado. Nos anos de 1937-45 Vargas instalou uma ditadura de tipo populista, sob a denominação de Estado Novo, com elementos de inspiração corporativa. Nesse período, outorgou a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) [1943], formalizando as relações de trabalho nos setores secundário e terciário. Por meio do salário mínimo, as férias remuneradas, o aviso prévio, a proteção à maternidade e outros dispositivos, formalizaram-se os direitos e deveres dos trabalhadores [...] Ao mesmo tempo, criam-se os requisitos organizatórios ou burocráticos por meio dos quais se dá o aparecimento do peleguismo [...] Nos anos de 1951-54 o populismo de Vargas conformou-se às regras da democracia representativa, onde os remanescentes da oligarquia, ao lado do imperialismo, estiveram bastante ativos contra o seu governo [criando-se aqui, a Petróleo Brasileiro S.A (Petrobrás)] [...].”

Entretanto, no final da Segunda Guerra Mundial, o Estado Vargas enfrenta uma crise que acarreta no colapso da política de alianças e na ascensão do regime militar ao poder, com a ruptura entre Estado e sociedade.

Com o período militar há uma transformação das bases institucionais e financeiras da política social, sendo adotadas políticas de massa. No final dos anos 70, o Estado demonstra indícios de esgotamento e crise dessa forma de intervenção nos âmbitos organizacionais, sociais e financeiros, culminando em sua reestruturação.

Assim, em meados da década de 80, são instituídas diversas transformações políticas e sociais no Brasil, como a redemocratização, o fortalecimento da sociedade em oposição ao regime autoritário e a política econômica voltada ao crescimento.

Como parte desse processo tem-se a promulgação da Constituição da Federal de 1988 (Constituição Cidadã) que, para MONTAÑO (2002, p. 35-36) “consagra o novo ”pacto social”, resultando das lutas gestadas no período pós-ditatorial – onde uma base social organizada e mobilizada coabitava com uma extensa cúpula política e econômica de tendências democráticas, onde aparecem, junto aos chamados “novos movimentos sociais”, novos partidos políticos [...], pacto esse abordado pelos governos Collor e Cardoso.”

Por outro lado, o Estado enfrenta problemas de ordem fiscal e burocrática decorrente das disposições da Constituição de 1988, pelo que visando impor maior eficiência e governança no Brasil, adota-se a denominada “publicização”, ou seja, segundo PEREIRA e GRAU (1999, p. 111) “a transformação dos serviços não-exclusivos de Estado em propriedade pública não-estatal e sua declaração como organização social.”

Diante disso, surgem as parcerias entre o Estado e a iniciativa privada organizada sem fins lucrativos, visando responder de forma eficiente às demandas sociais, culturais e econômicas de uma sociedade heterogênea em constante processo de transformação.

A propósito, CATARDO (2005, p. 4-5) esclarece:

“A parceria com o Terceiro Setor faz com que o governo potencialize todas as suas iniciativas de interesse público com o apoio dos agentes que estão mais perto da sociedade – os agentes do Terceiro Setor. Em contrapartida, o Terceiro Setor começa a exercer uma atuação mais significativa na esfera de políticas públicas, agregando a elas conhecimentos práticos, ricos em sua base e já implementados de alguma forma na sociedade, com indicadores de resultados e perspectivas de aprimoramento”.

Dessa forma, consoante PEREIRA e GRAU (1999, p. 52) o “Estado financia as políticas sociais através de instituições públicas não pertencentes ao Estado e nem a esfera privada,” visando ao crescimento social, econômico e político.

### 3 O TERCEIRO SETOR NO BRASIL

O terceiro setor assumiu um papel primordial no mundo, haja vista sua primazia pelo desenvolvimento social e consolidação dos valores democráticos de solidariedade e bem estar comum.

De acordo com RIFKIN (1995, p. 306) “o terceiro setor está surgindo em cada região do mundo. Seu crescimento meteórico é atribuível em parte à crescente necessidade de preencher um vácuo político deixado pelo recuo dos setores públicos e privado dos assuntos comunitários locais.”

No Brasil, o terceiro setor supre as lacunas deixadas pelo Estado na prestação de serviços sociais e atua na consecução dos direitos sociais. O Estado continua atuando na prestação de serviços sociais, eis que há expressa previsão Constitucional para tanto, contudo em face da burocratização demasiada e da crise fiscal, o terceiro setor demonstra maior capacitação e zelo no atendimento dos direitos sociais.

Acerca da importância e do papel do Estado, BRESSER e GRAU (1999, p. 34) ressaltam:

“O reconhecimento da relevância do setor público não-estatal na produção de bens públicos não pode, no entanto, conduzir à negação do aporte do Estado para seu sustento. A transformação de serviços estatais em públicos não estatais não significa que o Estado deixe de ser responsável por eles. Pelo contrário, todas as evidências apontam para a conclusão de que o financiamento público estatal será cada vez mais necessário.”

Desta forma, observa-se uma maior motivação da relação entre a esfera pública e a privada, em que se tem a atuação subsidiária do Estado fomentando (incentivo econômico do Estado à iniciativa privada que busca prestar serviços de utilidade pública) o desenvolvimento de uma sociedade livre e justa.



### 3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O terceiro setor começou a se delinear através das entidades filantrópicas possuindo em cada lugar do mundo características distintas, segundo BÔAS NETO, STEFANI e PEZZI (2003).

Nos Estados Unidos a filantropia, por meio de associações comunitárias e voluntariado, decorre da própria concepção do Estado que não centraliza em si toda a responsabilidade pelo desenvolvimento social, haja vista que a sociedade civil assume diversas funções na promoção social.

O terceiro setor nos EUA desempenha um papel complementar a atuação do Estado, já que parte de suas políticas sociais são realizadas pelas organizações sem fins lucrativos, destacando-se, aqui, o suporte financeiro prestado pelo governo a essas organizações.

Na Europa a atividade filantrópica teve início no século XIX, sob a influência da tradição romana, com as confrarias religiosas, os partidos políticos e as corporações da Idade Média; e, da tradição germânica, com os agrupamentos de indivíduos que desempenhavam diversas funções, denominados “guildas”. Essas organizações originárias, portanto, possuíam funções sociais, políticas e econômicas.

Ainda, o movimento voluntário está presente na China desde a antiguidade e teve seu fortalecimento através do budismo, em meados do século VIII. No Japão, a atividade filantrópica é observada no budismo e uma das primeiras entidades denominada “Sociedade da Gratidão”, foi instituída em 1829.

No Brasil o terceiro setor adquire suas primeiras formas através da Igreja Católica que, de acordo com OLIVEIRA (2003), atuava na prestação de serviços assistenciais, por meio das Santas Casas de Misericórdia. Além da Igreja, em meados do século XIX, tem-se a atuação das organizações voluntárias formadas por imigrantes europeus e pela classe trabalhadora.

Na década de 70, o terceiro setor possui como marco o surgimento das organizações não-governamentais (ONG's) com o intuito de garantir proteção aos direitos sociais e fortalecer a sociedade civil, sendo os recursos oriundos de organizações, governos internacionais e da igreja católica. Isso garantiu, consoante

LANDIN (1993), a sobrevivência das ONG's durante o regime militar no Brasil (1964-1983).

A democratização do país sob a égide da Constituição Federal de 1988 forçou as organizações do terceiro setor a se adaptarem à nova realidade, pois o seu reconhecimento pelo Estado acarretou na redução dos recursos internacionais destinados justamente a luta pela democracia.

As ONG's tiveram que se reformular diante da nova realidade pelo que sugeriram novas áreas de atuação além da filantropia, como, meio ambiente e direitos humanos.

Nos anos 90, as organizações do terceiro setor passaram a contar com uma sociedade mais consciente de sua importância e responsabilidade social na garantia dos direitos sociais e bem-estar comum.

Nos últimos anos, o terceiro setor caracteriza-se pela atuação de diversos grupos seja para assegurar os direitos sociais dos indivíduos ou para atender diretamente as inúmeras carências da população.

Portanto, no Brasil, as organizações do terceiro setor são remanescentes dos movimentos sociais que se opuseram aos regimes totalitários e das entidades que assumiram o papel do Estado na busca por uma sociedade igualitária.

### 3.2 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS

Inicialmente, cumpre registrar que a denominação “terceiro setor” é oriunda do inglês “*third sector*”, sendo utilizada nos EUA para indicar as organizações sem fins lucrativos e as organizações voluntárias. (MÂNICA, 2005)

O terceiro setor é resultado da necessidade de suprir as lacunas deixadas pela atuação dos setores tradicionais, isto é, o primeiro setor, representado pelo Estado, e o segundo setor, composto pela iniciativa privada e pelo mercado. A atuação se dá de forma concomitante entre esses três setores.

Com efeito, o terceiro setor é composto por organizações privadas sem fins lucrativos voltadas à prestação de atividades de interesse social e, segundo PEREIRA (2003, p. 275) possui capacidade de mobilizar “grande volume de

recursos humanos e materiais para impulsionar iniciativas voltadas para o desenvolvimento social”.

A respeito do terceiro setor, PAES (2006, p. 121-122) conclui:

“Portanto, o Terceiro setor é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém, guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem o objetivo do lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal). Podemos, assim, conceituar o Terceiro Setor como o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento. “

O crescimento do terceiro setor, no Brasil, nos últimos anos ocorre em virtude de transformações sociais, políticas e econômicas, assumindo cada vez mais importância em virtude de seu potencial de mobilização de recursos para atender as necessidades sociais dos indivíduos ante a ineficiência do Estado, além de gerar de grande quantidade de empregos.

No que diz respeito ao emprego RIFKIN (1995) explica que com o advento da Revolução Tecnológica o terceiro setor consiste numa alternativa para o desemprego, ou seja, possui capacidade de absorção da mão-de-obra excluída do Estado e do mercado.

RIFKIN (1995, p. 311-315) acrescenta que:

“ Níveis crescentes de desemprego e o aumento da polarização entre ricos e pobres estão criando as condições de levantes sociais e conflitos entre classes, em proporções jamais vistas na era moderna. Crime, violência aleatória e distúrbios sociais estão crescendo e mostram sinais de que deverão crescer expressivamente nos próximos anos. [...]

Os críticos da tecnologia acusam os amantes da tecnologia de preocuparem-se mais com os lucros do que com as pessoas e que, em sua busca de ganhos rápidos de produtividade, ignoram o terrível tributo que a automação cobra dos milhões de trabalhadores.[...]

Até agora, o mundo tem estado tão preocupado com o funcionamento da economia de mercado que a idéia de dar mais atenção à economia social tem sido pouco considerada, tanto pelo público quanto pela política governamental. Isto deve mudar nos próximos anos, quando ficar cada vez mais claro que um terceiro setor transformado oferece a única arena viável para canalizar de modo construtivo a mão-de-obra excedente, descartada pelo mercado global.”

Diante disso, tem-se que o terceiro setor é um ente econômico que movimenta recursos e gera emprego, embora os seus objetivos sejam essencialmente de cunho social, já que busca atender de forma eficiente e imediata as demandas sociais.

O terceiro setor não visa a geração de lucro, sendo os eventuais ganhos obtidos pelas organizações com a prestação de serviços, utilizados na própria instituição com o custeio das despesas inerentes ao atendimento das demandas sociais.

O campo de atuação das organizações do terceiro setor é bastante amplo, porquanto, de acordo com MÂNICA (2005), desenvolve atividades de proteção ao meio ambiente, direitos humanos, saúde, educação, cidadania, direitos da mulher e da criança, assistência social, entre muitos outros.

