



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

**Simplificação Tributária para o Terceiro Setor: Simples Social**

**Autora:** Raíra Alves da Cunha Cavalcanti  
**Orientador:** Prof. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva

Recife  
2020

**Raíra Alves da Cunha Cavalcanti**

**Simplificação Tributária para o Terceiro Setor: Simples Social**

Monografia apresentada para obter nota no componente curricular TCC3, requisito para obtenção do título de Bacharelado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco.

Orientador: Prof. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva

Recife

2020

*À Politiqué?*

## RESUMO

Esta monografia explora a possibilidade de extensão da Política Pública do Simples Nacional - restrita a micro e pequenas empresas e MEI - para o Terceiro Setor. Para atingir tal propósito, analisa-se, por meio da literatura, o estado da arte do Terceiro Setor no Brasil, da tributação no Brasil (em especial em relação aos custos de conformidade) e da política pública do Simples Nacional. A primeira parte discorre sobre as dificuldades enfrentadas pelo Terceiro Setor e sobre sua aproximação com o Segundo Setor. Em um segundo momento, é aprofundada a dificuldade tributária por meio do levantamento das obrigações principais e dos custos de conformidade relativos a organizações da sociedade civil. Em um terceiro momento é apresentada a Política do Simples Nacional. Conclui-se pela possibilidade de simplificação tributária para o Terceiro Setor não por mera extensão do Simples Nacional, mas pela criação do aqui denominado Simples Social.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário; Terceiro Setor; Simples Nacional.

## Sumário

Introdução.....	6
1. Terceiro Setor.....	8
2. Relevância, peso e custo da conformidade.....	11
2.1 Custo de conformidade no Segundo Setor.....	13
2.2 Custo de conformidade no Terceiro Setor.....	14
3. Política Pública do Simples.....	18
4. Simples Social.....	23
5. Considerações finais.....	26
Referências.....	28

## Introdução

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) realizou pesquisa em 2015 levantando dados do Terceiro Setor quanto aos custos de tributação e de certificação envolvidos nas atividades dele. Eles se mostraram demasiadamente altos, principalmente para as pequenas organizações (PESSOA, 2015).

Os referidos custos acabam sendo um obstáculo principalmente para o empreendedorismo - no caso, social. Porém, os empreendedores que são constitucionalmente beneficiados por meio de tratamento diferenciado são apenas os que trabalham no Segundo Setor. São preteridos, portanto, os que também enfrentam as vicissitudes do início de uma empreitada e que ademais cumprem com as especificidades de uma organização social.

A hibridização entre os Segundo e Terceiro Setor, denominada de Setor 2½ (dois e meio), porém, levanta questionamentos sobre as aproximações e as diferenças existentes entre os dois setores. É preciso, pois, levá-la em consideração na aplicação de políticas públicas que poderiam ser aproveitadas por ambos os setores.

Discutir a possibilidade de expansão da Política do Simples Nacional incorre em adentrar as matérias do Direito Tributário e do Direito Administrativo, bem como a Ciência Contábil e, de forma mais superficial, a Ciência Política, a fim de avaliar tal política pública, bem como qual efeito espera-se que produza.

No primeiro capítulo, pois, busca-se enumerar algumas das dificuldades organizacionais enfrentadas pelo Terceiro Setor. A ciência sobre tais dificuldades é fundamental para compreender os empecilhos próprios do setor para realizar suas atividades. Ademais, é apresentada a aproximação entre o Terceiro e Segundo Setor, o "Setor 2 ½", implicando que os desafios típicos de qualquer atividade empreendedora são somadas às dificuldades apresentadas inicialmente.

No capítulo seguinte, serão aprofundados os entraves tributários enfrentados pelas organizações da sociedade civil por meio do levantamento das obrigações principais e dos custos de conformidade que por elas devem ser adimplidos. Debateremos o alto custo destas obrigações e o quanto elas desincentivam a formalização de iniciativas sociais.

O terceiro capítulo trata propriamente da Política do Simples Nacional, de sua justificativa constitucional, seu desenvolvimento histórico e das suas principais

características. Traz também recentes avaliações sobre a qualidade do gasto tributário que essa política proporciona.

Por fim, considera-se a extensão da política do Simples Nacional ao Terceiro Setor por meio da criação do aqui denominado Simples Social, objetivando diminuir os entraves para o empreendedorismo social e a contribuição do Terceiro Setor para Governo e sociedade. Conclui-se pela necessidade de criação de uma simplificação tributária específica para o Terceiro Setor a fim de evitar as problemáticas enfrentadas pelo Simples Nacional.

A metodologia adotada é a análise teórica a partir de bibliografia majoritariamente nacional e alguns materiais estrangeiros. A abordagem será qualitativa. Nas considerações finais são apresentadas as limitações do trabalho.

