

Contribuições técnicas para a regulamentação da Reforma Tributária

GT 2 Imunidades

GT 7 Operações com bens e serviços submetidos à alíquota reduzida

GT 14 Modelo operacional de administração do IBS e da CBS

GT 15 Coordenação da regulamentação e da interpretação do IBS e da CBS

Sumário executivo de propostas legislativas

Neste sumário executivo transcrevemos as propostas de redação para as leis complementares que regulamentarão disposições da emenda constitucional nº 132 (EC 132), promulgada em 20 de dezembro de 2023, cuja fundamentação e justificativa são adiante detalhadas.

Lei complementar regulamentadora do IBS/CBS:

Imunidade

Art. [x]: As instituições de educação e assistência social, aqui incluídas as de saúde, têm direito à imunidade dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observadas as condições estabelecidas nesta lei complementar, nos termos do art. 149-B, parágrafo único do referido diploma.

§1º. Para os fins deste artigo, a dedicação às atividades nele previstas configura-se mediante a execução direta de projetos, programas, planos de ações correlatas, por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros, ou ainda pela prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins.

§2º. A imunidade prevista neste artigo é garantida com a observância dos seguintes requisitos:

I - ter finalidade não lucrativa e destinar integralmente o superávit ou resultado positivo à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, de forma direta ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva, sem que haja qualquer distribuição de seu patrimônio aos associados, instituidores e mantenedores, o que não impede a remuneração e contraprestação a seus dirigentes e empregados que atuem no desenvolvimento de suas finalidades institucionais;

II - aplicar integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais, cujos resultados devem ser observados no País;

III - manter escrituração de receitas e despesas revestidas de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§3º. A não incidência prevista neste artigo se dará mediante autodeclaração no Sistema Público de Escrituração Digital.

§4º. As instituições sem fins lucrativos que realizem operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e serviços sujeitos à alíquota reduzida, deverão atender tão somente ao disposto neste artigo para fruir do benefício.

Lei complementar regulamentadora do ITCMD:

Não incidência

Art. [x]: O Imposto não incide na transmissão de bens ou direitos e doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas nesta lei complementar.

§1º. São consideradas instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social aquelas dedicadas à promoção dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e de iniciativas compreendidas nos artigos 3º, 5º, 6º e nas políticas sociais e ambientais do Título VIII, da Constituição da República.

§2º. Para os fins deste artigo, a dedicação às atividades nele previstas configura-se mediante a execução direta de atividades, projetos, programas, planos de ações correlatas, por meio da doação de recursos físicos, assim entendidos como bens móveis, imóveis e direitos, humanos e financeiros, ou ainda pela prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins.

§3º. A não incidência prevista neste artigo alcança as doações advindas do exterior bem como as realizadas para o exterior, desde que seus doadores ou donatários sejam instituições constituídas em território nacional, nos termos indicados neste artigo.

§4º. A não incidência prevista neste artigo é garantida com a observância dos seguintes requisitos:

I - ter finalidade não lucrativa e destinar integralmente o superávit ou resultado positivo à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, de forma direta ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de

reserva, sem que haja qualquer distribuição de seu patrimônio aos associados, instituidores e mantenedores, o que não impede a remuneração e contraprestação a seus dirigentes e empregados que atuem no desenvolvimento de suas finalidades institucionais;

II - aplicar integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais, cujos resultados devem ser observados no País;

III - manter escrituração de receitas e despesas revestidas de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§5º. A não incidência prevista neste artigo se dará mediante autodeclaração no Sistema Público de Escrituração Digital.

Fundamentação das propostas legislativas apresentadas

Introdução

A emenda constitucional nº 132 (EC 132), promulgada em 20 de dezembro de 2023, promoveu avanços importantes para a sociedade civil brasileira.

Primeiro destaque é o afastamento da incidência do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) nas transmissões e doações recebidas ou efetuadas por instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social (*cf. novo inciso VII acrescentado ao art. 155, § 1º, da Constituição Federal*). Com isso, corrigiu uma grande distorção do sistema tributário brasileiro, que até então onerava a generosidade daqueles que se dispunham a renunciar à parte de seu patrimônio em favor do bem comum.

A EC 132 reafirmou a imunidade constitucional das instituições de educação e assistência social, aqui contempladas também as instituições de saúde, sem fins lucrativos para os novos Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) (*cf. novo art. 149-B, parágrafo único, da Constituição Federal*) e também desonerou as instituições científicas, tecnológicas e de inovação (ICTs) sem fins lucrativos, cuja alíquota poderá ser reduzida em 100% nos termos da Lei Complementar (*cf. art. 9º, § 3º, II, “c”, da EC 132*).

Por outro lado, IBS e CBS incidirão normalmente sobre as operações de geração de renda por meio da comercialização de bens e serviços das demais organizações sem fins lucrativos, que acabaram não recebendo o adequado tratamento tributário, com a devida diferenciação frente às pessoas jurídicas com objetivo de lucro (empresas). Dessa forma, a

situação dessas instituições sem fins lucrativos piorou em relação às empresas, haja vista que, atualmente, são isentas da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), e recolhem a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) sobre a folha de salários (1%).

Nesse contexto, a regulamentação da EC 132 deverá observar o princípio da justiça tributária no sentido de, por um lado, dar máxima efetividade à não incidência do ITCMD e, por outro, evitar que a situação das instituições sem fins lucrativos seja agravada ainda mais em relação ao IBS e CBS. Este documento pretende contribuir com os esforços dos poderes Executivo e Legislativo para que o novo Sistema Tributário Nacional alcance seus objetivos.

Por essa razão apresentamos contribuições que procuram subsidiar tecnicamente o Grupo de trabalho de regulamentação do IBS e CBS, visando valorizar e reconhecer as particularidades das organizações sem fins lucrativos, e que podem contribuir também com a regulamentação da não incidência do ITCMD.