O terceiro setor no Brasil, consoante o relatório do IBGE (2004), denominado de FASFIL (Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos), no ano de 2002 apresentava a seguinte composição:

**Tabela1 – Número de Fundações Privadas e Associações sem fins lucrativos, segundo classificação das entidades sem fins lucrativos – Brasil (2002)**

<b>Classificação das entidades sem fins lucrativos</b>	<b>Número de Fundações Privadas e Associações sem fins lucrativos</b>
<b>Habitação</b>	322
<b>Saúde</b>	2798
<b>Cultura e recreação</b>	37539
<b>Educação e pesquisa</b>	<b>17493</b>
Educação infantil	2801
Ensino fundamental	7968
Ensino médio	1322
Ensino superior	1656
Estudos e pesquisas	1817
Educação profissional	244
Outras formas de educação/ensino	1685
<b>Assistência social</b>	<b>32249</b>
<b>Religião</b>	70446
<b>Associações patronais e profissionais</b>	44581
<b>Meio ambiente e proteção animal</b>	1591
<b>Desenvolvimento e defesa de direitos</b>	45161
<b>Outras instituições privadas sem fins lucrativos não especificadas anteriormente</b>	22715
<b>Total</b>	<b>275.895</b>

Fonte: IBGE (2004); FASFIL (2002)

Nota-se que nesse período (2002) o Terceiro Setor era composto por 275.895 organizações, com atividades voltadas para as mais diversas áreas como, habitação, saúde, cultura e recreação, educação e pesquisa, assistência social, religião, associações patronais e profissionais, meio ambiente e proteção animal, desenvolvimento e defesa de direitos, e, por fim, demais instituições privadas sem fins lucrativos, não classificadas anteriormente.

Destaca-se, no referido estudo do IBGE (2004), que dentre as áreas de atuação do terceiro setor que se apresentam fundamentais ao desenvolvimento estão a educação e assistência social.

No âmbito da educação tem-se aproximadamente 17.500 organizações voltadas à educação infantil, ensino fundamental, médio e superior, estudos e pesquisas, educação profissional, entre outras formas de manifestação. A assistência social é uma das atividades que conforme demonstra o estudo apresentam um considerável número de organizações, cerca de 32.250.

Deste modo, o terceiro setor abrange as organizações privadas sem fins lucrativos que desempenham atividades essenciais ao desenvolvimento dos indivíduos e, concomitantemente, acarreta efeitos na esfera econômica, visto que demanda recursos materiais e humanos e gera empregos na prestação dos serviços de interesse público.

### 3.3 OFERTA DE BENS PÚBLICOS

De acordo com ZIMMERMANN (2006) a excessiva atuação do Estado na esfera econômica acarretou problemas relacionados a inflação e a limitação das liberdades individuais, as quais desempenham relevante papel para o desenvolvimento.

REZENDE (2006) explica que compete ao Estado ofertar bens públicos e serviços sociais, pois o mercado não possui incentivos para ofertá-los a todos os consumidores indistintamente, uma vez que não haverá o pagamento.

Os bens públicos são, segundo ZIMMERMANN (2006), mercadorias (ou serviços) que podem ser ofertadas a uma extensa gama de consumidores, por um baixo custo. Além do mais, caracterizam-se pela impossibilidade de excluir quaisquer indivíduos de seu consumo, pois conforme aduz SEN (2000, p. 13), “as pessoas consomem juntas e não separadamente”.

Diante disso, PINDICK e RUBINFELD (2002) esclarecem que os bens públicos possuem duas características essenciais, isto é, são não-exclusivos e não-disputáveis. Isso porque, o consumo de bens públicos é exercido coletiva e não individualmente e, diante de um certo nível produção, o custo marginal de ofertar os bens a um consumidor adicional é zero.

Com efeito, o crescente aumento da população ocasiona efeitos diretos no volume de bens públicos, pois quanto maior a população maior a demanda por serviços como educação e assistência social.

A propósito REZENDE (2006, p. 28) acrescenta:

“Além do crescimento da demanda de bens públicos e semipúblicos referidos, outra causa importante da necessidade da expansão de gastos governamentais com a manutenção dessa atividade relaciona-se à própria ampliação do número desses bens à medida que o país se desenvolve. [...] o próprio processo de crescimento econômico tem provocado deseconomias externas que implicam a necessidade de manutenção de novos serviços pelo governo. Caso típico consiste na poluição do meio ambiente que acompanha o processo de industrialização e que vem criando um novo tipo de obrigação para o governo: o controle da poluição e a preservação do meio ambiente”.

A educação e assistência social caracterizam-se pelo relevante teor de externalidades, visto que as benesses oriundas de seu consumo não são totalmente internalizadas pelo seu consumidor, pois refletem efeitos em toda a sociedade. Um maior consumo individual de educação acarreta vantagens tanto para o indivíduo como para a coletividade, como a melhoria na produção e elevação dos padrões culturais.

ZIMMERMANN (2006, p. 10) explica que “o governo primando pelo equilíbrio fiscal deve utilizar seus recursos para ofertar os bens públicos já que estes não são ofertados pela iniciativa privada dada a falta de estímulo lucrativo. O Estado não pode atuar em todas as áreas, pois sua ineficiência resume-se ao fato de provocar

desequilíbrios fiscais, pressões inflacionárias e, com isso, desestabilização das condições macroeconômicas”.

Por sua vez, os serviços sociais buscam atender as necessidades coletivas em que a atuação do Estado é essencial, o qual pode executá-los diretamente ou permitir que a iniciativa privada execute tais serviços, por intermédio do fomento econômico (recursos) ou desoneração.

Portanto, como o campo da oferta de bens e serviços públicos não se configura economicamente atrativo ao mercado, compete ao Estado ofertar tais bens e serviços essenciais ao atendimento das necessidades sociais. Porém, não possui estrutura e recursos suficientes para tanto, motivo pelo qual as organizações do terceiro setor exercem importante papel na oferta de bens e serviços públicos a população.

Destarte, no que tange a oferta de bens e serviços o terceiro setor busca atuar de forma eficiente e imediata, sendo que o Estado lhe transfere recursos públicos e concede benefícios como a imunidade tributária, visando a eficiência na alocação dos recursos e a redução das desigualdades sociais.

### 3.4 COMPONENTES

O terceiro setor, como já dito, é composto por organizações privadas, que não visam o lucro, e que prestam atividades de interesse público. Essas organizações atribuíram um novo formato ao processo social, conforme bem explica PAES (2006, p. 122):

“Saliento, ainda, que uma das formas mais tradicionais para definir o Terceiro Setor tem sido apresentá-lo de acordo com a finalidade das ações das organizações que o compõem, sempre entendendo que essas instituições, consequências de novos grupos da sociedade civil e dos movimentos sociais, são, além de interlocutores, instrumentos para a consecução de uma nova dinâmica social e democrática, em que as relações são orientadas pelos laços de solidariedade entre os indivíduos, o espírito de voluntariado e o consenso na busca do bem comum”.

Nesse contexto, as organizações podem ser classificadas de acordo com as suas finalidades, ou seja, as de interesse público e as de ajuda mútua.

As organizações de interesse público desenvolvem atividades relacionadas a defesa dos interesses da sociedade como um todo, na busca pelo bem-estar comum, motivo pelo qual fazem jus a benefícios em contrapartida à prestação de serviços de interesse público. As organizações de ajuda mútua, por sua vez, são voltadas a defesa dos interesses coletivos de certos grupos de pessoas.

Sobre o assunto PAES (2006, p. 123-124) aduz:

“[...] os países anglo-saxônios dispõem de uma das tradições mais ricas, sendo deles a disseminação comum dos termos *non profit sector*, independente setor ou *voluntay sector* para se referir ao que atualmente vem sendo chamado de Terceiro Setor, cuja legislação é o resultado de séculos de experiência social e jurídica, tendo eles já desenvolvido um marco legal do Terceiro Setor onde, em linhas gerais, optou-se por distinguir em duas categorias as organizações do referido setor, tendo como parâmetro as suas finalidades.

A primeira categoria é formada pelas organizações de interesse (ou caráter) público – que são aquelas voltadas para a defesa de interesse mais amplos da sociedade ou para o desenvolvimento de uma atividade que traz benefícios para a sociedade como um todo, mesmo que, aparentemente, ela se dedique apenas a beneficiar agrupamentos específicos (como, por exemplo, os aidéticos ou as populações mais carentes).

A segunda é integrada pelas organizações de ajuda mútua ou de auto-ajuda – que são as organizações ou agrupamentos que se formam para defender interesses coletivos, mas de um círculo restrito, específico, de pessoas, como, por exemplo, uma associação de classe, um clube social ou uma associação de moradores de uma determinada zona da cidade ou de funcionários de uma determinada empresa.”

Não obstante, as organizações do terceiro setor no Brasil assumem formas jurídicas com características distintas, quais sejam, as associações, as fundações, as organizações sociais e as organizações da sociedade civil de interesse público, mas que possuem o mesmo objetivo, o bem-estar comum.

A propósito, as associações são agrupamentos de pessoas que desenvolvem atividades voltadas a uma mesma finalidade, podendo ser com ou sem fins lucrativos. Ainda, de acordo com BÔAS NETO, STEFANI e PEZZI (2003, p. 50) “conceitualmente, a associação é uma pessoa jurídica de direito privado voltada à realização de atividades culturais, sociais, religiosas e recreativas, além de outras[...].”



As fundações são uma universalidade de bens personalizada destinada a consecução de um objetivo, que no caso daquelas instituídas ou mantidas pelo Estado, é a prestação de serviços públicos.

As organizações sociais são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, instituídas por particulares para desenvolverem serviços sociais não exclusivos do Estado, com incentivo e fiscalização deste, através do contrato de gestão.

Cumpre mencionar, que as organizações sociais consistem em qualificações atribuídas as pessoas jurídicas já constituídas sob a forma de associação ou fundação, sem fins lucrativos, que ao celebrarem contrato de gestão com o Estado se habilitam a receber recursos financeiros, bens e equipamentos do Estado.

ROCHA (2006, p. 101) esclarece que:

“Desta forma, a Organização Social foi inicialmente concebida para atuar como instrumento de “publicização”, nome estranho, escolhido pelos mentores da reforma administrativa do Estado, para designar a transferência de atividades do Estado em setores como educação, saúde, cultura, ciência e tecnologia para o setor privado – que compreende instituições sem fins lucrativos – mediante a transformações de entes públicos, como as fundações públicas, em entes privados sem fins lucrativos, as chamadas Organizações Sociais.”

As organizações que podem buscar a qualificação como sociais devem preencher alguns requisitos correlacionados a sua natureza, objetivo, estrutura, assim como as atividades que desenvolvem devem estar relacionadas ao ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção do meio ambiente, cultura e saúde.

Por fim, as organizações da sociedade civil de interesse público, denominadas de OSCIP, também são qualificações concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, instituídas para o desempenho de serviços sociais não exclusivos do Estado, incentivadas e fiscalizadas pelo mesmo, através de termo de parceria.

As atividades desenvolvidas pelas OSCIP's devem ser de interesse público como assistência social, cultura, saúde, educação, desenvolvimento econômico e social, paz, ética, cidadania, meio ambiente e dos direitos humanos.

### 3.5 TÍTULOS E CERTIFICAÇÕES

Com efeito, o Estado concede às organizações do terceiro setor títulos que as qualificam com um regime jurídico especial, bem como possibilita ao poder público exercer maior fiscalização sobre as atividades desenvolvidas pelas organizações.