O interesse pelo tema foi despertado pela minha experiência na Associação Politiquê?, associação privada sem fins lucrativos fundada em 2013 e formalizada em 2018. Ingressei na Politiquê? como voluntária da área de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) e em 2017 e 2019 passei a integrar a diretoria da ONG como responsável pelas demandas jurídicas e administrativas. Nesse meio tempo, deparei-me na prática com todas as dificuldades descritas ao longo do trabalho; espero, pois, com ele, deixar alguma contribuição para todos que empreendem no Terceiro Setor buscando profissionalismo, transparência e transformação social com seriedade e ética.

## 1. Terceiro Setor

Dada a amplitude que o termo “organizações da sociedade civil” pode vir a ter, no presente trabalho será usado o mesmo critério estabelecido na pesquisa do IPEA (PESSOA, 2015, p. 16 - 18). Assim, será considerada organização da sociedade civil sem fins lucrativos a organização existente no Cadastro Central de Empresas do IBGE (CEMPRE)<sup>1</sup> como entidade sem fins lucrativos, que atue em prol do interesse público<sup>2</sup> e que atenda simultaneamente a cinco critérios: (i) ser privada, isto é, não integrar o aparelho do Estado; (ii) não ter fins lucrativos, isto é, não distribuir eventuais excedentes e não possuir como razão primeira da existência a geração de lucros; (iii) ser institucionalizada, isto é, legalmente constituída; (iv) ser autoadministrada ou capaz de gerenciar suas próprias atividades; (v) ser voluntária, isto é, poder ser constituída livremente por qualquer grupo de pessoas e a atividade da associação ou fundação é livremente decidida pelos seus sócios ou fundadores.

As organizações da sociedade civil são elementos fundamentais na concretização do interesse público e, por prestarem serviços de interesse público, são consideradas entes de cooperação ou entidades paraestatais. Ademais, com sua pequena escala, flexibilidade e capacidade de canalizar a participação popular, as organizações privadas sem fins lucrativos estariam até melhor capacitadas para preencher esse espaço de instituições alternativas ao Estado (LESTER, 1998, p. 5).

Essa transferência de serviços e de recursos para o Terceiro Setor<sup>3</sup> é consequência do contexto socioeconômico e político brasileiro a partir da Constituição Federal de 1988, das políticas neoliberais iniciadas em 1990 e da Reforma do Estado. Esses fatores acabam por corroborar para a descentralização do poder, a participação popular e a maior exigência de eficácia, eficiência e efetividade na atuação do Estado (ARMANI, 1999, p. 1 e 2).

---

<sup>1</sup> Ou seja, a organizações formais, inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) da Secretaria da Receita Federal.

<sup>2</sup> Atuar em prol do interesse público, no trabalho, não significa cumprir com os requisitos previstos na Lei no 9.790/1999, Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Foram consideradas as áreas de atividades previstas na legislação, não o cumprimento dos requisitos previstos na legislação (PESSOA, 2015, p. 17).

<sup>3</sup> O primeiro setor é o Estado, o segundo setor são entes privados que buscam fins lucrativos – o mercado – e o terceiro setor são organizações privadas sem fins lucrativos prestadoras de serviços públicos (organizações da sociedade civil, conhecidas como organizações não-governamentais, as ONGs).

Para cumprir com tamanha expectativa e realizar sua atividade-fim, o Terceiro Setor conta com diversas formas de captação de recursos, tais como *crowdfunding*, parcerias governamentais, financiamentos privados e doações avulsas. Entretanto, depender da cultura de doação brasileira para a realização de projetos limita o potencial de trabalho das organizações. Como apontado na Pesquisa Doação Brasil (IDIS, 2015), 46% das pessoas doam em dinheiro institucionalmente, mas pouco menos de 11% dessas pessoas doam em maior frequência ou valor do que a média de doação.

Dessa forma, percebeu-se o quanto práticas comerciais (não como atividades-fim, mas como alternativa para captar recursos essenciais à existência da entidade) são fundamentais para o planejamento financeiro de organizações. Por meio dessa alternativa seriam cobertos, em especial, os custos voltados para despesas fixas de manutenção, dentre outros gastos normalmente não custeados por patrocinadores (LIMA, 2014, p. 57).

Esses gastos, denominados *overhead* ou simplesmente “taxa de administração”<sup>4</sup>, incluem desde despesas com o espaço de trabalho e custos notariais e registrais até o pagamento de empregados e prestadores de serviço. Apesar de fundamentais, tais gastos não são atrativos para doadores, uma vez que, para efeitos de *marketing*, não possuem relação direta com desenvolvimento de projetos, alcance do público-alvo e/ou realização da missão organizacional. Isso, acima de tudo, reflete-se na desvalorização dos profissionais da área.