1. Diretrizes desta proposta

As propostas apresentadas neste documento são fruto do debate entre especialistas e lideranças da sociedade civil. Estão baseadas em cinco diretrizes principais: (i) valorização e criação de um ambiente jurídico-institucional para o fortalecimento e sustentabilidade das instituições sem fins lucrativos, (ii) máxima efetividade das imunidades tributárias constitucionalmente previstas, (iii) profissionalização do setor, (iv) simplicidade e (v) protagonismo internacional.

Essas diretrizes harmonizam com os princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional, de simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente, tal como estabelecidos EC 132 (*cf. novo parágrafo § 3º do artigo 145, da Constituição Federal.*)

1.1 Valorização das instituições sem fins lucrativos

A existência de uma sociedade civil organizada, ativa e plural é essencial para o fortalecimento da democracia e o desenvolvimento sustentável de qualquer país.

As instituições sem fins lucrativos promovem coesão social e engajamento cívico, mobilizando cidadãos e cidadãs em torno do objetivo comum de superar os enormes desafios

brasileiros. Criam soluções inovadoras para enfrentar problemas antigos e atuais, são parceiras do Estado em inúmeras políticas públicas (assistência social, ciência & tecnologia, cultura, educação, meio ambiente, saúde, segurança pública, direitos humanos e tantas outras), chegam aonde muitas vezes os próprios governos não alcançam. Avançam as fronteiras da civilização ao promover o controle social, defender direitos, vigiam a atuação de empresas e autoridades públicas, denunciam irregularidades. São parte, portanto, de qualquer projeto de nação que pretenda prosperar.

Felizmente, o Brasil conta com uma sociedade civil expressiva. Dados do IBGE apontam que, em 2016, o país contava com mais de 230 mil instituições sem fins lucrativos, responsável por 5,1% do pessoal ocupado assalariado.¹ Já de acordo com o Mapa das Organizações da Sociedade Civil, do IPEA, que emprega metodologia diversa, esse contingente atingiu cerca de 780 mil instituições em 2020.² Pesquisa feita pela FIPE aponta que as instituições sem fins lucrativos classificadas na pesquisa como Terceiro Setor, contribuem com 4,27% do PIB brasileiro, com 5,88% dos postos de trabalho.³

Esse é um patrimônio nacional que precisa ser protegido e ampliado. Portanto, as regulamentações que advirão da EC 132 precisam observar a participação da sociedade civil recepcionada desde a Constituição Federal de 1988 e ser sensível às características, dificuldades e potenciais das instituições sem fins lucrativos, fomentando a valorização e criação de um ambiente jurídico-institucional para o fortalecimento e sustentabilidade das instituições sem fins lucrativos e o reconhecimento da doação como um valor social a ser estimulado e não taxado.

1.2 Máxima efetividade das imunidades tributárias

A Constituição Federal estabelece o Estado Democrático de Direito, abrangendo liberdades individuais, direitos sociais e a proteção ao bem comum. A imunidade constitucional prevista para as instituições sem fins lucrativos de educação, assistência social, nestas incluídas as de saúde (*alínea "c", do inciso VI, do art. 150*), reflete o compromisso nacional com o desenvolvimento do estado social e democrático de direito, tendo sido uma opção do

¹ IBGE. As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil: 2016. IBGE, Coordenação de Cadastro e Classificações. Rio de Janeiro: IBGE, 2019.

² IPEA. Mapa das organizações da sociedade civil [online]. Disponível em: <https://mapaosc.ipea.gov.br/indicadores>. Acesso em: 9 fev. 2024.

³ <https://info.sitawi.net/terceiro-setor-pib-brasil> Acesso em 19 fev. 2024

constituente pautada nos valores da república, reconhecendo a importância da atuação das instituições para a sociedade.

A EC 132 ratificou essa imunidade, para alcançar os novos tributos criados, IBS e CBS. Esse fato, conforme entendimento assente do Supremo Tribunal Federal (STF), impõe ao legislador infraconstitucional, na interpretação das imunidades tributárias, o dever de conferir máxima efetividade à norma constitucional. Assim, não cabe à lei restringir aquilo que a Constituição Federal assegura, o que não poderá ser ignorado na regulamentação da EC 132.

Dessa forma, quando a EC 132 desonerou de ITCMD as instituições sem fins lucrativos com “finalidade de relevância pública e social”, é na Constituição Federal que se deve buscar a compreensão do alcance da expressão. Lei complementar pode até expandir esse conceito; diminuí-lo, jamais.

Nesse sentido, é evidente que são de relevância pública e social as finalidades ligadas aos objetivos fundamentais do País (*art. 3º*), aos direitos individuais e coletivos (*arts. 5º e 6º*) e às políticas sociais e ambientais (*Título VIII*) inscritos na Constituição Federal – essa é justamente a razão de terem sido elevados ao texto constitucional. Instituições sem fins lucrativos que promovam seus objetivos sociais conforme essas finalidades, fazem jus à imunidade, e a regulamentação da EC 132 precisa torná-la acessível a todas elas.

1.3 Simplicidade

Em boa hora, a EC 132 acrescentou um novo §3º ao art. 145 da Constituição determinando que o Sistema Tributário Nacional deve observar, entre outros, o princípio da “simplicidade”, o que foi reafirmado no inciso IX do §5º do novo artigo 156-A, que trata do IBS e no §16 do artigo 195, que trata da CBS.

O novo princípio demanda que o projeto de lei complementar a ser apresentado pelo Executivo ao Congresso Nacional seja redigido em linguagem acessível aos contribuintes, valorizando-se a precisão dos termos empregados e a concisão do texto. A simplicidade precisa permear também o mérito do projeto. No caso das instituições sem fins lucrativos, isso significa evitar a criação de procedimentos burocráticos que embaracem o exercício dos direitos já estabelecidos na Constituição Federal e depreendidos pela EC 132 ou criem externalidades negativas com custos de conformidade desproporcionais.