ROCHA (2006, p. 68) sobre a concessão dos títulos às organizações assevera que:

“A concessão de títulos pela Administração aos entes também é uma forma de fomento, na medida em que, a partir da nova qualificação recebida, estes entes podem gozar de benefícios econômicos diretos, mediante a concessão de subvenções e auxílios ou repasse de recursos pela celebração do contrato de gestão ou termo de parceria, ou indiretos, mediante a dispensa do recolhimento de tributos.

A propósito, as organizações do terceiro setor podem fazer jus a concessão do título de utilidade pública ou do certificado de organização beneficente e de assistência social.

O título de utilidade pública indica que a organização objetiva atender as necessidades e interesses de ordem pública da sociedade, ou seja, conforme ROCHA (2006, p. 69-70) explica:

“A atribuição da qualidade de utilidade pública ou de interesse social é uma prática antiga, contemplada pelo ordenamento jurídico, que parte da premissa de que entre as áreas de atuação próprias do público e do privado existe uma área de atuação intermediária, na qual a entidade privada procura realizar finalidades públicas ou de interesse da coletividade. Aliás, o nome não deixa dúvidas: uma entidade cujas atividades sejam úteis ao público. Ocorre, então, a realização de interesses da coletividade por uma pessoa privada.”

Dentre os requisitos exigidos à concessão do título de utilidade pública, a organização deve possuir personalidade jurídica, estar em pleno exercício das atividades, não remunerar sob qualquer forma sua diretoria e atender de forma desinteressada a sociedade.

LANDIM (1993, p. 78-79) acrescenta:

“Entidade de Utilidade Pública é uma expressão de natureza legal. Refere-se a um status a que podem ter acesso as organizações sem fins lucrativos. Considera-se de Utilidade Pública o conjunto de condições pelo qual o Estado (União, Estados ou Municípios) reconhece formalmente em uma entidade de caráter assistencial ou cultural qualidades que a tornam de interesse para a coletividade, fazendo jus a auxílio financeiro por parte do Estado. Além das imunidades fiscais de que gozam as entidades sem fins lucrativos, as entidades consideradas de utilidade pública fazem jus a uma série de vantagens quanto à obtenção de recursos da parte de pessoas físicas e jurídicas.”

As organizações, ao serem beneficiadas com a qualificação de utilidade pública, fazem jus a diversos privilégios concedidos pelo Estado como o recebimento de subvenções, auxílios, doações e imunidades tributárias.

Além disso, o título de utilidade pública é pressuposto para a obtenção do certificado de organização beneficente de assistência social, destinado as organizações sem fins lucrativos que objetivam de acordo com PAES (2006, p. 660):

- I** - proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;
- II** – amparar crianças e adolescentes carentes;
- III** – promover ações de prevenção, habilitação de pessoas portadoras de deficiência;
- IV** – promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;
- V** – promover a integração ao mercado de trabalho;

Para a emissão do certificado, a organização deve demonstrar que está legalmente constituída e em exercício, que aplica suas receitas na consecução dos seus objetivos, não distribui os seus resultados, não remunera seus diretores, e possui o título de utilidade pública.

Destarte, os títulos e certificações concedidos às organizações do terceiro setor visam assegurar a legalidade e idoneidade de suas atividades de interesse público, bem como lhes garantem diversos benefícios no âmbito econômico.

## 4 A TRIBUTAÇÃO NO TERCEIRO SETOR NO BRASIL

As organizações do terceiro setor desenvolvem atividades voltadas à prestação de serviços de interesse público, em substituição ou complemento a ação do Estado, fazem jus a benefícios fiscais, como a imunidade tributária.

Ocorre que, perante a redução das atividades estatais em áreas sociais, tem-se o aumento da transferência de recursos orçamentários para as organizações do terceiro setor.

Segundo RIFKIN (1995) os custos do Estado no atendimento das necessidades sociais através das organizações do terceiro setor apresentam um elevado retorno econômico, que por vezes supera os gastos. Não obstante, o Estado destina uma parte pequena de suas receitas ao terceiro setor, em comparação com outros gastos estatais.

Desta forma, ter-se-á a análise do sistema tributário, em especial, as questões relativas a imunidade tributária no intuito de se observar o necessário equilíbrio entre Estado e sociedade na prestação de serviços sociais.

### 4.1 NOÇÕES GERAIS

O Estado, como sociedade política, tem um fim geral, constituindo-se em meio para que os indivíduos possam atingir seus respectivos fins particulares. A finalidade precípua do Estado é o bem comum, ou seja, segundo AZAMBUJA (1994), o conjunto de todas as condições de vida social que consistam e favoreçam o desenvolvimento dos indivíduos e da sociedade como um todo.

Por intermédio de sua atividade financeira, o Estado desenvolve diversas ações para obter, gerir e aplicar os meios próprios para satisfazer as necessidades da coletividade e realizar seus fins. Assim, conta com várias formas de obter receitas

financeiras que, para MACHADO (2000), podem ser receitas originárias (doações, legados e preços públicos) ou receitas derivadas (tributos e multas).<sup>3</sup>

A receita tributária é a mais comum das formas de obtenção de receitas, sendo os tributos instrumentos básicos viabilizadores de qualquer sociedade constituída. E, quanto mais evoluída for a organização da sociedade, mais evoluída será a tributação, que se iniciou por meio de imposições isoladas, sem planejamento, até chegar aos complexos sistemas tributários atuais.

Na atual conjuntura, a concepção adotada de um Estado regulador atribui caráter de excepcionalidade a exploração de atividade econômica por parte do Estado, havendo uma perda de importância das receitas originárias e uma concentração maior da arrecadação estatal nas receitas derivadas.

Assim, dentre as receitas derivadas a espécie de maior relevância são os tributos que, segundo o artigo 3º do Código Tributário Nacional, correspondem a *“toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em Lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”*

Nesse sentido, a Constituição Federal é quem estabelece as competências tributárias (poder de tributar) aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e seus limites, sendo que ela não cria tributos, apenas confere competência para que as pessoas políticas os instituem, por meio de Lei, conforme explica CARRAZZA (2002).

A competência tributária consiste no poder constitucionalmente atribuído aos entes políticos para que instituem um tributo, prevendo sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo e passivo, sua base de cálculo e sua alíquota.

Não obstante, verifica-se que a Carta Magna determina algumas limitações ao poder de tributar que devem ser observadas, como as imunidades tributárias que são privilégios de natureza constitucional em que há expressa vedação de tributação sobre certos bens, pessoas ou fatos.

---

<sup>3</sup> REZENDE (2006, p. 151-153) “ as receitas orçamentárias públicas podem ser classificadas sob três ópticas principais: (a) captação dos recursos; (b) da origem dos recursos; e (c) do orçamento a que estão vinculadas. Do ponto de vista da captação, as receitas são consideradas próprias (arrecadadas pelas próprias entidades encarregadas de sua aplicação) ou de transferências [...]. Quanto a origem dos recursos, as quatro principais categorias de recursos, são tributária, de contribuições, patrimonial, industrial, agropecuária e de serviços. E, no que diz respeito ao orçamento a que estão vinculadas, há as receitas da seguridade social e as receitas do orçamento fiscal.”

## 4.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O Estado possui como função essencial a sua existência a tributação, pois é através da arrecadação tributária que obtém receita para o desenvolvimento de suas atividades e a prestação de serviços de interesse público.

A imunidade, derivada do latim *immunitas*, representa uma limitação a essa função estatal, pois segundo MÂNICA (2005, p. 134) “o prefixo *im* significa negação e o termo *munus* quer dizer cargo, função, encargo”.

O instituto da imunidade tributária é verificado desde o período feudal, no qual correspondia a uma restrição do poder da realeza em tributar a nobreza e a igreja.

Tal situação restou alterada com a evolução e o desenvolvimento do Estado Absolutista para o Estado de Direito. A imunidade deixou de ser um privilégio de determinados grupos e passou a ser norma constitucional expressa no intuito de limitar o poder de tributar do Estado ante os direitos adquiridos pelos indivíduos, assumindo uma conotação social ao proteger valores relevantes ao interesse público.

Com efeito, a primeira delimitação do poder de tributar no Brasil ocorreu com a Constituição de 1891, ao prever a impossibilidade de serem tributados os cultos religiosos.

Posteriormente, foram realizadas algumas alterações no texto constitucional, culminando na Constituição Federal de 1988 que prevê expressamente, em seu artigo 150, inciso VI, as hipóteses alcançadas pela imunidade tributária:

“Artigo 150, da Constituição Federal: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III – cobrar tributos; [...]

IV- utilizar tributo com efeito de confisco;

V- estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Judiciário;

**VI – instituir impostos sobre:**

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

b) templos de qualquer culto;

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;**

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”(negrito da autora)

Por derradeiro, as imunidades tributárias são formas de incentivo econômico e garantia, pelo menos em parte, da sustentabilidade das organizações de educação e assistência social.

#### 4.2.1 Conceito

A imunidade tributária é uma regra constitucional que impede a incidência da regra jurídica de tributação, criando um direito subjetivo público de exigir que o Estado se abstenha de cobrar tributos. Logo, para MACHADO (2000, p. 115) é “uma não-incidência constitucionalmente qualificada, uma vez que o imune não pode ser tributado”.

A propósito, MÂNICA (2005, p. 150) conceitua a imunidade tributária como “o conjunto de enunciados normativos que compõem a norma de competência e colaboram na delimitação do poder tributário do Estado através da qualificação expressa de determinados fatos, pessoas e bens em relação aos quais o legislador é impedido de tributar.”

Com efeito, a imunidade objetiva proteger valores fundamentais para o ser humano tais como, o acesso à cultura, à educação, à assistência social, às informações, liberdade de expressão e o exercício das atividades religiosas, entre outros, que faz com que se ignore qualquer característica econômica apresentada pela pessoa.

Sobre as imunidades tributárias AMARO (2007, p. 151) ensina:

“O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes.”

Posto isto, a imunidade, consoante expressa vedação constitucional, visa assegurar que determinadas situações, pessoas ou bens, essenciais e estratégicas ao desenvolvimento do Estado, não sejam oneradas pela tributação como forma de fomento ao exercício das atividades.

#### 4.2.2 Destinatários e requisitos

As limitações ao poder de tributar são classificadas, pela Constituição Federal do Brasil de 1988, como imunidade recíproca, imunidade dos templos de qualquer culto, imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, e, por fim, imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão.

Com efeito, a concessão da imunidade às organizações de educação e assistência social requer a observância de algumas exigências como não terem fins lucrativos; não distribuírem qualquer parcela do patrimônio ou das rendas; aplicarem os recursos institucionais no país; e manterem escrituração de suas receitas e despesas, conforme previsto nos artigos 9 e 14, ambos do Código Tributário Nacional:

Artigo 9, do CTN: É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

IV – cobrar imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das



instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

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

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

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

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

Desse modo, a imunidade das organizações de educação e assistência social, sem fins lucrativos, assume a característica de uma verdadeira contraprestação do Estado pelo desenvolvimento das atividades de assistência social e educação prestada aos carentes pelas organizações.

#### 4.2.3 Imunidade x Isenção

A imunidade e a isenção configuram institutos distintos, haja vista que a primeira atua no plano da definição da competência e a segunda opera no plano do exercício da competência, consoante aduz AMARO (2007, p. 152):

“[...] a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando técnica da isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo da incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo”.

A imunidade consiste numa limitação constitucional ao poder de tributar correspondente a delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes da Federação.

Por outro lado, a isenção constitui a dispensa do pagamento do tributo, concedido de forma geral ou específica, por meio de Lei. A norma isentiva estipula em seu bojo o prazo e as condições para sua concessão, assim como as isenções podem ser revogadas a qualquer tempo, salvo aquelas concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições.