Quando o Terceiro Setor pratica atividades comerciais sem fins lucrativos como atividade-meio, torna-se possível traçar o paralelo com empresas que incentivam o consumo consciente, o empreendedorismo social, a economia sustentável etc.. Essas empresas sociais<sup>5</sup>, que unem o *business* à filantropia, compõem o Setor 2 ½: o hibridismo entre Terceiro Setor e negócios de impacto social

---

<sup>4</sup> Em 2018, presidentes de dois Tribunais de Contas – estadual (TCE) e municipal (TCM) - discutiram sobre a possibilidade ou não de cobrança de taxa de administração por entidades sem fins lucrativos parceiras de entes políticos na gestão de unidades públicas de saúde no modelo de Organização Social. A discussão foi muito bem tratada em artigo de Josenir Teixeira, intitulado “A ojeriza à taxa de administração e a possibilidade de pagamento de custos indiretos das entidades sem fins lucrativos pelo poder público”, disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/josenir-teixeira/a-ojeriza-a-taxa-de-administracao-e-a-possibilidade-de-pagamento-de-custos-indiretos-das-entidades-sem-fins-lucrativos-pelo-poder-publico>>

<sup>5</sup> Existem diversas conceituações de empresas sociais. O termo ganhou bastante notoriedade com Muhammad Yunus, laureado com o nobel da Paz em 2006 por conta da estruturação do seu banco como um negócio social, ou seja, um negócio com a única missão de solucionar um problema social de forma autossustentável financeiramente e não distribuindo dividendos.

do Segundo Setor. Na prática, ambos possuem entre si gerenciamento que busca a autossustentabilidade e possui diversas (ou totais) semelhanças.

Ainda assim, há uma grande diferença entre o Segundo e o Terceiro Setor; este último pode gozar de imunidade<sup>6</sup> tributária, bem como de algumas isenções<sup>7</sup> próprias. Aliás, o rol de beneficiários da imunidade a impostos e contribuições sociais prevista é restrito às as entidades de educação, saúde e assistência social, o que faz com que outras organizações sem fins lucrativos que atuam em áreas de interesse público e estão estruturadas sob uma lógica de interesse público (mecanismos que promovam transparência e coíbam a cooptação da organização por interesses privados) não sejam desoneradas pelo Fisco<sup>8</sup>

De qualquer forma, ainda que haja a desoneração fiscal, até que seja cumprido todo o processo de certificação da organização do Terceiro Setor (descrito no próximo capítulo), as obrigações principais (o pagamento de tributo ou multa) e as obrigações acessórias (relativas a prestações de contas)<sup>9</sup> precisam ser pagas e cumpridas, respectivamente - ainda que o valor pago possa ser restituído de acordo com a súmula n. 612, do STJ<sup>10</sup>. Caso sejam exercidas atividades-meio, essas obrigações serão ainda maiores (como restará demonstrado no próximo capítulo).

Não suficiente a série de obrigações acessórias, a legislação, nessa área, é complexa e pouco conclusiva (como será detalhado no próximo capítulo). E, para além de ser essencial a elaboração regular das demonstrações contábeis e das prestações das contas para os órgãos públicos, é fundamental que essas demonstrações sejam usadas para a tomada de decisões e a obtenção de melhores resultados nas organizações. Somente assim os controles da gestão da organização social são

---

<sup>6</sup> Imunidade, grosso modo, é a vedação constitucional expressa ao poder de tributar. Ou seja, é a própria Constituição Federal de 1988 (CF/88) impedindo que sejam instituídos tributos sobre certos fatos, pessoas ou situações caso sejam cumpridos alguns requisitos. Para uma definição técnico-legal, vide o art. 150, VI, “c”, e o art. 195, §7º, ambos da CF/88.

<sup>7</sup> A isenção, em linhas gerais, é uma forma de exclusão do crédito tributário. Ou seja, é quando a lei dispensa o pagamento do tributo. Na imunidade há o impedimento de instituir tributo, enquanto na isenção, mesmo existindo o tributo, a lei abre mão da receita dele. Para uma definição técnico-legal, vide os arts. 175, I, e seguintes, do Código Tributário Nacional (CTN), a lei nº. 5.172/1966.

<sup>8</sup> Neste sentido, válido levar em consideração a sugestão de Emenda Constitucional que atualize a legislação a fim de contemplar as entidades pertencentes a um novo perfil de organizações da sociedade civil com benefícios fiscais maiores (PESSOA, 2015, p. 73 e 74).