Por isso, quaisquer processos de certificação ou procedimento administrativo de reconhecimento prévio devem ser descartados. A EC 132 já a dispensou isso no parágrafo único do artigo 149-B. O STF, tratando de imunidades, também já tem entendimento consolidado que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante prova produzida pela administração pública. Nos últimos anos, o movimento legislativo é no sentido de pôr fim a certificações. Exemplos são a extinção do antigo título de “utilidade pública” federal⁴, a outorga de benefícios pela Lei n. 13.019/2014 (Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil) “independentemente de certificação” (art. 84-B) ou, ainda, o incentivo fiscal a doações previsto na lei n. 9.249/1995, o qual hoje dispensa expressamente a certificação (art. 13, § 2º, III, “c”).

Atende aos princípios constitucionais da eficiência e simplicidade o enquadramento automático. É o que já ocorre, aliás, no âmbito federal, onde, para fins do Imposto de Renda, são as próprias instituições que se declaram imunes ou isentas, através do cumprimento de obrigações acessórias, dispensando-se chancela administrativa prévia. Inúmeros Estados e municípios brasileiros também adotam essa sistemática.

Isso elimina um procedimento cartorial - e como tal, apto a suscitar corrupção - sem qualquer perda de controle, já que toda a escrituração contábil das instituições (ECD, ECF) é entregue à Administração tributária pelo Sped, que também tem acesso, em tempo real, a todas as operações de compra e venda de bens e serviços (NF-e e NFS-e) e recebe mensalmente informações sobre pagamentos efetuados a pessoas físicas e jurídicas pelo e-social, EFD-contribuições, EFD-Reinf e diversos outros canais (por exemplo, sobre transações financeiras em espécie na DMe e transações imobiliárias na Dimob).

1.4 Profissionalização do setor

A finalidade não lucrativa foi, durante muito tempo, confundida com atividade voluntária de cidadãos e cidadãs que dispunham de tempo ou condições econômicas para isso, fato que suscitava a proibição legal de remuneração de dirigentes que atuavam na gestão executiva das instituições.⁵ Hoje, isso é passado. A atuação no chamado terceiro setor passou a ser uma opção profissional válida e desejada, acessível a pobres e ricos. O já mencionado estudo da FIPE apontou que o setor contribui com 5,88% das ocupações no Brasil, número relevante ao compararmos com outros setores historicamente beneficiados pelo governo como por exemplo

⁴ A lei n. 91/1935, que instituiu o título de utilidade pública federal, foi revogada pela lei n. 13.204/2015.

⁵ Cf., entre outros, o art. 12, § 2º, “a”, da lei n. 9.532/1997, em sua redação original.

o setor de fabricação de automóveis, caminhões e ônibus que participa com apenas 1,31% das ocupações.

E isso é extremamente positivo, na medida em que tem proporcionado uma significativa profissionalização, com instituições cada vez mais comprometidas com boas práticas de governança e gestão, políticas de integridade, transparência.

A regulamentação da EC 132 não pode coibir a remuneração de dirigentes, que não se confunde com a distribuição de resultados ou de patrimônio. Toda pessoa que trabalhe, seja agente público ou privado, tem direito a ser remunerado. Esta prerrogativa precisa ser reafirmada e assegurada.

1.5 Protagonismo internacional

O Código Tributário Brasileiro (CTN), Lei nº 5.172 - recepcionado com status de lei complementar pela Constituição Federal de 1988, foi editado em 1966, quando a população ainda era predominantemente rural, os deslocamentos internacionais eram caros e morosos, a comunicação era limitada. Nesse contexto, é até compreensível que ele tenha estabelecido, como condição para as instituições de assistência social e educação desfrutarem da imunidade já então presente no texto constitucional, que a aplicação de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais ocorresse integralmente “no país” (*art. 14, II*).

Desde então, mais de meio século se passou. O mundo está hoje inteiramente conectado. É natural que atores – públicos e privados – não se vejam mais restringidos pelos limites da fronteira nacional. Mais do que isso: a própria Constituição Federal de 1988 estabelece, como princípio a reger as relações internacionais do Brasil, a “cooperação entre os povos para o progresso da humanidade” (*art. 4º, IX*). Portanto, para além de anacrônica, a exigência do CTN não se alinha aos parâmetros do atual regime constitucional.

As condições materiais para o gozo da imunidade estão sob reserva de lei complementar, por força do art. 146, II, da CF. Apenas aspectos procedimentais, como aqueles referentes à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária.⁶

⁶ Cf. STF, Plenário. ADI 1.802/DF, rel. ministro Dias Toffoli, acórdão de 12/4/2018.

É fundamental lembrar que a exemplo da imunidade concedida aos templos e fixou-se a tese de que a remessa de recursos ao exterior deve ser considerada abrangida pela imunidade de impostos tendo em conta de que são, como próprio STF se refere, como plurinacionais, independentemente da nação, se auto auxiliam para a expansão dos princípios da caridade e benemerência, (...) espalhando seus valores por todo o mundo.⁷ Assim também se desenvolvem as organizações da sociedade civil em parceria com outras instituições nacionais e internacionais na promoção de seus objetivos e finalidades estatutárias.

Cabe ainda observar que a existência de uma sociedade civil cosmopolita reforça a relevância e a influência internacional do Brasil, contribuindo para os objetivos de política externa do país.

A regulamentação da EC 132 é uma oportunidade única para deixar aquela exigência no único lugar em que ela parece hoje se acomodar: no passado.

2. Quem são as instituições abrangidas

Para definir as instituições abrangidas pela não incidência do ITCMD, pela imunidade do IBS e da CBS e pela possível redução de 100% das alíquotas destes últimos, vamos tratar de cada um dos conceitos previstos na nova redação constitucional.