Conclui-se, assim, dentre as diferenças entre imunidade e isenção que enquanto a primeira está situada no plano constitucional, a segunda vem amparada por lei ordinária do ente político que possui competência para a instituição de determinado tributo.

Diante disso, somente quem tem poder para instituir é quem tem poder para isentar e, em contrapartida, a imunidade cabe somente à Constituição estabelecer, pelo que à lei ordinária é defeso a inclusão, nas hipóteses de incidência de um determinado tributo, de fatos abrangidos pelas normas constitucionais de imunidade, pois tornar-se-iam absolutamente inconstitucionais.

## **5 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ORGANIZAÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL DO TERCEIRO SETOR NO BRASIL**

A imunidade tributária concedida às organizações de assistência social e educação do terceiro setor possui como escopo a natureza das atividades prestadas, em caráter substituto ou complementar ao Estado, haja vista que essenciais ao desenvolvimento do indivíduo e do Estado.

Para entender um pouco mais sobre a importância da concessão da imunidade tributária para as organizações de educação e assistência social do terceiro setor, tem-se, inicialmente, a conceituação das organizações de educação e assistência social no intuito de delimitar quais são atividades atingidas pela imunidade. Em seguida, a análise da imunidade tributária sob a ótica dos gastos tributários. Na seqüência, o estudo da relação instrumental da imunidade para o desenvolvimento sob a ótica do prêmio Nobel de Economia Amartya Sen. E, por fim, a verificação da imunidade como forma de fomento econômico das atividades de educação e assistência social.

### **5.1 ORGANIZAÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL DO TERCEIRO SETOR: ATIVIDADES ALBERGADAS PELA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

O terceiro setor possui um amplo campo de atuação que segundo FERNANDES (1994) pode ser na área de educação, formação qualificada, saúde, meio ambiente, comunicação, direitos humanos, projetos de financiamentos, assistência social, cultura, violência e criminalidade. Tais atividades demonstram importância estratégica para o desenvolvimento social e econômico do Estado.

A atuação das organizações do terceiro setor ocorre em caráter substitutivo ou complementar ao Estado, que transfere à iniciativa privada a prestação dos serviços de interesse público e, em contrapartida, lhe concede incentivos através da desoneração tributária.

Com efeito, o atendimento das demandas sociais por educação e assistência social é incumbência natural do Estado, por se tratar de provimento de direitos sociais. A transferência dessa atribuição aos particulares não desobriga o Estado de sua responsabilidade pela oferta desses serviços. Nesse ponto, MÂNICA (2005) prevê que visando fomentar a atuação da iniciativa privada no atendimento das necessidades sociais o Estado concede a imunidade tributária, desonerando as organizações.

Para NOVAK e CASTOR (2006) a desoneração tributária desempenha um papel instrumental de política social, que visa mitigar além das desigualdades sociais, também as diferenças econômicas presentes entre as pessoas, grupos ou regiões.

Segundo SOUZA (2004, p. 145) “a justificativa para a concessão de benesses tributárias através de imunidade tributária é a admissão de que a sociedade não é massa homogênea, mas formada por uma diversidade de grupos que idealizam a mesma diversidade de interesses, a demandar tratamento diferenciado em busca da igualdade socioeconômico.”

Nesse contexto, as organizações de educação e assistência social do terceiro setor em virtude da finalidade de suas atividades contam com um sistema tributário diferenciado, no intuito de implementar e promover a educação e assistência social.

A educação prestada pelas organizações do terceiro setor demonstra-se eficiente, uma vez que o investimento realizado nessa esfera retorna a sociedade através do desenvolvimento humano. Ao passo que os indivíduos têm acesso ao conhecimento, informação e tecnologia, observa-se uma redução da pobreza e da exclusão social.

A respeito da importância da educação no terceiro setor RONCHI e SCHNEIDER (2006, p. 149) destacam que o “papel da educação, cujo consenso na sociedade moderna é que a mesma é o meio pelo qual a maioria dos problemas sociais que assolam o Brasil poderá ser minimizada de médio e longo prazo. As instituições do terceiro setor, por meio de seus gestores, investem em programas de educação, mostrando preocupação com a qualidade da educação do povo”.

O conceito de educação inerente às organizações do terceiro, destinatárias da imunidade, deve ser considerado de forma ampla, como sendo qualquer forma de

manifestações históricas, culturais, desportivas e artísticas, e em qualquer grau, no intuito de promover o desenvolvimento educacional irrestrito e fomentar os valores decorrentes da sua plena manifestação.

A educação é um direito de todos e está sob a responsabilidade do Estado, da família e da sociedade, visando, segundo MOARES (2006, p. 765), “ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.”

Para ROSSETTI (2002, p. 283-284) existe uma relação proporcional entre o nível de educação e os retornos (rendas) recebidos, motivo pelo qual há que se incentivar as organizações do setor sem fins lucrativos a desenvolverem atividades educacionais, haja vista sua importância social e econômica:

“A expressão capital humano designa o conjunto de atributos pessoais, úteis para o processo produtivo, herdados ou acumulados, através de fatores como background familiar e educação formal. As pesquisas que procuraram definir a contribuição de diferentes variáveis para as diferenças pessoais de renda encontraram significativas correlações entre o capital humano (background e educação) e a posição na estrutura de repartição. As pessoas que destinam maior soma de anos em sua formação pessoal, sacrificando o lazer e outras alternativas de alocação de seu tempo, terão retornos futuros maiores em relação àquelas que não optaram pela acumulação desse tipo de “riqueza humana”.

Por sua vez, as organizações de assistência social do terceiro setor atuam na consecução dos direitos sociais a saúde, ao trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção a maternidade e a infância, a assistência aos desamparados. Ou seja, consoante SOUZA (2004, p. 165) a “assistência social engloba a totalidade de meios indispensáveis para assegurar o amparo e a reeducação das pessoas que se encontrem em dificuldades para o provimento de sua subsistência”.

Dessa forma, o conceito de assistência social para os fins da imunidade tributária é toda e qualquer atividade voltada à consecução de atividades sociais em favor dos que delas necessitam objetivando o seu desenvolvimento.

A imunidade tributária na esfera da educação e da assistência social representa o reconhecimento do Estado da importância da participação da iniciativa privada nessas fundamentais questões de interesse social, além do que a

desoneração garante que os recursos captados pela organização sejam utilizados em sua magnitude na realização de seus fins, a educação e a assistência social.

Ressalte-se, que a imunidade tributária das organizações de educação e assistência social diz respeito tão-somente aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços, que por seus efeitos econômicos diminuiriam a eficácia dos serviços, não se aplicando as taxas e contribuições de melhoria.<sup>4</sup>

Portanto, a imunidade das organizações de educação e assistência social é utilizada como instrumento incentivador nessas áreas em que a atuação estatal é hipossuficiente, eis que executam atividades voltadas ao desenvolvimento social, político, cultura e econômico dos indivíduos, a medida que lhes tornam capacitados para o mercado de trabalho (capital humano) e para a vida.

## 5.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: GASTOS TRIBUTÁRIOS

Para arrecadar recursos e financiar suas atividades, o Estado brasileiro conta com a arrecadação compulsória de tributos, salvo nos casos previstos de desonerações<sup>5</sup>, como a imunidade tributária.

As desonerações possuem como finalidade promover a equidade, reduzir os gastos da administração, corrigir desvios, fomentar determinados setores da economia e compensar os gastos efetuados pelos indivíduos com os serviços não prestados pelo Estado, bem como as ações complementares às funções típicas do Estado desenvolvidas pelas organizações do terceiro setor.

Desse modo, a desoneração constitui uma alternativa as políticas públicas implementadas diretamente pelos órgãos governamentais, uma vez que fomenta a iniciativa privada na promoção do desenvolvimento econômico e social.

---

<sup>4</sup> Os impostos atingidos pela imunidade tributária são: imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR); IPI (imposto sobre produtos industrializados); imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR); o imposto sobre importação (II) e o imposto sobre exportação (IE); imposto sobre operações financeiras (IOF); imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA); imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de bens e serviços (ITCMD); imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); imposto sobre serviços (ISS); e imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI). (SOUZA, 2004. p. 200-218.)

<sup>5</sup> As desonerações compreendem presunções creditícias, isenções, imunidades, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária, conforme aduz relatório da Receita Federal. (RECEITA FEDERAL, 2007. p. 7)

Não obstante, as desonerações são conceituadas pela Receita Federal (2007, p. 9-10), como gastos tributários, isto é, gastos indiretos que são efetuados através do sistema tributário:

“Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais.

São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.

Em complemento ao conceito acima, passou-se a utilizar a regra dos dois passos para se identificar os gastos tributários do conjunto de desonerações do sistema tributário:

1º passo: determinar todas as desonerações tributárias tomando como base um sistema tributário de referência; e,

2º passo: avaliar, utilizando os critérios definidos no conceito acima, quais as desonerações são gastos indiretos passíveis de serem substituídas por gastos diretos, vinculados a programas do governo.”

Nesse sentido, a imunidade tributária das organizações de assistência social e educação do terceiro setor apresenta um caráter compensatório e incentivador, ao passo que o Estado demonstra uma insuficiência de oferta de serviços sociais em relação às necessidades dos indivíduos, que é suprida pela atuação do terceiro setor.

A Receita Federal apresenta anualmente um demonstrativo dos gastos tributários, no qual estima os gastos indiretos do Estado, inclusive com a imunidade tributária das organizações sem fins lucrativos.

TABELA 2 – PREVISÃO DOS GASTOS ORÇAMENTÁRIOS 2008

(A PREÇOS CORRENTES)

EM R\$ 1,00

Função Orçamentária	Benefício Tributário	Previsão 2008 (R\$)	Total (R\$)
Legislativa			0,00
Judiciária			0,00
Essencial à Justiça			0,00
Administração			0,00
Defesa Nacional			0,00
Segurança Pública			0,00
Relações Exteriores			0,00
Assistência Social	Doações a Entidades Civas Sem Fins Lucrativos	126.226.946	
	Entidades Sem Fins Lucrativos - Associação Civil	1.347.196.772	

	Entidades Sem Fins Lucrativos - Filantrópica	817.092.780	
	Deficiente Físico	26.838.002	
	Seguro de Vida e Congêneres	278.547.578	3.802.906.542
	Declarantes com 65 anos ou mais - IRPF	1.207.004.463	
Saúde			8.903.632.069
Trabalho			9.074.512.585
Educação	Despesas com Educação - IRPF	1.347.210.420	
	Entidades Sem Fins Lucrativos - Educação	1.837.051.564	
	PROUNI	325.793.318	3.525.110.195
	Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	15.054.893	
Cultura			1.107.822.318
Direitos da Cidadania			444.651.942
Urbanismo			0,00
Habitação			1.012.054.116
Saneamento			215.901.158
Gestão Ambiental			0,00
Ciência e Tecnologia			2.006.854.248
Agricultura			6.897.406.077
Organização Agrária			25.374.95
Indústria			15.056.933.986
Comércio e Serviço			22.250.823.919
Comunicações			0,00
Energia			139.993.841
Transporte			1.225.502.422
Desporto e Lazer			366.482.889
Encargos Especiais			0,00
<b>Total</b>			<b>76.055.963.256</b>

Fonte: RECEITA FEDERAL (2007)

Com efeito, o demonstrativo elaborado para o ano de 2008, estima que a arrecadação tributária será de R\$ 460.585.139.162 (conforme anexo I, tabela 3) e os gastos tributários de R\$ 76.055.963.256 (2,77% do PIB).