<sup>9</sup> Para uma definição técnica-legal das obrigações principal e acessória, vide, respectivamente, os §§1º e 2º, art. 113, do Código Tributário Nacional (CTN), a lei nº. 5.172/1966.

<sup>10</sup> “O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade”. (Súmula 612, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/05/2018, DJe 14/05/2018)

otimizados, melhoram o aproveitamento dos recursos, apresentam com transparência as atividades desenvolvidas e buscam sustentabilidade econômica.

Porém, em uma pesquisa realizada por Machado (2011 *apud* CALEGARE; PEREIRA, 2011) que reviu os pareceres do Ministro da Previdência Social, verificou-se que 82% dos processos indeferidos na concessão ou renovação de Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social foram por contabilidades que não respeitaram os princípios contábeis, não demonstraram os gastos em assistência social e/ou tinham notas explicativas incompletas. Ou seja, para que as organizações cumpram com tais requisitos elas necessitam da supervisão de um contador, profissional que tem capacitação técnica adequada para atender todas as obrigações acessórias, garantir transparência e credibilidade das movimentações financeiras, bem como auxiliar os controles da gestão. Caso contrário, as organizações ficam sem orientação e sujeitas às penalidades impostas pela lei.

Contudo, os honorários cobrados pelos escritórios de contabilidade em relação aos serviços prestados a entidades são relativamente baixos, tornando o setor pouco rentável comparado a empresas do Segundo Setor. Além disso, encontra-se poucos escritórios especializados no mercado, resultando na insuficiência de profissionais que dominem a legislação específica do setor (OLIVEIRA, 2018, p. 52 e 53).

Em suma, além da dificuldade de levantamento de recursos que paguem profissionais, há a escassez de profissionais especializados e a insubstituibilidade desse profissional devido à alta e complexa demanda de prestação de contas para o governo, a própria organização e, não menos importante, a sociedade civil. Há todo um ciclo de retroalimentação de empecilhos para que o empreendedorismo social, no Terceiro Setor, possa se desenvolver sem entraves burocráticos.

## **2. Relevância, peso e custo da conformidade**

Como já dito, os custos arcados pelas organizações da sociedade civil, em matéria de Direito Tributário, são as obrigações - descritas nos §§1º e 2º, art. 113, do Código Tributário Nacional (CTN), a lei nº. 5.172/1966 - que precisam ser adimplidas. Elas são, em linhas gerais: (i) principais, o pagamento de tributo ou multa ou (ii) acessórias, relativas a prestações de contas. No presente trabalho, porém, para além

dos impostos e dos custos de distorção (que são as mudanças de comportamento da economia), analisaremos os “custos de conformidade tributária”.

Esses custos, na classificação de Cedric Sandford<sup>11</sup>, são os custos operacionais tributários, o sacrifício de recursos para atender às disposições legais - *compliance costs of taxation* (SANDFORD, 1989 *apud* BERTOLUCCI, 2002, p. 56)<sup>12</sup>. Eles representam não apenas os recursos utilizados para a satisfação de obrigações tributárias acessórias, mas também os despendidos em assuntos relacionados à tributação (GODWIN, 1978 *apud* KAZUO e NAKAO, 2012, p. 47).

Incluem-se na definição de custo de conformidade tributária o custo de (i) aquisição de conhecimento da legislação para satisfazer as determinações tributárias; (ii) apuração, cálculo e emissão das guias dos tributos; (iii) escrituração e conservação de livros e documentos; atendimento a fiscalização; (iv) pagamento de profissionais especializados em tributação e a remuneração de empregados que tratam de questões tributárias; bem como (v) outros gastos com pesquisas, treinamentos, entre outros (DA ROSA, *et al.*, 2015, p. 7). Este custo, por alguns, é visto como sinônimo de desperdício, visto que não é alocado à atividade produtiva e destina-se exclusivamente a cumprir determinações legais sem contrapartida em benefícios econômicos (BERTOLUCCI, 2002, p. 56).

Inicialmente comentar-se-á com mais detalhes sobre os custos de conformidade, os quais atingem a todos os setores. Nessa etapa, as informações utilizadas referem-se majoritariamente ao Segundo Setor, o que apenas reforça que, ainda que haja finalidades lucrativas, o adimplemento às obrigações é extremamente custoso e até mesmo excessivo para uma entidade.

Em seguida, discorrer-se-á sobre esses custos especificamente no Terceiro Setor. Nele, às escriturações e demonstrações habituais somam-se os custos relacionados a certificações que garantem imunidade ou isenção e à excessiva onerosidade em realizar atividades-meio.

---

<sup>11</sup> Ex-diretor da Universidade de Bath, no Reino Unido, é um dos principais pesquisadores dos Custos de Conformidade.