2.1 Instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social:

A Constituição Federal já utilizou antes a expressão “instituição sem fins lucrativos”. No artigo 150. VI, “c”, quando tratou da imunidade de impostos sobre patrimônio, rendas e serviços. Limitou-se a abarcar as “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos”.⁸

Até hoje, a lei complementar que regulamenta esta imunidade é o CTN, nos artigos 9º e 14º.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Questões atuais de direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 241-242, e RDDT 28/68, jan. 1998.

⁸ STF, ADIMC 1.802/DF, Inf. STF 336, fev. 2004.

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

IV – cobrar imposto sobre:

[...] 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;

O Código Civil, aprovado pela Lei nº 10.406/2002, que trata das pessoas jurídicas, não previu a forma “instituição sem fins lucrativos” denominada como tal. Do ponto de vista formal, para fins de gozo do regime tributário constitucional, a “instituição” pode ser organizada sob qualquer das formas classicamente permitidas para as “sem fins lucrativos”. Os tipos societários mais comuns são associações e fundações, podendo ainda serem organizações religiosas.

As associações são reuniões de pessoas que se organizam para fins não econômicos, nos termos do artigo 53 do Código Civil. O artigo 5º, XVII, da Constituição Federal, prevê a plena liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar. O Código Civil não limita atividades possíveis para a criação de uma associação.

A fundação está prevista no artigo 62 do Código Civil brasileiro, que prevê que para criar uma fundação, o instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando para que se destina e declarando, se quiser, a maneira de administrar. As fundações são fiscalizadas e preservadas através da atuação do Ministério Público do Estado em que estiverem localizadas.

As organizações religiosas, por sua vez, são pessoas jurídicas de livre criação, organização, estruturação interna e funcionamento, conforme previsão inserida no artigo 44 do Código Civil pela Lei nº 10.825/2003. Como o próprio nome diz, são voltadas a finalidades religiosas. Aliás, “o pluralismo impede que o Poder Judiciário adote uma definição ortodoxa de religião”, de modo que algumas práticas que poderiam não ser consideradas como religiões tradicionais, não escapam à imunização ao poderio tributário do Estado”¹⁰.

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

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

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

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

¹⁰ STF, RE 562.351,2012.

Na Lei nº 13.019/2014, conhecida como Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC), há a definição da expressão “organizações da sociedade civil”¹¹ e há menção à expressão “finalidades de relevância pública e social”¹².

O conceito em si do que é uma finalidade de relevância pública e social não foi previsto pela Lei nº 13.019/2014, ou seja, ao invés de delimitar as possíveis áreas de atuação, considera que os objetivos de interesse público e coletivo são passíveis de serem considerados como legítimos para serem parceiros do Estado. Este tratamento de forma ampliada e mais contemporânea permite com que o Terceiro Setor esteja como um todo contemplado. Reconhece que a sociedade é dinâmica e que diferentes finalidades poderão ser consideradas de relevância pública e social.

Nessa mesma esteira, a Lei n.º 13.800/2019, que trouxe o marco regulatório para fundos patrimoniais no Brasil, reconhece a importância das instituições sem fins lucrativos voltadas ao custeio e sustentabilidade de “programas, projetos e demais finalidades de interesse público”, executados por instituições públicas ou privadas sem fins lucrativos¹³.

¹¹ “Art. 2º Para os fins desta Lei, considera-se:

I – organização da sociedade civil: a) entidade privada sem fins lucrativos que não distribua entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores ou terceiros eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplique integralmente na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva;

¹² “Art. 33. Para celebrar as parcerias previstas nesta Lei, as organizações da sociedade civil deverão ser regidas por normas de organização interna que prevejam, expressamente: I – objetivos voltados à promoção de atividades e finalidades de relevância pública e social;”

¹³ “Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a constituição de fundos patrimoniais com o objetivo de arrecadar, gerir e destinar doações de pessoas físicas e jurídicas privadas para programas, projetos e demais finalidades de interesse público. Parágrafo único. Os fundos patrimoniais constituídos nos termos desta Lei poderão apoiar instituições relacionadas à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação, à cultura, à saúde, ao meio ambiente, à assistência social, ao desporto, à segurança pública, aos direitos humanos e a demais finalidades de interesse público.

Art. 2º Para fins do disposto nesta Lei, consideram-se:

I – instituição apoiada: instituição pública ou privada sem fins lucrativos e os órgãos a ela vinculados dedicados à consecução de finalidades de interesse público e beneficiários de programas, projetos ou atividades financiados com recursos de fundo patrimonial;

II – organização gestora de fundo patrimonial: instituição privada sem fins lucrativos instituída na forma de associação ou de fundação privada com o intuito de atuar exclusivamente para um fundo na captação e na gestão das doações oriundas de pessoas físicas e jurídicas e do patrimônio constituído;

III – organização executora: instituição sem fins lucrativos ou organização internacional reconhecida e representada no País, que atua em parceria com instituições apoiadas e que é responsável pela execução dos programas, dos projetos e de demais finalidades de interesse público; (...)

Art. 3º A organização gestora de fundo patrimonial instituirá fundo patrimonial com a finalidade de constituir fonte de recursos de longo prazo para o fomento das instituições apoiadas e para a promoção de causas de interesse público, por meio de instrumentos de parceria e de execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público.”

Nossa proposta é usar como definição que “São consideradas instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social aquelas dedicadas à promoção dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e de iniciativas compreendidas nos artigos 3º, 5º, 6º e nas políticas sociais e ambientais do Título VIII, da Constituição da República.”

2.2 Organizações Assistenciais e Beneficentes de Entidades Religiosas:

Nesta mesma Reforma Tributária, a expressão “templos de qualquer culto” foi substituída pelas “entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes” no art. 150, VI, “b”.

Na previsão do artigo 155, § 1º, VII, CF, que se quer regulamentar foi incluída expressamente a menção às organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas.