Dos referidos gastos tributários, a Receita Federal estima que R\$ 3.525.110.195 serão na área de educação, que engloba despesas com educação (IRPF); entidades de educação sem fins lucrativos (R\$ 1.837.051.564); PROUNI; e doações a instituições de ensino e pesquisa. Já os gastos estimados com a assistência social são de R\$ 3.802.906.542, que abrange as doações a entidades sem fins lucrativos; entidades sem fins lucrativos - associação civil (R\$ 1.347.196.772); entidades sem fins lucrativos – filantrópica (R\$ 817.092.780); deficiente físico; seguro de vida; e, declarantes com 65 anos ou mais.

Os gastos com as entidades sem fins lucrativos dizem respeito, a concessão da imunidade tributária sobre renda, patrimônio e serviços daquelas que desenvolvem atividade de educação e assistência social.

Um dos impostos alcançados pela imunidade é o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR). No relatório elaborado pela Receita Federal observa-se que a previsão dos gastos tributários correlatos às organizações sem fins



lucrativos imunes no âmbito da educação é de R\$ 639.335.105 e da assistência social de R\$ 581.070.447, perfazendo um total de R\$ 1.220.405.552, que corresponde a 0,04% do PIB, conforme anexo III, tabela 5.

Portanto, a imunidade sob a ótica da desoneração contribui para a sustentabilidade das organizações do terceiro setor, na medida em que os recursos que eventualmente seriam passíveis de tributação permanecem no orçamento da organização e deverão ser destinados em sua totalidade às atividades por elas desempenhadas, o que contribuiu para uma maior eficiência ao atendimento ou maior quantidade de serviços sociais, em substituição ou em complementaridade ao Estado.

### 5.3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR COMO INSTRUMENTO DO DESENVOLVIMENTO

A economia capitalista é caracterizada pela sua eficiência na produção de bens, assim como pela sua capacidade de produzir males sociais e ambientais, que podem ser mitigados através da produção de bens públicos, visando ao desenvolvimento.

O desenvolvimento para a corrente dos clássicos<sup>6</sup> é identificado através do crescimento do Produto Nacional Bruto (PNB), aumento de rendas pessoais, industrialização, avanço tecnológico ou modernização social. Entretanto, SEN (2000) ampliou o conceito de desenvolvimento acrescentando ao tradicional conceito outros fatores que normalmente são colocados à margem das discussões econômicas.

Para SEN (2000) o desenvolvimento consiste num processo de expansão das liberdades dos indivíduos, contrariamente ao que aduz a corrente clássica, pois o crescimento do PNB ou das rendas individuais, a industrialização, o progresso tecnológico ou a modernização são importantes meios para expandir as liberdades dos indivíduos, mas dependem também de outros fatores sociais, econômicos e políticos.

---

<sup>6</sup> De acordo com SOUZA (1999) *apud* NALI (1999) tem-se Adam Smith, David Ricardo, Stuart Mill, Marshall e Keynes.

A propósito SACHS (2008, p. 8) acrescenta que:

“O desenvolvimento pode ser redefinido em termos da universalização e do exercício efetivo de todos os direitos humanos: políticos, civis e cívicos; econômicos, sociais e culturais; bem como direitos coletivos ao desenvolvimento, ao ambiente, etc. Embora esses direitos sejam indivisíveis, deve ser dado um status especial ao direito ao trabalho, visto seu duplo valor, intrínseco, mas também instrumental, já que o trabalho decente abre o caminho para o exercício de vários outros direitos.”

O desenvolvimento possui como objetivos primordiais promover o aumento do nível de renda, aumentar a eficácia da distribuição dos bens de necessidade básica, e expandir o alcance das escolhas.

Para tanto, é necessário que aos indivíduos sejam asseguradas as liberdades substantivas que nada mais é do que a oportunidade de receber educação, saúde, assistência social, liberdade de participação política e a possibilidade de incorrer em escolhas econômicas.

Para alcançar o desenvolvimento, de acordo com SEN (2000, p. 18), faz-se necessário transpor as barreiras impostas à liberdade como a carência de oportunidades econômicas, negação de liberdades políticas e negligência de serviços públicos e assistência social, como “a ausência de programas epidemiológicos, de um sistema bem planejado de assistência médica e educação ou de instituições eficazes para manutenção da paz e da ordem locais”.

Acerca da relação entre liberdade individual e o desenvolvimento SEN (2000, p. 19) explica que:

“O que as pessoas conseguem positivamente realizar é influenciado por oportunidades econômicas, liberdades políticas, poderes sociais e por condições habilitadoras como boa saúde, educação básica e incentivo e aperfeiçoamento de iniciativas. As disposições institucionais que proporcionam essas oportunidades são ainda influenciadas pelo exercício das liberdades das pessoas, mediante a liberdade para participar da escolha social e da tomada de decisões públicas que impelem o progresso dessas oportunidades.”

Destarte, as liberdades representam tanto o fim como o meio do desenvolvimento econômico, ou seja, para alcançar o desenvolvimento são utilizados instrumentos hábeis a expansão das liberdades substantivas (capacidades

elementares) - a educação, saúde, direitos civis, progresso técnico – que é a finalidade precípua do desenvolvimento.

As liberdades utilizadas como instrumento para o desenvolvimento correspondem às facilidades econômicas, liberdades políticas, as oportunidades sociais, as garantias de transparência e a segurança protetora, as quais atuam de forma inter-relacionada.

Isto é, as oportunidades sociais através de serviços de educação e assistência social facilitam a participação econômica dos indivíduos, que, por sua vez, contribui para gerar abundância individual e recursos públicos para os serviços sociais.

De acordo com SACHS (2008, p. 39) a “educação é essencial para o desenvolvimento, pelo seu valor intrínseco, na medida em que contribui para o despertar cultural, a conscientização, a compreensão dos direitos humanos, aumentando a adaptabilidade e o sentido de autonomia, bem como a confiança e a auto-estima”.

A partir disso, a imunidade tributária concedida às organizações sem fins lucrativos, voltadas a educação e assistência, constitui um instrumento que contribui para a garantia da liberdade dos indivíduos e, conseqüentemente, no desenvolvimento, conforme explica SEN (2000, p. 56):

“As oportunidades sociais são as disposições que a sociedade estabelece nas áreas de educação, saúde, etc., as quais influenciam a liberdade substantiva de o indivíduo viver melhor. Essas facilidades são importantes não só para a condução da vida privada (como por exemplo levar uma vida saudável, livrando-se de morbidez evitável e da morte prematura), mas também para uma participação mais efetiva em atividades econômicas e políticas. Por exemplo, o analfabetismo pode ser uma barreira formidável à participação em atividades econômicas que requeiram produção segundo especificações ou que exijam rigoroso controle de qualidade (uma exigência sempre crescente no comércio globalizado).”

Com efeito, compete ao Estado proporcionar aos indivíduos todos os fatores econômicos, políticos e sociais intrínsecos à liberdade individual que, por sua vez, acarretam no desenvolvimento econômico. Contudo, a estrutura estatal não tem conseguido acompanhar a crescente demanda social por serviços de interesse

público, pelo que transfere e fomenta a realização de atividades como educação e assistência social por particulares.

A propósito, FERRAREZI (1997, p. 9) aduz:

“A gravidade dos problemas sociais brasileiros exige mobilização de recursos potencialmente existentes na sociedade tornando imprescindível contar com a participação de outros atores, quer sejam sociais, políticos ou empresariais, em ações integradas e inovadoras capazes de promover o desenvolvimento social, tornando possível multiplicar seus efeitos e a probabilidade de sucesso. Desconhecer a crescente importância da atuação das organizações sociais não estatais nas políticas sociais, é reproduzir a lógica ineficaz e irracional de fragmentação, descoordenação, superposição e isolamento das ações das políticas sociais.

O debate atual sobre desenvolvimento trouxe à tona a necessidade de investimento em capital humano e social. Entende-se por capital humano, a qualidade dos recursos humanos (incluindo educação, saúde e nutrição) e por capital social, os valores sociais compartilhados, a capacidade para atuar sinergicamente e de gerar redes e sistemas de colaboração no interior da sociedade

A relação entre o círculo vicioso da pobreza e os baixos investimentos em capital humano indica que para reverter esse círculo perverso há que se mobilizar a sociedade para um esforço conjunto, cujas ações somente terão resultados nas próximas gerações.”

As organizações do terceiro setor são atraídas pelos incentivos fiscais concedidos, o que supre a ineficiência do Estado em atender a demanda social e assegura aos indivíduos suas liberdades substantivas, acarretando no desenvolvimento.

Nestes termos, o Estado renuncia a arrecadação tributária dos impostos sobre renda, patrimônio e serviços das organizações de educação e assistência social, sem fins lucrativos, na medida da prestação do serviço social por aquelas organizações a parcelas da população não diretamente atendidas pelo Estado.

Nesse contexto, a imunidade tributária surge como instrumento que por meio da desoneração das organizações de educação e assistência social contribui para assegurar as liberdades substantivas dos indivíduos que constituem meios para o desenvolvimento.

#### 5.4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO FORMA DE FOMENTO

A imunidade tributária concedida às organizações do terceiro setor objetiva incentivar a atividade educacional e fomentar a assistência social, instrumentos indispensáveis ao desenvolvimento.

Com efeito, segundo VIOLON (2006) observa-se na parceria público-privada a atuação do Estado no sentido de fomentar a prestação de serviços de interesse público pelas organizações privadas sem fins lucrativos.

O fomento corresponde aos atos destinados à proteção e promoção das atividades realizadas por particulares que satisfaçam as necessidades públicas ou que sejam de utilidade geral. O Estado utiliza o fomento para a consecução dos fins públicos.

Sobre o fomento OLIVEIRA (2006, p. 111) citando ORTIZ (1999) acrescenta que:

“[...] a atividade de fomento, entendida como a atividade de estímulo e pressão, realizada de modo não coativo, sobre os cidadãos e grupos sociais, para imprimir um determinado sentido a suas atuações. [...] por meio de subvenções, isenções fiscais e créditos, o Estado não obriga nem impõe; oferece e necessita de colaboração do particular para que a atividade fomentada seja levada a cabo.”

Assim, através do fomento o Estado busca incentivar e promover atividades prestadas pela iniciativa privada que tendem a favorecer o desenvolvimento social e econômico da sociedade.

Segundo ROCHA (2006) o fomento pode ser classificado através de sua forma de atuação (positivo ou negativo) ou pelas vantagens que origina as atividades (honorífico, jurídico ou econômico).

Em suma, o fomento positivo é destinado a promoção de certas atividades, uma vez que objetiva que a iniciativa privada exerça determinadas atividades mediante a concessão de vantagens. O fomento negativo busca desestimular o desenvolvimento de certas atividades pelos particulares, vez que se contrapõem ao interesse público.

Em relação às vantagens destinadas a promoção das atividades, tem-se o fomento honorífico que, conforme ROCHA (2006, p. 35) é “aquele que busca promover ou acentuar o exercício de certas atividades, de interesse público, pelos particulares, mediante a outorga de títulos, distinções, condecorações que atuam sobre o conceito e o sentimento de honra que existe em toda a pessoa”.

Já o fomento jurídico ocorre por meio da concessão de privilégios a certas pessoas, conferindo-lhes, indiretamente, vantagens econômicas. Ou seja, o Estado concede ou transfere a iniciativa privada determinados privilégios, em contrapartida a execução de atividades de interesse geral.

O fomento econômico visa promover e proteger o exercício de algumas atividades de interesse público pela iniciativa privada, por meio da concessão de vantagens reais, fiscais, creditícias e econômicas, consoante ensina ROCHA (2006, p. 36-38):

“Os meios reais são aqueles que consistem na prestação ou dação de coisas ou serviços da Administração aos particulares, sem encargos para estes, que as recebem ou os utilizam nessas condições. Incluem-se dentre esses meios de fomento o uso ou aproveitamento de coisas do domínio da Administração, a utilização gratuita de certos serviços científicos ou técnicos próprios da Administração.