<sup>12</sup> Para Sandford, inclusive, só deveriam ser transferidos encargos e funções aos contribuintes se fosse claramente demonstrado que estes são mais eficientes que o Fisco. Ademais, essa transferência deveria ocorrer com a devida compensação (SANDFORD, 1989 *apud* BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002, p. 65)

## 2.1 Custo de conformidade no Segundo Setor

Os custos de conformidade dividem-se em três categorias: (i) custos monetários diretos - contratação de profissionais que realizem as atividades exigidas pelo Fisco; (ii) custos temporais - tempo usado no preenchimento de declarações e execução de cálculos de impostos - e; (iii) custos psicológicos - certas situações nas quais o Poder Público intima o contribuinte que, mesmo tendo cumprido as disposições tributárias, pode ficar em estado de ansiedade sem saber se, sem perceber, poderia ter errado em alguma das declarações feitas (SANDFORD, 1989 *apud* BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002, p. 57).

No Brasil, porém, em comparação a outros países, o dispêndio financeiro, temporal e psicológico é muito elevado. De acordo com o relatório *Doing Business* do Banco Mundial<sup>13</sup>, apurou-se que, em 2014, uma empresa padrão gastava em média 2.600 horas/ano para cumprir as obrigações tributárias básicas no Brasil. Em 2020, esse número baixou para 1.051 horas/ano. Ainda assim, na Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em 2020, o tempo despendido com a tarefa é de 158,8 horas/ano (10,5% do que é gasto no Brasil). Já no grupo América Latina e Caribe, o período destinado para fazer o pagamento dos tributos é de 317 horas/ano (21% das horas reservadas por empresários no Brasil)<sup>14</sup>.

Um dos fatores que acentua exacerbadamente o custo de conformidade brasileiro é o fato de que a regulamentação das obrigações acessórias não necessita de lei para ser instituída, ainda que precisem decorrer ou originar-se de uma lei<sup>15</sup>. Isso significa que órgãos administrativos não podem criar obrigações de fazer ou deixar de fazer algo no interesse da arrecadação ou fiscalização tributárias; porém as obrigações instrumentais podem ser criadas por normas infralegais editadas pela Administração Pública.

---

<sup>13</sup> O relatório *Doing Business 2020* pode ser acessado por meio do link: <<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>>.

<sup>14</sup> As informações comparativas foram extraídas da matéria de Arthur Cagliari para a Folha de São Paulo intitulada “Brasil é o país em que empresário gasta mais tempo para pagar imposto, diz Banco Mundial”, disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/10/brasil-e-o-pais-em-que-empresario-gasta-mais-tempo-para-pagar-imposto-diz-banco-mundial.shtml>>.

<sup>15</sup> O §2º, do art. 113, do Código Tributário Nacional (CTN), lei n. 5.172/1966, estabelece que “A obrigação acessória decorre da *legislação tributária* e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (grifo meu). Já o art. 96, da mesma lei, estabelece que “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os *decretos e as normas complementares* que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (grifo meu). Logo, obrigações acessórias podem ser regidas por normas complementares não instituídas pelo poder legislativo.

O resultado disso é uma complexa regulação tributária: segundo o Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias, em 2018 - no aniversário de 30 anos da promulgação da atual Constituição Federal de 1988 - foram editadas, em matéria tributária, 390.726 normas, mais de 1,92 normas tributárias por hora/dia útil. Cada norma, por sua vez, tem em média 3 mil palavras. E somente 4,13% das normas editadas no período não sofreu nenhuma alteração (IBPT, 2018).

Neste cenário, o próprio serviço de contabilidade fica prejudicado, já que as empresas contábeis trabalham mais voltadas ao Fisco, atendendo a legislação fiscal, trabalhista e previdenciária, e deixam de auxiliar na gestão empresarial. Em 2015, foi realizado um estudo de caso com uma empresa de serviços contábeis da região de Florianópolis que possuía aproximadamente 210 clientes. O estudo mostrou que aqueles prestadores de serviços contábeis focavam mais de 90% do seu tempo na preparação das informações para elaboração das obrigações acessórias, enquanto o tempo despendido para importação, elaboração, preenchimento, conferência e envio das obrigações acessórias era em torno de 4% (DA ROSA, *et al.*, 2015, p. 15).

Importante dizer que não é somente o contribuinte que é lesado, mas também o próprio ofício da Administração Pública. Para Geraldo Ataliba, a instabilidade das regras tributárias é “desastrosa” inclusive para os auditores fiscais. O erro, para ele, está na “superficialidade, facilidade, leveza, infantilidade com que se mudam as coisas neste país” (BATISTA Jr., 2000 *apud* ATALIBA, 1995).