Como dito acima, as organizações religiosas são entes com personalidade jurídica própria voltadas para uma doutrina de fé específica. Estas organizações religiosas podem constituir organizações assistenciais, voltadas para o amparo da comunidade, mas sem abandonar o caráter religioso. O Supremo Tribunal Federal já entendeu que organizações religiosas que prestem assistência social podem ter imunidade tributária, nos termos definidos pelo Recurso Extraordinário 630.790 (Tema 336). O STF entendeu que a filantropia exercida com base em preceitos religiosos não desvirtua a natureza assistencial das entidades.¹⁴

A Reforma Tributária explicita este entendimento, de modo a impedir novas discussões sobre a aplicação ou não da nova regra de não incidência tributária sobre as organizações assistenciais e beneficentes.

A definição das organizações assistenciais está na Lei nº 8.742/1993, que é a Lei Orgânica de Assistência Social (LOAS)¹⁵.

¹⁴ “diversas organizações religiosas oferecem assistência a um público verdadeiramente carente, que, muitas vezes, instala-se em localidades remotas, esquecidas pelo Poder Público e não alcançadas por outras entidades privadas” e, “desde que não haja discriminação entre os assistidos ou coação para que passem a aderir aos preceitos religiosos em troca de terem suas necessidades atendidas, essas instituições se enquadram no art. 203 da Constituição”. RE 630790,2022.

¹⁵ Art. 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas sem fins lucrativos que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de direitos.

No caso das organizações beneficentes, o antecedente da expressão na Constituição está no art. 195 §7º¹⁶, regulamentado pela Lei Complementar 187/2021, que traz uma definição¹⁷, aplicável exclusivamente para a imunidade mencionada no referido artigo.

A própria EC 132 já pacificou que para a imunidade do IBS e CBS não é necessário seguir o disposto na lei complementar que regulamenta o 195, § 7º¹⁸, ou seja, não é necessário ter a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social nos termos da Lei Complementar 187/2021.

Nesse sentido, entendemos que a regulamentação da não incidência do ITCMD não deve invocar qualquer tipo de certificação ou conceituar as organizações assistenciais e beneficentes, já tratadas na legislação vigente e contidas entre as “instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social”, mas sim seguir a exemplo de legislação tributária já existente qual seja o controle monitoramento através da utilização de obrigação acessória auto declaratória.

2.3 Institutos Científicos e Tecnológicos:

Outra expressão trazida para a Constituição Federal de forma expressa no art. 155, §1º, VII, para evitar discussões futuras, foram os “institutos científicos e tecnológicos” (ICTs). A

§ 1º São de atendimento aquelas entidades que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços, executam programas ou projetos e concedem benefícios de prestação social básica ou especial, dirigidos às famílias e indivíduos em situações de vulnerabilidade ou risco social e pessoal, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), de que tratam os incisos I e II do art. 18.

§ 2º São de assessoramento aquelas que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços e executam programas ou projetos voltados prioritariamente para o fortalecimento dos movimentos sociais e das organizações de usuários, formação e capacitação de lideranças, dirigidos ao público da política de assistência social, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do CNAS, de que tratam os incisos I e II do art. 18.

§ 3º São de defesa e garantia de direitos aquelas que, de forma continuada, permanente e planejada, prestam serviços e executam programas e projetos voltados prioritariamente para a defesa e efetivação dos direitos socioassistenciais, construção de novos direitos, promoção da cidadania, enfrentamento das desigualdades sociais, articulação com órgãos públicos de defesa de direitos, dirigidos ao público da política de assistência social, nos termos desta Lei, e respeitadas as deliberações do CNAS, de que tratam os incisos I e II do art. 18.

¹⁶ “Art. 195 (...) § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

¹⁷ “Art. 2º Entidade beneficente, para os fins de cumprimento desta Lei Complementar, é a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que presta serviço nas áreas de assistência social, de saúde e de educação, assim certificada na forma desta Lei Complementar.”

¹⁸ “Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a: (...) Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.”

EC 132/2023 previu, ainda, que os serviços prestados pelas ICTs sem fins lucrativos foram abrangidos pela hipótese de redução em 100% das alíquotas do IBS e da CBS, na regulamentação da lei complementar.

Os ICTs foram inicialmente disciplinados no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 10.973/2004, considerada importante para o Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação (SNCTI), pois estabelece medidas de incentivo à inovação e à pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo, com vistas à capacitação tecnológica, ao alcance da autonomia tecnológica e ao desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional do País. Contudo, a norma previa como ICT apenas organismos públicos.

A Lei nº 13.243/2016 alterou nove leis, com destaque para a Lei nº 10.973/2004, e em conjunto com o Decreto nº 9.283/2018, formou o que se conhece como Marco Legal de CT&I, que trouxe mudanças significativas para o tema¹⁹.

A análise fática para reconhecimento da caracterização como ICT é realizada no momento da utilização de instrumentos da Lei e na participação das políticas públicas dela decorrentes, por meio da avaliação do histórico da ICT, de sua regularidade jurídica e dos termos de seu estatuto social.

Ademais, na Constituição, a expressão está contida no art. 207 e no 291-B²⁰.

¹⁹ “Art. 2º. (...) V - Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT): órgão ou entidade da administração pública direta ou indireta ou pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos legalmente constituída sob as leis brasileiras, com sede e foro no País, que inclua em sua missão institucional ou em seu objetivo social ou estatutário a pesquisa básica ou aplicada de caráter científico ou tecnológico ou o desenvolvimento de novos produtos, serviços ou processos”

²⁰ “Art. 207. As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.

§ 1º É facultado às universidades admitir professores, técnicos e cientistas estrangeiros, na forma da lei.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se às instituições de pesquisa científica e tecnológica.”

“Art. 219-B. O Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação (SNCTI) será organizado em regime de colaboração entre entes, tanto públicos quanto privados, com vistas a promover o desenvolvimento científico e tecnológico e a inovação.