Os meios fiscais ocorreriam pelo estabelecimento de isenções, imunidades tributárias, redução de alíquotas, remissão, anistia, diferimentos e fixação de prazos excepcionais de recolhimento de tributos. [...]

Os meios creditícios se configurariam pelo estabelecimento de linhas privilegiadas de crédito ou meio alternativos de financiamento.

Os meios econômicos em sentido estrito consistem em ajudas de vantagens financeiras dadas pela Administração aos destinatários da atividade de fomento, normalmente designados subvenções ou auxílios.”

Diante disso, a imunidade tributária no Brasil atua como forma de fomento positivo, porquanto se apresenta como uma vantagem às organizações do terceiro setor que desenvolvem atividades de educação e assistência social, na medida em que a renúncia do Estado na arrecadação tributária possibilita maior parcela de recursos para a realização da finalidade institucional das organizações.

Ademais, a imunidade tributária caracteriza-se como fomento jurídico, já que na qualidade de prerrogativa constitucional é concedida às organizações do terceiro setor que atuam como se Estado fossem, sendo inconcebível a cobrança de tributos

dessas organizações diante da natureza e importância das atividades que desenvolvem.

Outrossim, tem-se a imunidade tributária claramente como instrumento de fomento econômico, pois sendo um meio fiscal de desoneração promove o exercício de atividades de educação e assistência social pelas organizações particulares sem fins lucrativos, mediante a concessão de vantagens patrimoniais.

As organizações do terceiro setor exercem funções auxiliares ou coadjuvantes às do Estado, observando-se, de um lado, a redução das atividades estatais em áreas sociais e o aumento da transferência de recursos orçamentários para tais organizações, por meio das formas legais previstas (termos de convênio e de parceria; contratos de gestão), inclusive, a imunidade tributária àquelas que prestam serviços gratuitos de educação e assistência social.

Portanto, a imunidade assume a característica de uma verdadeira contraprestação do Estado pelo desenvolvimento das atividades de assistência social e educação prestados aos carentes pelas organizações do terceiro setor a fim de lhes assegurar capacitação compatível com as exigências do mercado de trabalho.

## 6 CONCLUSÃO

O Terceiro setor é resultado de uma reestruturação do Estado, que no decorrer de seu desenvolvimento, enfrentou diversas crises sociais e econômicas, acarretando na sua impossibilidade de atender de forma eficiente à demanda da população por bens e serviços públicos.

No âmbito internacional, o Estado em suas concepções absolutista e liberal não visava ao atendimento das necessidades sociais, sendo observadas as primeiras ações estatais de cunho social sob a égide do Estado do bem-estar social. Entretanto, esse modelo estatal assistencialista (provedor) não conseguiu atender aos seus objetivos, em virtude do desequilíbrio entre as atividades desenvolvidas e a arrecadação tributária, culminando numa reformulação do papel do Estado.

Assim, surge o Estado Regulador caracterizado pela diminuição de sua participação direta na oferta de bens e serviços sociais a medida em que deixa de executar através da sua própria estrutura algumas atividades econômicas e sociais, realizando, por sua vez, positivas parcerias com a iniciativa privada sem fins lucrativos, no intuito de atender aos anseios sociais da população.

No Brasil, o Estado do bem-estar social não se consolidou, tendo-se, como marco das questões sociais, o Estado de Vargas, haja vista a concessão de direitos sociais aos trabalhadores e melhores condições de vida à população. Contudo, a ascensão do regime militar e a crise macroeconômica da década de 80, acarretaram num crescente aumento das necessidades sociais, vez que deixadas de lado pelo Estado nessa época.

Nesse contexto, surgem as parcerias entre o Estado e o terceiro setor, que representam a descentralização das políticas públicas sociais, a medida que a iniciativa privada, sem fins lucrativos, passa a prestar serviços sociais.

A oferta de bens e serviços públicos pelas organizações do terceiro setor em parceria com o Estado demonstra-se mais eficaz que o mercado, porquanto, este último, seria incapaz de fornecer tais bens nos padrões necessários, já que busca essencialmente a maximização dos lucros.

Não obstante, o Estado têm demonstrado uma maior preocupação com o crescimento, deixando de lado a questão do desenvolvimento, que é frontalmente



prejudicado pelas mazelas sociais que assolam a população e privam os indivíduos de suas liberdades individuais.

A propósito, as organizações do terceiro setor que atuam de forma efetiva na consecução das liberdades individuais contam com um importante instrumento, a imunidade tributária. É que, a desoneração das organizações de educação e assistência social garante que os recursos serão empregados em seu objetivo primordial de atender as necessidades da população e lhes assegurar as liberdades individuais, o que culmina no desenvolvimento do país.

Por outro lado, a imunidade tributária justifica-se pela impossibilidade do Estado tributar as organizações sem fins lucrativos, pois atuam como suas substitutas na prestação de serviços de educação e assistência social. Isto é, não compete ao Estado tributar a si mesmo ou as organizações que exercem atividades em seu lugar.

As organizações de assistência social e educação do terceiro setor são reconhecidas no Brasil como organizações de utilidade pública, uma vez que empregam seus esforços na busca do bem-estar coletivo e, por isso, contam com o auxílio financeiro do Estado e fazem jus a concessão de benefícios fiscais, como a imunidade tributária, o que caracteriza um regime tributário diferenciado.

Sob a ótica orçamentária a imunidade é tida como um gasto tributário, caracterizado pela desoneração econômica das organizações de assistência social e educação do terceiro setor, que busca compensar as atividades complementares da iniciativa privada perante a insuficiência do Estado na oferta de bens e serviços públicos.

Desse modo, o Estado brasileiro fomenta economicamente, através da imunidade, as organizações do terceiro setor a desenvolverem atividades de educação e assistência social, que são fundamentais ao desenvolvimento da sociedade e do Estado.

Por fim, a imunidade contribui para a sustentabilidade das organizações do terceiro setor e assume um caráter compensatório aos gastos realizados com o desenvolvimento de atividades de interesse público pela iniciativa privada, que não são prestadas pelo Estado.

Portanto, as organizações do terceiro setor demonstram cada vez mais sua importância para o desenvolvimento do Brasil, eis que atendem de forma eficiente a população não alcançada pelo Estado, sendo a imunidade tributária um instrumento econômico e social favorável a este cenário, ao passo que contribui com a sustentabilidade das organizações (desoneração), e fomenta economicamente a prestação dos serviços de educação e assistência social, fundamentais ao exercício das liberdades individuais e desenvolvimento da nação.

## REFERÊNCIAS

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

AZAMBUJA, D. **Teoria geral do Estado**. 24. ed. Rio de Janeiro: Globo, 1994.

BÔAS NETO, A.V.; STEFANI, M.; PEZZI, S. **Gestão de marketing para as organizações do terceiro setor**. Londrina: Midiograf, 2003.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

CATARDO, E. **Terceiro setor e governo: a máquina social**. Disponível em: <<http://www.responsabilidadesocial.com/article/articleview.php?id=276>>. Acesso em: 01/09/2008.

DALLARI, D.A. **Elementos da teoria geral do Estado**. 21. ed. São Paulo: Saraiva 2000.

FERNANDES, R. C. **Privado porém público: o terceiro setor na América Latina**. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

FERRAREZI, E. **Estado e setor público não estatal: perspectivas para a gestão de novas políticas sociais**. Disponível em: <<http://www.rits.org.br/acervo-d/Ferrarezi.doc>>. Acesso em: 22/09/2008.

IBGE (2004) – **As Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil 2002**. Disponível em: [http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/defa\\_ult.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/defa_ult.shtm). Acesso em: 01/05/2008.

KATZ, C.; COGGIOLA, O. **Neoliberalismo ou crise do capital?**. São Paulo: Xamã, 1995.

LANDIM, L. **Para além do mercado e do Estado? Filantropia e cidadania no Brasil**. Rio de Janeiro: 1993.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MÂNICA, F.B. **Terceiro setor e imunidade tributária**: teoria e prática. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MARTINE, G. **A resolução da questão social no Brasil**: experiências passadas e perspectivas futuras. 4. ed. Brasília: IPEA, 1989.

MONTAÑO, C. **Terceiro setor e questão social**: crítica ao padrão emergente de intervenção social. São Paulo: Cortez, 2002.

MOARES, A. **Direito constitucional**. 20. ed. atual. até a emenda constitucional n.º 52/06. São Paulo: Atlas, 2006.

NALI, J. de S. de. **Desenvolvimento econômico**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NOVAK, A.S.; CASTOR, B.V.J. **Política de desoneração tributária e o impacto na sustentabilidade do terceiro setor**. Disponível em: <[http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/IIseminario/pdfpraticas/praticas\\_09.pdf](http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/IIseminario/pdfpraticas/praticas_09.pdf)>. Acesso em 10/02/2008.

OLIVEIRA, J. L. de. **ONG e Estado**: gerando empregos, promoção social e executando políticas em parcerias. Monografia (Graduação de Ciências Econômicas) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2003.

PAES, J.E.S. **Fundações, associações e entidades de interesse social**: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. 6. ed. rev., atual. e ampl. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

PEREIRA, C. F. de O. **O novo direito administrativo brasileiro**: o Estado, as agências e o terceiro setor. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

PEREIRA, L.C.B.; GRAU, N.C. **Entre o Estado e o mercado**: o público não-estatal. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999.

PINDICK, R.; RUBINFELD, D. L. **Microeconomia**. 4 ed. São Paulo: Makron Books, 2002.

RECEITA FEDERAL. **Demonstrativo de gastos governamentais indiretos de natureza tributária (gastos tributários) 2008**. Brasília, 2007. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em 26/10/2008.

REZENDE, F. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RIFKIN, J. **O fim dos empregos: o declínio inevitável dos níveis dos empregos e a redução da força global de trabalho.** São Paulo: Makron Books, 1995.

ROCHA, S.L.F.R. **Terceiro setor.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

RONCHI, R. R.; SCHNEIDER, E. J. **O terceiro setor e a gestão educacional.** Revista de divulgação técnico-científica do ICPG, vol. 3, n. 9, 2006.

ROSSETTI, J. P. **Introdução à economia.** 19 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SACHIS, I. **Desenvolvimento: includente, sustentável e sustentado.** Rio de Janeiro: Gramond, 2008.

SEN, A. **Desenvolvimento como liberdade.** São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SOUZA, L. M. **Tributação no terceiro setor no Brasil.** São Paulo: Dialética, 2004.

VIOLIN, T.C. **Uma análise crítica do ideário do “terceiro setor” no contexto neoliberal e as parcerias entre a administração pública e sociedade civil organizada no Brasil.** Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Setor de Humanas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2006.

ZIMMERMANN, S. R. **As formas de captação, monitoramento e avaliação dos recursos geridos pelas OSFL de assistência social em Curitiba.** Monografia (Graduação de Ciências Econômicas) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2006.