Ademais, os custos de conformidade existentes são fortemente regressivos, penalizando muito mais empresas menores<sup>16</sup>. Em pesquisa realizada em 2002, o valor global dos custos das companhias abertas incidia em 0,32% sobre a receita bruta na média das empresas pesquisadas, mas, nas empresas menores, essa incidência aumentava para 1,66% (BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002, p. 56). Entretanto, esse cenário foi alterado para o Segundo Setor após a adoção da política pública do Simples (que será tratada no próximo capítulo).

## **2.2 Custo de conformidade no Terceiro Setor**

Essa alta demanda de custos atinge todos os contribuintes do sistema tributário brasileiro, desde pessoas naturais a pessoas jurídicas do Segundo e Terceiro Setor.

---

<sup>16</sup> “Isso não significa que, em termos absolutos, esses custos sejam maiores. O que ocorre é que o peso da conformidade tributária tende a ser regressivo em função do tamanho, com micro e pequenas empresas sujeitas a uma carga maior que as grandes empresas se tomados os valores como função da receita (OECD, 2015 *in* PESSÔA; PESSÔA, 2020, p. 35)

Como já dito, porém, no caso de algumas entidades sem fins lucrativos, a Constituição Federal prevê hipóteses de imunidade<sup>17</sup>. Diversas leis também preveem hipóteses de isenção<sup>18</sup>.

Em relação à imunidade, para que as organizações sociais dela se beneficiem, é necessário que cumpram os requisitos descritos no art. 14, incisos I, II e III, do Código Tributário Nacional (CTN), lei nº 5.172. Esses requisitos preveem imunidade para a organização da sociedade civil que: (i) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (ii) aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; (iii) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Para além desses requisitos, há outros complementares em leis ordinárias nos âmbitos federal, estaduais e municipais<sup>19</sup>. Similarmente, as isenções também se encontram em legislações esparsas nos três âmbitos.

Dentre os requisitos, figuram as certificações concedidas às organizações da sociedade civil para que seja reconhecido e declarado seu direito à imunidade e/ou isenção. Entretanto, somente no âmbito federal, existem quatro títulos e qualificações que podem ser requeridos e cada um exige o cumprimento de requisitos específicos: (i) Título de utilidade pública; (ii) Certificação das Entidades Benéficas de Assistência Social (CEBAS); (iii) Organização Social (OS); e (iv) Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Além disso, muitos Estados e Municípios concedem certificações semelhantes no âmbito local. A consequência disso é a dificuldade ao acesso das organizações da sociedade civil ao direito de usufruir plenamente da imunidade e/ou isenção.

Os problemas relativos a certificações podem ser agrupados em três grupos: (i) pluralidade de títulos - há vários títulos cuja obtenção depende de outros títulos outorgados em esferas distintas -, (ii) exigências para obtenção - as múltiplas certificações requerem, cada uma delas, um amplo conjunto de documentos,

---

<sup>17</sup> Como já explicado, grosso modo, é a vedação constitucional expressa ao poder de tributar.

<sup>18</sup> Novamente, a isenção, em linhas gerais, é uma forma de exclusão do crédito tributário.

<sup>19</sup> A doutrina questiona a constitucionalidade desses requisitos adicionais, ancorada principalmente na discussão sobre se caberia somente à lei complementar regular as limitações ao poder de tributar ou se estas poderiam ser instituídas por lei ordinária. De qualquer forma, desde o julgamento do ADI 1.802-MC, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 27-8-1998, Plenário, DJ de 13-2-2004, a constitucionalidade desses requisitos foi majoritariamente reconhecida na jurisprudência.

semelhantes ou, muitas vezes, idênticos, que precisam ser apresentados (e para tanto atualizados) inúmeras vezes - e (iii) tempo para a aquisição - o processo de concessão da maioria dos títulos é muito moroso e pode levar vários anos; não obstante, uma vez obtidas as certificações, elas precisam ser renovadas periodicamente, o que depende de uma prestação de contas para que a sua regularidade seja mantida (PESSOA, 2015, p. 66 e 67).

Ou seja, ainda que finalmente seja declarado o direito de imunidade e/ou isenção, as organizações da sociedade civil precisam constantemente renovar sua certificação. Sem contar que a concessão e renovação da certificação, realizadas em sua grande maioria pelos Ministérios (federal) e pelas Secretarias (Estados e Municípios) como uma função muito subsidiária desses órgãos, implicam que, em geral, eles estão despreparados, contam com poucos funcionários para a atividade e atuam de maneira estritamente burocrática (PESSOA, 2015, p. 87).

