

## A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EM ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS (ONG's)

Bianca Vanin de Oliveira<sup>1</sup>  
Cristiane Pereira Borges<sup>1</sup>  
Daiane Machado de Oliveira<sup>1</sup>  
Suélen Teles Andreazza<sup>1</sup>  
Marcio Leandro Wildner<sup>2</sup>

**Resumo:** No Brasil há diversos setores que necessitam de muita atenção e o Estado não consegue dar a devida atenção a todos, são nessas situações em que as ONG's (Organizações Não Governamentais) passam a agir. Como uma forma de “reconhecimento” pelo auxílio prestado, o Estado concede a essas entidades a imunidade tributária, no qual ele está vedado de instituir impostos sobre operações realizadas por elas, sobre seus patrimônios e receitas, já que não há fato gerador para a cobrança desses tributos. Porém, para utilizar esse benefício as entidades devem seguir os requisitos dispostos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

**Palavras-chave:** ONG's. Imunidade Tributária. Terceiro Setor. Organizações Não Governamentais. Tributo.

### 1 INTRODUÇÃO

No Brasil há uma grande evidência de desigualdades sociais, vinda desde os tempos mais remotos. A diferença é que atualmente existem instituições que auxiliam o Estado a cumprir suas funções previstas em lei. Como toda instituição brasileira, as ONG'S (Organizações Não Governamentais), possuem obrigações a cumprir, inclusive tributárias, mas são de interesse público e não geram lucros, possuem alguns benefícios tributários concedidos pelo Estado. Porém, para usufruir destes benefícios é necessário cumprir requisitos determinados em lei.

O objetivo desta pesquisa é conhecer o terceiro setor, especialmente as ONG's, analisar os requisitos para garantir a imunidade tributária e as limitações das tributações que incidem sobre essas entidades, além de demonstrar quais tributos são incluídos nesse benefício. O terceiro setor é tão importante quanto o primeiro e segundo setores e também deve receber uma atenção especial, principalmente no que diz respeito às suas obrigações tributárias, isso justifica o tema pesquisado.

---

<sup>1</sup> Acadêmicos do Curso de Ciência Contábeis da FSG.

<sup>2</sup> Professor de Direito Tributário nos Cursos de Ciências Contábeis e Direito da FSG.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 O que são Organizações Não Governamentais (ONG's)?**

O sistema econômico brasileiro está dividido em três setores que auxiliam no movimento econômico do país e contribuem para o crescimento da sociedade. São eles: o primeiro setor, o segundo setor e o terceiro setor. O primeiro setor é representado pelo Estado e suas instituições têm como características a obtenção de recursos através de tributos, financiamentos e outras receitas. Os investimentos desses recursos devem ser aplicados na infraestrutura, no bem estar social e em outras funções que lhe são relevantes. O segundo setor é representado pelas empresas privadas que tem em sua natureza a função de obter lucros, vindos da própria atividade que realiza e essas receitas são investidas na própria empresa ou divididas entre os sócios.

O terceiro setor é composto pelas organizações sem fins lucrativos (ou seja, sua função não é gerar lucro, ao contrário do segundo setor). Os recursos são obtidos com sua própria atividade realizada ou através de doações e seus recursos devem ser investidos na melhoria da instituição, conforme o artigo 14º do Código Tributário Nacional (1966) explica: “[...] aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”.

Para criar uma instituição é necessário que seu instituidor faça uma escritura pública ou um testamento, com uma dotação especial de bens livres, explicando qual a sua finalidade e sua administração. Deve ser registrada em diversos órgãos federais, estaduais e municipais, tais como: Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas (para a obtenção do CNPJ), o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), Caixa Econômica Federal (FGTS), Prefeitura Municipal (alvará de funcionamento e cadastro de contribuintes), nos órgãos tributantes (para considerarem as atividades praticadas) e Ministério Público Estadual.

As entidades beneficentes têm algumas obrigações acessórias, como qualquer outra pessoa jurídica: preencher a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), informar o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) ao Ministério do Trabalho, possuir o Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS (SEFIP), o Guia de recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP) sempre em dia.