§ 1º Lei federal disporá sobre as normas gerais do SNCTI.

§ 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios legislarão concorrentemente sobre suas peculiaridades.”

Neste sentido, para fins de regulamentação do ITCMD entendemos dispensável tratar também do conceito de institutos científicos e tecnológicos, seja porque ele já está conceituado na legislação vigente, seja porque ele está contido entre as “instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social”.

Para fins de regulamentação da redução da alíquota do IBS e da CBS, entendemos que também é dispensável tratar do conceito destes institutos, dado que já está conceituado na legislação vigente.

3. Condições para a não incidência do ITCMD, para a imunidade do IBS e CBS e para alíquotas reduzidas a instituições sem fins lucrativos

Como indicado no Capítulo 2, acima, a imunidade de impostos do art. 150 da Constituição Federal é regulamentada pelo CTN, que já tem ampla doutrina e jurisprudência do STF acerca de sua interpretação.

Os requisitos previstos nos artigos 9º e 14 do CTN são condizentes com as limitações que devem ser impostas às instituições sem fins lucrativos finalidade de relevância pública e social: impedindo que distribuam lucros (situação na qual estariam equiparadas às sociedades lucrativas); e exigindo que apliquem seus recursos integralmente em suas atividades e que essas sejam desenvolvidas em território nacional; bem como que mantenham escrituração contábil adequada.

Nesse sentido, há consenso sobre a pertinência de incorporação das atuais previsões normativas sobre o tema na regulamentação da EC 132, em nome dos princípios da economicidade, eficiência e segurança jurídica. Entendemos que é importante manter o alinhamento e a harmonia entre todas as normas que regulamentem a imunidade, a não incidência, a isenção e a redução de alíquotas em todas as etapas da reforma tributária em curso, aprimorando o texto legal para a atual realidade do País.

Nota-se apenas que, a despeito do intuito do legislador estar alinhado aos preceitos que devem reger as instituições, a redação do texto gera, em alguns casos, interpretações equivocadas sobre o limite de atuação das instituições, resultando em restrições indevidas e desproporcionais, além de insegurança jurídica, conforme indicado abaixo.

3.1 Não distribuição de qualquer parcela de patrimônio ou de rendas, a qualquer título e a remuneração de dirigentes

O racional do requisito de não distribuição de patrimônio ou renda se relaciona com a natureza não lucrativa das instituições, na medida em que sua razão de ser não é a de gerar lucro ou qualquer renda para os responsáveis por sua instituição e manutenção. Vale dizer que o intuito da criação de uma instituição sem fins lucrativos é o de promover unicamente seu objeto social, sem qualquer interesse lucrativo por trás – diferente do que ocorre com as sociedades.²¹

Nesse sentido, o requisito está alinhado aos objetivos e valores que devem ser priorizados na concessão das imunidades, uma vez que a garantia constitucional deve alcançar as iniciativas que têm por finalidade precípua o desenvolvimento do país, nos campos educacional, assistencial e de saúde, sem gerar qualquer benefício às pessoas físicas e jurídicas que eventualmente estejam capitaneando tais ações.

Ocorre que a redação tal como prevista atualmente têm gerado interpretações equivocadas em 2 aspectos: **(i)** na possibilidade de concessão de remuneração aos dirigentes atuantes nas organizações – permitida de forma bastante limitada pela atual legislação; e **(ii)** na possibilidade de concessão de remuneração variável aos empregados de tais instituições – medida extremamente necessária para reter talentos, para que coloquem seu capital intelectual a serviço das necessidades da sociedade brasileira, e para dinamizar suas atividades, além de ser um direito constitucional garantido a todos os empregados nos termos do art. 7º, XI do texto constitucional e depreendida pela Lei 10.101/2020 que define os parâmetros de produtividade, qualidade ou programa de metas, resultados e prazos para as instituições sem fins lucrativos.

Como sinalizado no Capítulo 1, acima, no que tange a remuneração de dirigentes, é fundamental assegurar às instituições sem fins lucrativos a prerrogativa de remunerá-los, sem que isso impeça ou prejudique a fruição das imunidades instituídas pela EC 132. Afinal, a ausência de finalidade lucrativa se traduz na impossibilidade de distribuir patrimônio ou rendas, não na de remunerar dirigentes como contraprestação pelos serviços efetivamente prestados à instituição.

²¹ "A expressão constitucional sem fins lucrativos refere-se à finalidade da instituição e não ao eventual superávit obtido por entidade que não tenha por fim o lucro: a finalidade é relevante e o superávit não" ÁVILA, René Bergmann. Lei 9.532/97 comentada e anotada. Porto Alegre: Síntese, 1998, nota 90, p. 97.

Na prática, como saber se o valor pago a dirigentes não consubstancia verdadeira distribuição disfarçada de patrimônio ou rendas? A resposta é simples: o valor deve ser compatível com aquele praticado pelo mercado para cargos de natureza semelhante - entendendo-se por mercado o campo composto por outras instituições privadas sem fins lucrativos com receita bruta anual similar ou inferior e que atuam na mesma região. Observado esse limite, o pagamento assume inequívoco caráter contraprestacional, configurando remuneração.

Cabe destacar que esse referencial – valores de mercado – já é adotado pela legislação tributária em algumas situações. Por exemplo, a Lei nº 9.532/1997 permite que instituições que desfrutam de imunidade a impostos remunerem dirigentes que atuem efetivamente na gestão executiva, “respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado” (art. 12, § 2º, “a”).

Não há razão, porém, para restringir essa prerrogativa apenas aos dirigentes executivos. Integrantes de Conselhos de Administração, Conselhos Curadores, Conselhos Deliberativos ou análogos também devem poder ser remunerados, pois igualmente possuem responsabilidades como administradores. Conselheiros de empresas estatais, por exemplo, podem ser remunerados. O que justificaria privar as instituições sem fins lucrativos dessa possibilidade?