E, mesmo com as certificações, as organizações permanecem obrigadas a entregar declarações como: DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais); RAIS (Relação Anual de Informações Sociais) - obrigatória para todas as entidades que mantenham funcionários formais; DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - obrigatória quando ocorre desconto na fonte. Tais declarações requisitam o auxílio de um profissional de contabilidade.

Além disso, há as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucro: 1) balanço patrimonial; 2) Superávit ou Déficit; 3) Patrimônio Social; 4) fluxo de caixa (DFC) e; 5) notas explicativas (MACHADO, 2010 *apud* GOLSANVES; PARRÃO, 2017, p. 10 e 11).

Caso não sejam entregues as declarações e as demonstrações, aquilo que era obrigação acessória se converte em obrigação principal. Ou seja, há a incidência de penalidade, a necessidade de pagamento de multa relativa àquela demonstração ou declaração<sup>20</sup>. E, levando em consideração as dificuldades já mencionadas de autossustentabilidade relativa a uma organização da sociedade civil, é possível compreender o quanto custará arcar com uma penalidade tributária. Ademais, na transparência da organização, fica prejudicada a credibilidade da instituição; a

---

<sup>20</sup> Nos termos do §3º, art. 113, do Código Tributário Nacional (CTN), lei nº. 5.172/1966, "A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária".

confiança dos doadores na gestão é afetada negativamente com o relato de pagamento de penalidade tributária à Receita Federal.

Levando os fatores em consideração, torna-se possível visualizar a situação na qual se encontram, especificamente, as organizações que não são tão grandes, que possuem dificuldades de arrecadação de recurso e que têm entraves na contratação de profissionais contábeis especializados no Terceiro Setor. A falta de recursos e de uma estrutura administrativa organizada o suficiente impede a obtenção das certificações que fariam valer seu direito à imunidade e/ou isenção e que, de alguma forma, trariam alívio nos pesados custos de conformidade. Entretanto, mesmo com esses direitos reconhecidos, é requisitado um alto custo para que eles sejam mantidos. E, caso haja erro na declaração ou demonstração, há cobrança de multa.

Já quando a organização social busca realizar atividades-meio como fonte adicional de renda, o cenário ainda piora. Por não se encaixarem no conceito de empresa, apesar de serem, como já mencionado, gerenciadas de forma muito similar a um negócio social, tais organizações não são enquadradas nas hipóteses de simplificação tributária (que será detalhada no próximo capítulo) usufruída por microempresas, empresas de pequeno porte e Microempreendedor Individual (MEI).

Caso a organização da sociedade civil queira prestar um serviço, por exemplo, deverá, arcar com o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)<sup>21</sup> - dentre outros. Em Recife, não são exigidos outros requisitos além dos previstos no já referido art. 14 do CTN para gozo da imunidade ao ISS pelas instituições de educação e assistência social<sup>22</sup>. Para isso, entretanto, é necessário que haja a Inscrição Municipal. Na prática, para que a Inscrição Municipal seja concedida a entidades do Terceiro Setor, o processo de avaliação é muito mais demorado quando comparado com o do Segundo Setor<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> Regulado pela lei complementar n. 116/2003.

<sup>22</sup> Nos termos do Código Tributário Municipal de Recife, a lei n.º 15.563/1991, no art. 5º, inciso V, alínea “c”, §5º, ao Município é vedado instituir impostos sobre o patrimônio e os serviços das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos quando cumpridos três requisitos idênticos aos requisitos do art. 14 do CTN.

<sup>23</sup> Importante destacar que a diferença de prazos para avaliação de documentação que existe entre o Segundo e o Terceiro Setor não acontecem apenas no serviço público. Também no serviço privado o trâmite é mais demorado e muitas vezes o resultado é a negativa do pedido. Por exemplo, no processo de criação de conta bancária, a pesquisa realizada pela Associação Brasileira de Captadores de Recursos (ABCR) nos meses de setembro e outubro e novembro de 2016 descobriu que 1 em cada 6 organizações da sociedade civil não conseguiu abrir conta bancária nos últimos 12 meses (a pesquisa encontra-se disponível aqui <<https://captadores.org.br/2016/11/14/uma-em-cada-seis-organizacoes-nao-conseguiu-abrir-conta-bancaria-nos-ultimos-12-meses/>>).

Para que haja a circulação de mercadorias, por sua vez, um dos impostos que devem ser pagos é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)<sup>24</sup>. Porém, as informações sobre os requisitos para obtenção do reconhecimento da imunidade ao ICMS disponíveis nos sites dos Estados são muito precárias, e a dificuldade de encontrar informações já é por si só um entrave (PESSOA, 2015, p. 34). Em Pernambuco há poucas e bastante específicas hipóteses de isenção do ICMS para organizações da sociedade civil<sup>25</sup>.