---

Como fazem parte do terceiro setor, têm como obrigações próprias: a entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DACON), da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e também a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF). É obrigatório também que os livros de escrituração contábil (Livro Razão, Livro Diário, Livro Inventário de Bens, Livro Inventário de Estoque e livros auxiliares) estejam preenchidos e guardados corretamente, conforme prazo estabelecido.

As ONG's são instituições sem fins lucrativos, voltadas à prestação de serviços educacionais, culturais ou de assistência social. Conforme Constituição Federal de 1988, artigo 203º explica:

A assistência social será prestada a quem dela necessitar independentemente de contribuição à seguridade social e tem por objetivos: a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; amparo as crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e a reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária [...]

Isso quer dizer que essas instituições auxiliam o Estado a cumprir as necessidades públicas, mas sem nenhum tipo de interesse financeiro. Por esse motivo, essas instituições gozam do benefício da Imunidade Tributária, ou seja, já que realizam atividades de interesse público e não são detentoras de capacidade contributiva, são excluídas da obrigação de pagar certos tributos.

## **2.2 O que é Imunidade Tributária?**

A Imunidade Tributária é forma de situação que não pode ser atingida, ou seja, a norma constitucional é vista por pessoal ou material, ao qual assegurada à instituição do tributo. O principal fundamento das imunidades está na relevância e na programação de valores em que a Constituição Federal atua em entidades filantrópicas como as ONG's.

Portanto, aos entes tributantes é vedado instituir impostos sobre ONG's, ou seja, não poderá ser cobrado imposto sobre as atividades dessa instituição. A Constituição Federal brasileira em seu artigo 150 dispõe:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado, a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônios, renda ou serviços uns dos outros, aos partidos políticos, inclusive suas

---

fundações das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos [...]

Segundo o autor Luciano Amaro, ao definir a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal, e dos municípios, a Constituição Federal confere a cada uma dessas pessoas o poder de instituir tributos, que serão exigíveis a vista da ocorrência concreta de determinadas situações, de pessoas em que se vincularem a essas mesmas situações. Assim, no exercício de sua competência pode a União instituir imposto sob a renda, exigindo esse tributo das pessoas que se vincularem a situações matéria descritas (renda).

A Constituição Federal determina que certas instituições, como as ONG's, são beneficiadas pela Imunidade Tributária. A Legislação Federal do Brasil na lei 9.532/1997, no artigo 12 prevê os seguintes termos aos requisitos de imunidades.

Para efeitos do disposto no artigo 150 inciso IV, alínea c, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para as quais houver sido instituída de educação e os coloque a disposição da população em geral, em caráter complementar as atividades do Estado, sem fins lucrativos [...].

Há ONG's que não atendem aos requisitos exigidos para a Imunidade Tributária, portanto deverão recorrer à Isenção. Segundo Amaro (2007), a Isenção atua em outro plano, qual seja o de exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exercendo esse poder, editando a lei instituidora do tributo, na forma que essa lei possa usar a técnica da isenção, e de excluir determinadas situações, que não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo.

Conforme Martuscelli (2000), a inexistência de relação obrigacional tributária, em virtude de isenção, não implica a revogação das regras veiculadoras de deveres formais. Portanto a Isenção é uma técnica utilizada na definição do campo de incidência. A técnica de Isenção tem virtudes simplificadoras por meio dela, as situações em que a natureza dos fatos, ou dos bens, ou em função do set de atividades, entre outros.

Pode se dizer que a Isenção não se revoga, sendo assim, pode-se revogar em lei veiculadora, ou anular-se em concessões. Há razões que podem fundamentar as características da situação, e as condições das pessoas, a razões fiscais, para que seja justificada a Isenção,

A Isenção atua em um sistema de par de normas, ou seja, em que uma regra e a outra são exceção. A Imunidade e a Isenção distinguem-se pelo plano em que atuam, a primeira

---

opera no plano de competência e a outra no plano de definição de incidência. No Código Tributário Nacional o artigo 111 está disposto das normas de Isenção: “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a suspensão do crédito tributário, outorga de isenção”.

O Código Tributário Nacional esclarece que algumas Isenções definidas pela lei, poderiam ter procedimento formal, de reconhecimento pela autoridade, ou seja, não poderia ser só isento, deveria provar perante a autoridade. Conforme o Código Tributário Nacional, no artigo 177 dispõe de lei em contrário, a isenção não é extensiva: “As taxas e as contribuições de melhoria, aos tributos instituídos posteriormente a sua concessão [...]”. Já no artigo 179, as isenções são reconhecidas pela autoridade:

A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão, tratando-se de tributo lançado por período certo do tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção [...]