**ANEXOS**

<b>ANEXO I - TABELA 3 - PREVISÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS 2008 – POR FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA – REGIONALIZADO.....</b>	<b>55</b>
<b>ANEXO II - TABELA 4 – PREVISÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS 2008 - POR FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA E POR MODALIDADE DE BENEFÍCIO.....</b>	<b>56</b>
<b>ANEXO III - TABELA 5 – PREVISÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS 2008 - CONSOLIDAÇÃO POR TIPO DE RECEITA E MODALIDADE DE BENEFÍCIO.....</b>	<b>59</b>

## ANEXO I

### TABELA 3 - PREVISÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS 2008 - POR FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA - REGIONALIZADO

(A PREÇOS CORRENTES)

Em R\$ 1,00

Função Orçamentária	Norte	Nordeste	Centro-Oeste	Sudeste	Sul	Total
Legislativa						
Judiciária						
Essencial à Justiça						
Administração						
Defesa Nacional						
Segurança Pública						
Relações Exteriores						
Assistência Social	66.985.747	386.396.125	323.901.995	2.530.738.272	494.884.402	3.802.906.542
Saúde	172.946.163	644.152.444	763.956.808	4.833.016.371	2.489.560.282	8.903.632.069
Trabalho	173.061.732	877.523.706	1.032.584.402	5.626.195.458	1.365.147.286	9.074.512.585
Educação	143.188.514	397.167.457	278.928.841	2.081.690.843	624.134.540	3.525.110.195
Cultura	24.785.637	44.533.786	85.813.305	858.056.810	94.632.780	1.107.822.318
Direitos da Cidadania	4.558.321	32.821.783	20.739.893	311.781.886	74.750.059	444.651.942
Urbanismo						
Habituação	22.137.371	108.016.004	58.962.153	653.903.210	169.035.378	1.012.054.116
Saneamento	6.771.659	16.540.126	13.448.159	149.469.694	29.671.520	215.901.158
Gestão Ambiental						
Ciência e Tecnologia	23.742.632	65.338.270	49.074.340	1.637.676.506	231.022.499	2.006.854.248
Agricultura	1.300.679.802	759.393.998	429.984.947	3.777.980.319	629.367.010	6.897.406.077
Organização Agrária	1.086.985	3.190.946	4.521.465	10.075.674	6.499.881	25.374.95
Indústria	5.326.547.089	4.146.407.591	1.580.003.365	3.151.640.358	852.335.582	15.056.933.986
Comércio e Serviço	7.595.263.007	3.586.680.459	5.217.029.622	3.790.772.046	2.061.078.784	22.250.823.919
Comunicações						
Energia	2.245.982	47.952.622	4.460.401	73.980.310	11.354.526	139.993.841
Transporte	41.488.456	120.777.573	71.917.659	828.403.303	162.915.430	1.225.502.422
Desporto e Lazer	6.023.709	16.697.417	18.882.799	268.682.344	56.196.620	366.482.889
Encargos Especiais						
<b>Total</b>	<b>14.911.512.807</b>	<b>11.253.590.309</b>	<b>9.954.210.155</b>	<b>30.584.063.406</b>	<b>9.352.586.580</b>	<b>76.055.963.256</b>
<b>Arrecadação Estimada</b>	<b>9.786.439.520</b>	<b>26.366.462.812</b>	<b>49.582.905.207</b>	<b>323.087.064.416</b>	<b>51.762.267.207</b>	<b>460.585.139.162</b>

Fonte: RECEITA FEDERAL (2007)

## ANEXO II

TABELA 4 - PREVISÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS 2008 - POR FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA E POR MODALIDADE DE BENEFÍCIO

(A PREÇOS CORRENTES)

EM R\$ 1,00

Função Orçamentária	Benefício Tributário	Previsão 2008 (R\$)	Total (R\$)	%
Legislativa				0,00
Judiciária				0,00
Essencial à Justiça				0,00
Administração				0,00
Defesa Nacional				0,00
Segurança Pública				0,00
Relações Exteriores				0,00
Assistência Social	Doações a Entidades Cívicas Sem Fins Lucrativos Entidades Sem Fins Lucrativos - Associação Civil Entidades Sem Fins Lucrativos - Filantrópica Deficiente Físico Seguro de Vida e Congêneres Declarantes com 65 anos ou mais - IRPF	126.226.946 1.347.196.772 817.092.780 26.838.002 278.547.578 1.207.004.463	3.802.906.542	5,00
Saúde	Despesas Médicas do IRPF Assist. Médica, Odont. e Farm. a Empregados - IRPJ Entidades Sem Fins Lucrativos - Assistência Social Medicamentos	3.086.253.584 1.965.056.1591.6 69.635.165 2.182.687.161	8.903.632.069	11,71
Trabalho	Programa de Alimentação do Trabalhador Benefícios Previdenciários FAPI - IRPJ Planos de Poupança e Investimento PAIT - IRPJ Previdência Privada Fechada - IRPJ Aposentadoria p/ moléstia grave ou acidente Trab.- IRPF Pecúlio por morte ou invalidez - IRPF Idenização por rescisão de contrato de trabalho - IRPF Incentivo à Formalização do Emprego Doméstico	321.315.539 1.509.640.238 120.044.877 2.794.249.111 1.854.047.894 204.257.854 1.743.994.090 526.962.983	9.074.512.585	11,93
Educação	Despesas com Educação - IRPF Entidades Sem Fins Lucrativos - Educação PROUNI Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	1.347.210.420 1.837.051.564 325.793.318 15.054.893	3.525.110.195	4,63
Cultura	Programa Nacional de Apoio à Cultura Atividade Audiovisual Entidades Sem Fins Lucrativos - Cultural	857.285.802 141.476.615 109.059.901	1.107.822.318	1,46
Direitos da Cidadania	Fundos de Direitos da Criança e do Adolescente Horário Eleitoral Gratuito	202.395.524 242.256.418	444.651.942	0,58
Urbanismo				0,00
Habitação	Operações de Crédito com Fins Habitacionais Associações de Poupança e Empréstimo - IRPJ Prorrogação da Cumulatividade do	171.974.495 12.859.567	1.012.054.116	1,33



	PIS/COFINS na Construção Caderneta de Poupança - IRPF	827.220.054		
Saneamento	REID – Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infra-Estrutura	215.901.158	215.901.158	0,00
Gestão Ambiental				0,00
Ciência e Tecnologia	Máquinas e Equipamentos - CNPq PDTI/PDTA Entidades Sem Fins Lucrativos - Científica Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação - IRPJ Inclusão Digital PADIS – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores PATVD – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV digital Desp. com Pesquisas Científicas e Tecnológicas – IRPJ	187.130.030 2.540.000 127.205.929 267.416.730 530.293.683    892.267.877	2.006.854.248	2,64
Agricultura	Zona Franca de Manaus e Amazônia ADA ADENE FINOR FINAM FUNRES Agricultura e Agroindústria Operações de Créditos - Fundos Constitucionais	838.265.275 289.382.704 380.979.643 64.854.275 8.619.009 488.907 5.290.701.881 24.114.382	6.897.406.077	9,07
Organização Agrária	Imóvel Rural	25.374.951	25.374.95	0,03
Indústria	Zona Franca de Manaus e Amazônia Componentes de Embarcações Setor Automobilístico ADA ADENE FINOR FINAM FUNRES Operações de Créditos - Fundos Constitucionais Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional Bens Novos Destinados ao Ativo Imobilizado de PJ Importadora Estabelecida na Zona Franca de Manaus Importação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem - Zona Franca de Manaus Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus Aliquotas Diferenciadas - ZFM Petroquímica Informática	3.733.177.740 0 1.592.027.683 1.288.753.216 1.696.676.180 288.825.679 38.384.378 2.177.327 107.392.345 3.914.092.789       545.009.720 1.850.416.928	15.056.933.986	19,80
Comércio e Serviço	Zona Franca de Manaus e Amazônia Áreas de Livre Comércio Empreendimentos Turísticos Bens Novos Destinados ao Ativo mobilizado de PJ Importadora Estabelecida na Zona Franca de Manaus Mercadorias - Zona Franca de Manaus Importação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem - Zona Franca de Manaus Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus Aliquotas Diferenciadas - ZFM Promoção de Produtos Brasileiros Microempresas e Empresas de Pequeno	6.514.315.485  76.078.788 295.217         3.763.273	22.250.823.919	29,26

	Porte - Simples Nacional	15.656.371.156		
Comunicações				0,00
Energia	REID – Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infra-Estrutura Biodiesel	71.608.751	139.993.841	0,18
	Termoeletricidade	68.385.090		
Transporte	Extensão do RECAP aos Estaleiros			
	REID – Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infra-Estrutura TAXI	1.087.490.092	1.225.502.422	1,61
		138.012.330		
Desporto e Lazer	Incentivo ao Desporto	170.272.496	366.482.889	0,48
	Entidades Sem Fins Lucrativos - Recreativa	196.210.393		
Encargos Especiais				0,00
<b>Total</b>			<b>76.055.963.256</b>	<b>100,0</b>

Fonte: RECEITA FEDERAL (2007)

## ANEXO III

TABELA 5 – PREVISÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS 2008 - CONSOLIDAÇÃO POR TIPO DE RECEITA E MODALIDADE DE BENEFÍCIO

(A PREÇOS CORRENTES)

Receita	Previsão 2008 (R\$)	PIB (%)	Receita Administrada (%)	Total dos benefícios
<b>I. Imposto sobre Importação</b>	<b>2.493.002.766</b>	<b>0,09</b>	<b>0,54</b>	<b>3,28</b>
1. Zona Franca de Manaus e Amazônia (Inclusive Bagagem)	1.846.751.783	0,07	0,40	2,43
2. Áreas de Livre Comércio	5.043.124	0,00	0,00	0,01
3. Máquinas e Equipamentos	122.961.776	0,00	0,03	0,16
4. Componentes de Embarcações	ni			
5. Empresas Montadoras	518.246.083	0,02	0,11	0,68
6. PADIS - Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores	ni			
7. PATVD – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV digital	ni			
<b>II. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza</b>	<b>31.034.919.904</b>	<b>1,13</b>	<b>6,74</b>	<b>40,81</b>
<b>II. a) Pessoa Física</b>	<b>10.869.627.199</b>	<b>0,40</b>	<b>2,36</b>	<b>14,29</b>
1. Rendimentos Isentos e Não Tributáveis	5.836.524.355	0,21	1,27	7,67
1.1 Indenização por rescisão de contrato de trabalho	1.743.994.090	0,06	0,38	2,29
1.2 Declarantes com 65 anos ou mais	1.207.004.463	0,04	0,26	1,59
1.3 Pecúlio por morte ou invalidez	204.257.854	0,01	0,04	0,27
1.4 Aposentadoria p/ moléstia grave ou acidente de trabalho	1.854.047.894	0,07	0,40	2,44
1.5 Caderneta de poupança	827.220.054	0,03	0,18	1,09
2. Deduções do Rendimento Tributável	4.433.464.004	0,16	0,96	5,83
2.1 Despesas Médicas	3.086.253.584	0,11	0,67	4,06
2.2 Despesas com Educação	1.347.210.420	0,05	0,29	1,77
3. Deduções do Imposto Devido	599.638.840	0,02	0,13	0,79
3.1 Programa Nacional de Apoio à Cultura	3.649.599	0,00	0,00	0,00
3.2 Atividade Audiovisual	921.194	0,00	0,00	0,00
3.3 Fundos de Direitos da Criança e do Adolescente	45.403.376	0,00	0,01	0,06
3.4 Incentivo à Formalização do Emprego Doméstico	526.962.983	0,02	0,11	0,69
3.5 Incentivo ao Desporto	22.701.688	0,00	0,00	0,03
<b>II. b) Pessoa Jurídica</b>	<b>20.080.593.393</b>	<b>0,73</b>	<b>4,36</b>	<b>26,40</b>
1. Desenvolvimento Regional	3.655.791.743	0,13	0,79	4,81
1.1 ADENE	2.077.655.823	0,08	0,45	2,73
1.2 ADA	1.578.135.920	0,06	0,34	2,07
2. Fundos de Investimentos	403.349.575	0,01	0,09	0,53
2.1 FINOR	353.679.954	0,01	0,08	0,47
2.2 FINAM	47.003.386	0,00	0,01	0,06
2.3 FUNRES	2.666.234	0,00	0,00	0,00
3. Desenvolvimento de Empreendimentos Turísticos	295.217	0,00	0,00	0,00
4. Programa de Alimentação Trabalhador	321.315.539	0,01	0,07	0,42
5. Programa Nac. de Apoio à Cultura e Atividade Audiovisual	932.231.281	0,03	0,20	1,23
6. Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente	156.992.148	0,01	0,03	0,21
7. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional	6.298.755.249	0,23	1,37	8,28
8. PDTI/PDTA	1.870.000	0,00	0,00	0,00
9. Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	11.195.549	0,00	0,00	0,01
10. Doações a Entidades Civis sem fins Lucrativos	93.868.482	0,00	0,02	0,12
11. Horário Eleitoral Gratuito	242.256.418	0,01	0,05	0,32
12. Assistência Médica, Odont. e Farmacêutica a Empregados	1.965.056.159	0,07	0,43	2,58
13. Benefícios Previdenciários a Empregados e Fundo de Aposentadoria Individual-FAPI	1.509.640.238	0,05	0,33	1,98
14. Planos de Poupança e Investimento - PAIT	120.044.877	0,00	0,03	0,16