Neste sentido, para fins de regulamentação do ITCMD, do IBS e CBS, sugerimos o seguinte requisito: “ter finalidade não lucrativa e destinar integralmente o superávit ou resultado positivo à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, de forma direta ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva, sem que haja qualquer distribuição de seu patrimônio aos associados, instituidores e mantenedores, o que não impede a remuneração e contraprestação a seus dirigentes e empregados que atuem no desenvolvimento de suas finalidades institucionais”

3.2 Aplicação integral dos seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais

O requisito de aplicação dos recursos integralmente na manutenção dos seus objetivos institucionais decorre da intenção do legislador de exigir que as atividades das

instituições sem fins lucrativos sejam desenvolvidas no Brasil, a fim de que o benefício social gerado por sua atuação seja revertido à própria sociedade brasileira.

De fato, o racional da imposição desta condição teve por intuito fomentar o desenvolvimento de atividades no Brasil e os benefícios da atuação das instituições sem fins lucrativos, impulsionadas pela concessão da imunidade devem, sim, ser verificados no Brasil.

No entanto, como abordado na Seção 1.5, o protagonismo internacional das organizações da sociedade civil contribui para os objetivos da política externa do país e está alinhado com o princípio de “cooperação entre os povos para o progresso da humanidade” do atual regime constitucional.

Num mundo globalizado, considerando o desenvolvimento do terceiro setor e do surgimento de novas formas de atuação, passou a ser comum o estabelecimento de parcerias com organizações estrangeiras que, apesar de localizadas no exterior, geram projetos e impactos no Brasil, fortalecendo e estimulando atividades no país. Ademais, muitas organizações potencializariam suas atividades por meio da realização de ações envolvendo o exterior, tal como: apoiando a realização de treinamentos no exterior, contratando serviços de prestadores especializados localizados fora do território nacional, promovendo ações de alcance internacional (viabilizadas por meio de tecnologia), exportando tecnologias sociais e fortalecendo laços estratégicos com parceiros estrangeiros – que certamente geraram retorno positivo à sociedade brasileira e mostram o protagonismo internacional do País.

Há ainda instituições sem fins lucrativos, titulares de fundos patrimoniais ou de reserva expressivos, que aplicam parte de seu patrimônio em carteiras ou fundos no exterior, com o objeto de aumentar sua rentabilidade, como forma de garantir sua sustentabilidade financeira para o desenvolvimento de sua finalidade de relevância pública e social para a sociedade brasileira.

Neste sentido, para fins de regulamentação do ITCMD, do IBS e CBS, sugerimos o seguinte requisito: “Aplicar integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais, cujos resultados devem ser observados no País.”

3.3 Manutenção de escrituração contábil e obrigações acessórias

Independentemente do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, a boa prática do terceiro setor incentiva o dever de transparência para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social através da publicação de relatórios de atividades e demonstrações financeiras em seus sites e redes sociais, como medida de prestação de contas à sociedade, parceiros e doadores.

Em que pese o enorme potencial de crescimento do setor e da cultura da filantropia, o sistema tributário nacional sempre foi um obstáculo para essa expansão, tanto por tributar atos filantrópicos, tratando igualmente pessoas jurídicas com e sem fins lucrativos, quanto por burocratizar o exercício da imunidade e das isenções tributárias por essas instituições, ao exigir o cumprimento de uma série de requisitos e obrigações além daqueles previstos no artigo 14 do CTN.

O atual momento da reforma tributária, que iniciará a fase infraconstitucional, portanto, é o momento ideal para retomada das discussões em torno desse tema e proposição de melhorias na legislação que permitam que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exerçam o seu dever de fiscalização e, ao mesmo tempo, considerem as especificidades das instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social e não as onere.

Conforme colocado na Seção 1.3, a nova redação do §3º do artigo 145, introduzido pela Emenda Constitucional 132, previu que *“o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”*.

Diante desse contexto e, em atenção aos princípios da simplicidade, da cooperação, da igualdade e da isonomia tributária (*arts. 5º e 150, II, CF*), são apresentadas, a seguir, normas e sistemas atualmente vigentes no ordenamento jurídico brasileiro, que reúnem elementos básicos para o exercício do dever de fiscalização pela administração tributária, e, ao mesmo tempo, não inovam nem criam obrigações tributárias acessórias onerosas ou embaraçosas às instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social.

Importante destacar que o STF já consolidou o entendimento de que cabe ao Estado provar irregularidades e não às instituições provarem o cumprimento de requisitos²².

Atualmente, tais instituições já se submetem a controles eficazes da Administração Pública, por meio, por exemplo, da manutenção de sua escrituração contábil no Sistema Público de Escrituração Digital (“SPED”), em diversos de seus módulos (ECF²³, ECD²⁴, EFD-Contribuições²⁵, EFD-Reinf²⁶, eSocial²⁷, DCTF²⁸), comprando e vendendo serviços pelos módulos NFe e NFS-e.

Outro exemplo é a Declaração de Operações Liquidadas com Moeda em Espécie (“DME”), cuja entrega pelas instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social é obrigatória na hipótese de recebimento de doações de valores em espécie cuja soma seja igual ou superior a R\$30.000,00, ou o equivalente em outra moeda, de um mesmo doador²⁹. As doações realizadas por meio de operações bancárias também são fiscalizadas, e submetem-se às normas de controle financeiro e prevenção de lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo, editadas pelo Conselho de Controle de Atividades Financeiras.

As transações imobiliárias, ainda que de doações, também são fiscalizadas pela Administração Pública, que exige a entrega de Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias à Receita Federal³⁰.

²² O STF consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à administração tributária demonstrar a eventual trestinação do bem gravado pela imunidade. [ARE 800.395 AgR, rel. min. Roberto Barroso, j. 28-10-2014, 1ª T, DJE de 14-11-2014.]