O quadro abaixo demonstra diferença entre a Isenção e a Imunidade:

<b>IMUNIDADE</b>	<b>ISENÇÃO</b>
Constituição Federal	Legislação Infraconstitucional
Não pode ser revogada	Pode ser revogada
Não há o nascimento da obrigação tributária	A obrigação tributária nasce, mas há dispensa de pagamento.
Não há o direito de cobrar impostos.	Há o direito de cobrar, mas ele não é exercido.

### **2.3 Limitação da tributação incidente sobre as ONG's.**

O Código Tributário Nacional (CTN), no artigo 3º, conceitua o tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade

administrativa plenamente vinculada” e, no artigo 5º, diz que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. No que diz respeito às ONG’s, a tributação é diferenciada, pois há imunidade ou isenção tributária sobre alguns tributos e alíquotas menores sobre outros.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são vedados de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das ONG’s, desde que atendidos os requisitos da lei, como informa o artigo 150º da Constituição Federal de 1988. Os impostos abrangidos são: Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis ou Doação de Bens e Direitos (ITCD), Imposto Sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI), Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal, Interestadual e de Comunicação (ICMS) (desde que a entidade esteja prestando esses serviços).

As ONG’s são isentas do pagamento de contribuições sociais, pois entidades beneficentes de assistência social possuem esse benefício, como informa o inciso 7º do artigo 195º da Constituição Federal: “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Porém, só podem gozar desse benefício as entidades que possuam o título de Utilidade Pública Federal (Decreto nº 50.517/61) ou o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

As contribuições sociais abrangidas pela isenção são: Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição Previdenciária e Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS). Sobre essa última, as entidades sem fins lucrativos deverão recolher 1% sobre a folha de salários, conforme prevê a Lei 9.715/98.

Há, também, alguns tributos que não se enquadram na isenção e na imunidade, portanto, deverão ser cobrados normalmente. Esses tributos são: as contribuições de melhoria, as taxas, os empréstimos compulsórios, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de categorias profissionais e econômicas. A isenção destes tributos fica a critério da Unidade Federada que os instituir.

---

## **2.4 Requisitos que garantem a Imunidade Tributária em uma ONG.**

Para que as entidades gozem da imunidade, a lei complementar - que é o Código Tributário Nacional - estabelece os pressupostos constantes de seu artigo 14º:

[...] Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Assim, encontram-se três condições para que uma entidade usufrua de imunidade constitucional. A primeira condição é a não distribuição de lucros, ou seja, as entidades devem somente obter receitas destinadas à sua expansão e manutenção, não podendo dividir essas receitas a título de lucros, dividendos, aos seus fundadores, administradores ou mantenedores; a segunda condição é a proibição de remessa de receitas ao exterior (permite-se, porém, que a entidade na consecução dos seus objetivos sociais, importe, por exemplo, aparelhos, livros etc. desde que sejam utilizados exclusivamente no Brasil); a terceira condição exige que as entidades mantenham os livros de escrituração contábil em perfeita ordem e clareza, bem como a apresentação periódica de suas contas, extratos, balanços, etc.

A entidade que não cumprir os requisitos acima elencados poderá ter suspensa sua imunidade (Código Tributário Nacional, art. 14, parágrafo 1º), sanção dada através de processo judicial. De acordo com os requisitos anteriormente citados, o acesso à imunidade a tributos seria, em tese, bastante fácil: as associações sem fins lucrativos classificam-se perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda, mediante apresentação do estatuto devidamente registrado em cartório. Este cadastramento faz presumir o status de entidade imune, isto é, não alcançada por impostos nos âmbitos federal, estadual e municipal.

No entanto, na prática, devido à regulamentação que a União, os Estados e os Municípios têm dado aos impostos de sua competência, verifica-se que as entidades devem travar uma autêntica “batalha burocrática” para ser reconhecido o direito à imunidade que a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional asseguram com relativa facilidade. Assim, por exemplo, no âmbito da União, a legislação do Imposto de Renda impõe, além dos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, a vedação à remuneração de dirigentes. No âmbito de competência estadual ou municipal, a legislação, por vezes, condiciona a imunidade à obtenção do título de utilidade pública estadual ou municipal.