15. Despesas com Pesquisas Científicas e Tecnológicas	892.267.877	0,03	0,19	1,17
16. Entidades Sem Fins Lucrativos	3.000.404.250	0,11	0,65	3,94
16.1 Imunes	1.220.405.552	0,04	0,26	1,60
a) Educação	639.335.105	0,02	0,14	0,84
b) Assistência Social	581.070.447	0,02	0,13	0,76
16.2 Isentas	1.779.998.699	0,06	0,39	2,34
a) Associação Civil	468.854.662	0,02	0,10	0,62
b) Cultural	37.955.289	0,00	0,01	0,05
c) Previdência Privada Fechada	869.772.155	0,03	0,19	1,14
d) Filantrópica	284.366.595	0,01	0,06	0,37
e) Recreativa	68.285.613	0,00	0,01	0,09
f) Científica	44.270.513	0,00	0,01	0,06
g) Associações de Poupança e Empréstimo	6.493.871	0,00	0,00	0,01
17. Pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos.	224.997.000	0,01	0,05	0,30
18. PROUNI	102.690.984	0,00	0,02	0,14
19. Incentivo ao Desporto	147.570.808	0,01	0,03	0,19
20. PADIS – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores	ni			
<b>II.c) Retido na Fonte</b>	<b>84.699.312</b>	<b>0,03</b>	<b>0,02</b>	<b>0,11</b>
1. PDTI/PDTA	550.000	0,00	0,00	0,00
2. Atividade Audiovisual	61.960.343	0,002	0,01	0,08
3 Associações de Poupança e Empréstimo	6.365.695	0,00	0,00	0,01
4. Pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos.	12.606.000	0,00	0,00	0,02
5. Promoção de Produtos Brasileiros	3.763.273	0,00	0,00	0,00
<b>III. Imposto sobre Produtos Industrializados</b>	<b>13.582.249.343</b>	<b>0,49</b>	<b>2,95</b>	<b>17,86</b>
<b>III.a) Operações Internas</b>	<b>11.287.734.205</b>	<b>0,41</b>	<b>2,45</b>	<b>14,84</b>
1. Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental	7.014.652.067	0,26	1,52	9,22
2. Áreas de Livre Comércio	65.103.430	0,00	0,01	0,09
3. Embarcações	ni			
4. PDTI/PDTA	60.000	0,00	0,00	0,00
5. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional	1.131.505.668	0,04	0,25	1,49
6. Setor Automobilístico	1.073.781.600	0,04	0,23	1,41
6.1 Empreendimentos Industriais nas áreas de atuação da ADENE e ADA.	222.170.500	0,01	0,05	0,29
6.2 Montadoras e Fabricantes de veículos automotores instalados nas regiões NO, NE e CO.	851.611.100	0,03	0,18	1,12
7. Transporte Autônomo - TAXI	118.320.015	0,00	0,03	0,16
8. Automóveis para Portadores de Deficiência Física	23.784.496	0,00	0,01	0,03
9. Informática	1.850.416.928	0,07	0,40	2,43
10. Pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos.	10.110.000	0,00	0,00	0,01
11. PADIS – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores	n.i			
12. PATVD – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV digital	n.i			
<b>III.b) Vinculado à Importação</b>	<b>2.294.515.138</b>	<b>0,08</b>	<b>0,50</b>	<b>3,02</b>
1. Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental (inclusive bagagem)	2.224.354.650	0,08	0,48	2,92
2. Áreas de Livre Comércio	5.932.234	0,00	0,00	0,01
3. Máquinas e Equipamentos - Aquisições do CNPq	64.168.254	0,00	0,01	0,08
4. Componentes de Embarcações	n.i			
5. PDTI/PDTA	60.000			
6. PADIS – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores	n.i			
7. PATVD – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV digital	n.i			
<b>IV. Imposto sobre Operações Financeiras</b>	<b>604.774.621</b>	<b>0,02</b>	<b>0,13</b>	<b>0,80</b>
1. PDTI/PDTA	0	0,00	0,00	0,00
2. Operações de crédito com fins habitacionais	171.974.495	0,01	0,04	0,23
3. Operações crédito recursos Fundos Constitucionais	131.506.727	0,00	0,03	0,17
4. Operações crédito aquisição automóveis destinados:	22.745.821	0,00	0,00	0,03
4.1 Transporte autônomo de passageiros - (TAXI)	19.692.315	0,00	0,00	0,03

4.2 Pessoas portadoras de deficiência física	3.053.506	0,00	0,00	0,00
5. Desenvolvimento Regional	ni			
6. Seguro de Vida e Congêneres	278.547.578	0,01	0,06	0,37
<b>V. Imposto s/ Propriedade Territorial Rural</b>	<b>25.374.951</b>	<b>0,00</b>	<b>0,01</b>	<b>0,03</b>
<b>VI. Contribuição Social para o PIS-PASEP</b>	<b>3.732.681.519</b>	<b>0,14</b>	<b>0,81</b>	<b>4,91</b>
1. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional	1.854.502.421	0,07	0,40	2,44
2. Embarcações	ni			
3. Medicamentos	401.838.150	0,01	0,09	0,53
4. Termoeletricidade	12.198.421	0,00	0,00	0,02
5. PROUNI	30.723.281	0,00	0,01	0,04
6. Agricultura e Agroindústria	993.742.599	0,04	0,22	1,31
7. Livros Técnicos e Científicos	ni			
8. Informática-Programa de Inclusão Digital "Computador para Todos"	95.747.659	0,00	0,02	0,13
9. Biodiesel	ni			
10. Máquinas e Equipamentos Destinados à Impressão de Jornais e Periódicos	ni			
12. Bens Novos Destinados ao Ativo Imobilizado de PJ Importadora Estabelecida na Zona Franca de Manaus	ni			
13. Extensão do RECAP aos Estaleiros	ni			
14. Mercadorias - Zona Franca de Manaus	ni			
15. Importação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem - Zona Franca de Manaus	ni			
16. Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem produzidos na Zona Franca de Manaus	ni			
17. PADIS – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores	ni			
18. PATVD – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV digital	ni			
19. REID – Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infra-Estrutura	245.270.270	0,01	0,05	0,32
20. Prorrogação da Cumulatividade do PIS/COFINS na Construção	ni			
21. Petroquímica	98.658.717	0,00	0,02	0,13
21. Aliquotas Diferenciadas - ZFM	ni			
<b>VII. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido</b>	<b>4.525.360.245</b>	<b>0,16</b>	<b>0,98</b>	<b>5,95</b>
1. Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	3.859.344	0,00	0,00	0,01
2. Doações a Entidades Cívis sem fins Lucrativos	32.358.465	0,00	0,01	0,04
3. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional	2.876.187.165	0,10	0,62	3,78
4. Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica de Produtos	20.249.730	0,00	0,00	0,03
5. Entidades Sem Fins Lucrativos	1.539.605.886	0,06	0,33	2,02
5.1 Imunes	631.049.677	0,02	0,14	0,83
a) Educação	330.461.037	0,01	0,07	0,43
b) Assistência Social	300.461.037	0,01	0,07	0,40
5.2 Isentas	908.556.209	0,03	0,20	1,19
a) Associação Civil	242.436.281	0,01	0,05	0,32
b) Cultural	19.625.995	0,00	0,00	0,03
c) Previdência Privada Fechada	441.252.361	0,02	0,10	0,58
d) Filantrópica	147.040.832	0,01	0,03	0,19
e) Recreativa	35.309.258	0,00	0,01	0,05
f) Científica	22.891.483	0,00	0,00	0,03
6. PROUNI	53.099.654	0,00	0,01	0,07
<b>VIII. Contribuição p/ Financiamento da Seguridade Social</b>	<b>20.057.599.908</b>	<b>0,73</b>	<b>4,35</b>	<b>26,37</b>
1. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional	7.409.513.442	0,27	1,61	9,74
2. Embarcações	ni			
3. Medicamentos	1.780.849.011	0,06	0,39	2,34
4. Termoeletricidade	56.186.669	0,00	0,01	0,07
5. Entidades Sem Fins Lucrativos	4.364.185.348	0,16	0,95	5,74
5.1 Imunes	1.655.231.500	0,06	0,36	2,18
a) Educação	867.127.819	0,03	0,19	1,14

b) Assistência Social	788.103.681	0,03	0,17	1,04
5.2 Isentas	2.708.953.848	0,10	0,59	3,56
a) Associação Civil	635.905.830	0,02	0,14	0,84
b) Cultural	51.478.617	0,00	0,01	0,07
c) Previdência Privada Fechada	1.483.224.594	0,05	0,32	1,95
d) Filantrópica	385.685.353	0,01	0,08	0,51
e) Recreativa	92.615.522	0,00	0,02	0,12
f) Científica	60.043.932	0,00	0,01	0,08
6. PROUNI	139.279.399	0,01	0,03	0,18
7. Agricultura e Agroindústria	4.296.959.282	0,16	0,93	5,65
8. Livros Técnicos e Científicos	ni			
9. Informática – Programa de inclusão digital	434.546.023	0,02	0,09	0,57
10. Biodiesel	ni			
11. Máquinas e Equipamentos Destinados à Impressão de Jornais e Periódicos	ni			
13. Bens Novos Destinados ao Ativo Imobilizado de PJ Importadora Estabelecida na Zona Franca de Manaus	ni			
14. Extensão do RECAP aos Estaleiros	ni			
15. Mercadorias - Zona Franca de Manaus	ni			
16. Importação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem - Zona Franca de Manaus	ni			
17. Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus	ni			
18. PADIS – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores	ni			
19. PATVD – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV digital	ni			
20. REID – Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infra-Estrutura	1.129.729.730	0,04	0,25	1,49
21. Prorrogação da Cumulatividade do PIS/COFINS na Construção	ni			
22. Petroquímica	446.351.003	0,02	0,10	0,59
22. Alíquotas Diferenciadas - ZFM	ni			
<b>IX. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico</b>				
1. PADIS – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores	ni			
2. PATVD – Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV digital	ni			
<b>TOTAL DOS BENEFÍCIOS</b>	<b>76.055.963.256</b>	<b>2,77</b>	<b>16,51</b>	<b>100,00</b>
<b>RECEITA ADMINISTRADA – SRF</b>	<b>460.585.139.162</b>	<b>16,78</b>		<b>100,00</b>
<b>PIB</b>	<b>2.744.830.022.398</b>	<b>100,00</b>		

Fonte: RECEITA FEDERAL (2007)