A vedação à instituição de impostos sobre o patrimônio e a renda das entidades reconhecidas de assistência social que estejam vinculadas às suas finalidades essenciais é uma garantia constitucional. Por seu turno, existe a presunção de que o imóvel da entidade assistencial esteja afetado a destinação compatível com seus objetivos e finalidades institucionais. O afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária.

[AI 746.263 AgR-ED, rel. min. Dias Toffoli, j. 12-11-2013, 1ª T, DJE de 16-12-2013.]

Vide AI 579.096 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 17-5-2011, 2ª T, DJE de 3-6-2011

²³ Art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 2.004/2021

²⁴ Art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 2.003/2021, com exceção às pessoas jurídicas imunes e isentas que auferiram, no ano-calendário, receitas, doações, incentivos, subvenções, contribuições, auxílios, convênios e ingressos assemelhados cuja soma seja inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) ou ao valor proporcional ao período a que se refere a escrituração contábil

²⁵ Art. 4º, §3º da Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012, com obrigatoriedade para as pessoas jurídicas imunes e isentas do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), cuja soma dos valores mensais das contribuições apuradas, objeto de escrituração nos termos desta Instrução Normativa, seja superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

²⁶ Art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 2.043/2021

²⁷ Art. 25 e Título III, Capítulo V da Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022

²⁸ Art. 3º, I e Art. 19, § 3º da Instrução Normativa RFB nº 2.005/2021

²⁹ Arts. 1º e 4º da Instrução Normativa RFB 1.761/2017

³⁰ Instrução Normativa RFB nº 1.115/2010

O volume considerável de dados e informações já compartilhadas com a administração tributária, além das informações de acesso público, devem ser suficientes para munir o Fisco de elementos suficientes para o exercício do seu dever de fiscalização, em todas as esferas, e, conseqüentemente, afastar a necessidade da criação de novas regras e processos para coleta de dados disponíveis.

Assim, como a fiscalização do ITCMD cabe aos Estados e ao Distrito Federal, a Lei Complementar 199/2023³¹ permite o compartilhamento de dados fiscais e cadastrais pelas administrações tributárias, sempre que necessário para reduzir obrigações acessórias e aumentar a efetividade da fiscalização.

Ainda que parte dessas obrigações acessórias sejam alteradas, por conta da reforma tributária, é importante que os debates considerem a existência de bancos de dados fiscais e cadastrais e a possibilidade legal de compartilhamento desses dados entre os entes da Administração Pública, com incentivo à integração de todos os sistemas, legislações, regimes especiais, dispensas e sistemas fiscais eletrônicos existentes, e à simplificação e desoneração das obrigações tributárias acessórias.

A previsão de dispensa de apresentação de parte das obrigações acessórias, com base na receita das instituições sem fins lucrativos ou do montante do tributo a pagar, se mostra uma medida razoável de simplificação e de eficiência da atividade de fiscalização.

Assim, recomendamos que o exercício do direito à não incidência do ITCMD e à imunidade do IBS e da CBS independa de certificação ou de reconhecimento administrativo prévio nos Estados e Distrito Federal, através de autodeclaração no SPED da forma de tributação – que atualmente contempla os parâmetros de imune ou isenta e do tipo de instituição – Associação, Fundação, etc., o qual também registra a origem e aplicação dos recursos e a remuneração de dirigentes.

O dever de fiscalização deverá se dar mediante a avaliação das informações prestadas pela instituição sem fins lucrativos no SPED, cujos dados deverão ser compartilhados com as autoridades fazendárias dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar nº 199/2023, que poderão instaurar procedimento de fiscalização, nos termos do Título IV, Capítulo I do CTN, respeitado o direito do contraditório e da ampla defesa.

³¹ Arts. 1º e 2º da Lei Complementar 199/2023, que instituiu o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias.

Neste sentido, para fins de regulamentação do ITCMD, do IBS e CBS, sugerimos o seguinte requisito: “Manter escrituração de receitas e despesas revestidas de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. A imunidade/não incidência prevista neste artigo se dará mediante autodeclaração no Sistema Público de Escrituração Digital.”

3.4 Alíquotas reduzidas a instituições sem fins lucrativos

A EC 132 previu a redução de 100% ou de 60% da alíquota do IBS e da CBS, quando se tratar de alguns serviços e atividades, dentre os quais estão indicados alguns que são amplamente realizadas por instituições sem fins lucrativos de finalidade e relevância social, tais como:

- serviços de educação;
- serviços de saúde;
- produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;
- produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;
- dispositivos médicos;
- dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência;
- medicamentos;
- produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; e
- serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos, de que trata a Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004.

Por todas as razões já previstas neste documento, é importante que a lei complementar regulamentadora do IBS e CBS garanta que as instituições sem fins lucrativos de finalidade e relevância social usufruam do teto máximo da redução de alíquota, respeitadas as condições e obrigações acessórias indicadas para a imunidade na Seção anterior.

Neste sentido, entendemos que a regulamentação dessa redução de alíquota tenha a seguinte redação: “As instituições sem fins lucrativos que realizem operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e serviços sujeitos à alíquota reduzida, deverão atender tão somente ao disposto neste artigo (aplicável às instituições imunes) para fruir do benefício.”

Instituições signatárias desta proposta (em ordem alfabética)



Associação Brasileiras de Organizações Não Governamentais



GIFE – Grupo de Institutos, Fundações e Empresas



Instituto Arredondar





Assessoria jurídica



Flavia Oliveira, Juliana Furini, Ana Helena Teixeira e Enzo Cavalcante



Ana Carrenho, Rodrigo Nako, Raissa Cardoso



Eduardo Pannunzio



Priscila Pasqualin, Bruna Campos, Beatriz Izquierdo



Eduardo Szazi, Laís de Figueirêdo Lopes, Fernando Arruda