---

Trata-se de exigências inconstitucionais, pois a imunidade é um direito assegurado pela Constituição, às entidades sem fins lucrativos que observam os requisitos do Código Tributário Nacional, e não um favor ou uma concessão do ente tributante, que poderia restringi-lo de acordo com critérios mais ou menos arbitrários. Isto nos remete exatamente à distinção entre imunidade e isenção.

#### **2.4.1 O fim não lucrativo e a obtenção de lucro: distinção**

Segundo a Instrução Normativa nº 113/98 “considera-se entidade sem fins lucrativos aquela que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento de seus objetivos sociais”. Nota-se na redação um equívoco claro: não é o déficit ou superávit, o lucro ou o prejuízo, o que caracteriza a finalidade lucrativa, e sim a destinação ou aplicação do resultado financeiro. Uma entidade sem fins lucrativos pode e deve auferir receitas, e, se estas superarem as despesas, não de ser aplicadas em projetos da entidade, que pode contar com um fundo institucional destinado a tanto. O que a entidade não pode fazer é distribuir qualquer parcela de sua receita a título de lucro ou participação nos resultados a seus sócios. Nada impede, que a entidade preste serviços ou proceda, em determinadas circunstâncias, à venda de mercadorias. Essas atividades, porém, exigirão algumas providências de gênero fiscal.

### **3 METODOLOGIA**

O problema da pesquisa em questão indaga sobre os requisitos para garantir a imunidade nas instituições do terceiro setor. Para a resolução desse problema foi utilizado como processo metodológico uma pesquisa bibliográfica, baseada na Constituição Federal de 1988, no Código Tributário Nacional juntamente com bibliografias relacionadas ao problema de pesquisa, buscando obter informações pertinentes para o fechamento da questão abordada.



#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A iniciativa de o Estado conceder Imunidade Tributária às ONG's garante o auxílio prestado por elas através de atividades sociais, amparando os setores carentes da sociedade. Mas, assim como todas as instituições, ONG's devem seguir requisitos e cumprir obrigações, visando manter o benefício concedido. Uma entidade social não deve obter lucros, apenas receitas para sua própria manutenção e desenvolvimento de seus serviços; não deve remeter suas receitas a outros países e deve manter suas demonstrações contábeis e declarações sempre em dia, a fim de comprovar sua atividade sem fins lucrativos, não ocorrendo fato gerador de tributação.

#### 5 REFERÊNCIAS

ABDIR. **Terceiro setor- aspectos tributários e incentivos fiscais**. Disponível em: <[http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art\\_id=873&categoria=Terceiro%20Setor](http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=873&categoria=Terceiro%20Setor)>. Acesso em: 05 set. 2014.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

FISCOSOFT. **Terceiro setor tem várias obrigações contábeis e tributárias a serem cumpridas em 2013 e com SPED contábil**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/669q/terceiro-setor-tem-varias-obrigacoes-contabeis-e-tributarias-a-serem-cumpridas-em-2013-e-com-sped-contabil-roberto-rodrigues-de-morais>>. Acesso em: 05 set. 2014.

MARTUSCELLI, F. J. D. **Elementos do Direito Tributário**. 1. ed. Campinas: Mizuno, 2000.

PLANALTO. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 20 set. 2014

PLANALTO. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 20 set. 2014.

PROMENINO. **Os 3 Setores:** que diferença isso faz?. Disponível em:  
<[promenino.org.br/projetos/os-3-setores-que-diferenca-isso-faz](http://promenino.org.br/projetos/os-3-setores-que-diferenca-isso-faz)>. Acesso em: 23 set. 2014.

SANSANA, P. M. **Estudos sobre a imunidade e a isenção no terceiro setor.** Ponta Grossa: UEPG, 2006. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para obtenção do título de Bacharel em Direito, área de Direito Tributário, Universidade Estadual de Ponta Grossa, 2006.

SIGNIFICADOS. **Significado de Terceiro Setor.** Disponível em:  
<[www.significados.com.br/terceiro-setor/](http://www.significados.com.br/terceiro-setor/)>. Acesso em: 23 set. 2014.