Assim, por exemplo, uma pequena organização que venda três livros por mês terá que cumprir as mesmas obrigações acessórias que uma grande empresa. Porém, uma pequena empresa com finalidade de lucro e com receita de até R\$ 60 mil por ano não tem que cumprir com quase nenhuma dessas obrigações (PESSOA, 2015, p. 89). A realização da atividade-meio, portanto, ao invés de ser uma boa oportunidade de receita, acaba tornando-se um entrave para a atividade-fim das organizações da sociedade civil.

Por fim, também há no Brasil imposto que incide, a depender do valor, sobre doações<sup>26</sup>, o que por si gera discussões a respeito do incentivo ou desincentivo que o imposto pode ter para a filantropia. Apesar da devida menção, o presente trabalho não adentrará a discussão que este imposto envolve.

### 3. Política Pública do Simples

Os já mencionados benefícios gozados pelas micro e pequenas empresas (MPEs) e Microempreendedores Individuais (MEI) são fruto de uma política pública de simplificação tributária. Inicialmente<sup>27</sup>, essa política se justificava constitucionalmente

---

<sup>24</sup> Regulado pela lei complementar n. 87/1996.

<sup>25</sup> O decreto n. 14.876/1991 disciplina no art. 8º que “As isenções do imposto com relação às operações e prestações serão definidas em convênio homologado conforme o disposto em legislação específica”, e estabelece no art. 9º-A que “(...) fica concedido benefício fiscal de isenção do ICMS nas hipóteses e condições estabelecidas no Anexo 78 (...)”.

Já o decreto n. 43.901/2016 e seus anexos (o referido Anexo 78) preveem isenção atualmente no:

(i) art. 11, relativo à prestação de serviço de transporte para assistência a vítima de calamidade pública ou situação de emergência; e

(ii) art. 34, na situação de doação de produto alimentício considerado como perda entregue a “pessoa carente”.

<sup>26</sup> Imposto previsto no art. 155, I, da CF/1988, denominado Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) e em Pernambuco denominado de ICD.

<sup>27</sup> A descrição histórica da política do Simples pode ser encontrada com mais detalhes no artigo do deputado federal Luiz Carlos Haully intitulado “História do Simples Nacional” (HAULY, 2016 *in* CADERNOS FGV PROJETOS, 2016, p. 44 - 61).

somente nos arts. 170<sup>28</sup> e 179<sup>29</sup> da Constituição Federal (CF/1988), o que fez com que em 1994 fosse editada a Lei n. 8.864/1994, estabelecendo normas relativas ao tratamento diferenciado e simplificado para as MPEs nos campos administrativo, fiscal, previdenciário, trabalhista; creditício e de desenvolvimento empresarial, bem como instituindo uma escrituração simplificada.

Em novembro de 1996, foi editada a Medida Provisória n. 1.526/1996, posteriormente convertida na Lei n. 9.317/1996. A novidade trazida foi o regime do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), pelo qual era possível: (i) o pagamento unificado de alguns tributos<sup>30</sup> mediante a aplicação de percentual progressivo sobre a receita bruta da pessoa jurídica; (ii) uma única declaração anual; e (iii) a dispensa de escrituração contábil desde que a pessoa jurídica mantivesse o Livro Caixa e o Livro de Registro de Inventário.

Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003, foi alterado o art. 146<sup>31</sup> da CF/1988, adicionando uma justificativa constitucional ao tratamento diferenciado e favorecido para as MPEs e determinando que cabe à lei complementar definir regimes especiais ou simplificados.

Após a emenda, foi publicada a Lei Complementar n. 123/2006, pela qual foi instituído o novo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, substituindo o SIMPLES pelo “Simples Nacional”. A Lei Complementar n. 128/2008,

---

<sup>28</sup> O *caput* do art. 170, da CF/1988, trata dos princípios que devem ser seguidos pela ordem econômica, “fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa”, para “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. Um deles é o inciso IX, que garante “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”

<sup>29</sup> Assim, como o art. 170, o art. 179 da CF/1988 está localizado no capítulo dos princípios gerais da atividade econômica. Ele, por sua vez, estabelece que “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

<sup>30</sup> Os tributos eram (i) IRPJ, (ii) PIS; (iii) CSLL; (iv) COFINS; (v) IPI; e (vi) contribuição previdenciária patronal. O regime do SIMPLES poderia incluir o ICMS e o ISS, desde que o Estado ou o Município viesse a aderir a tal regime mediante convênio.

<sup>31</sup> O art. 146, da CF/1998, dita quais são as matérias que devem ser regidas por lei complementar. O inciso II determina que a lei complementar deve “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária” e a alínea “d” especifica a hipótese de “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”.

por sua vez, criou a figura do Microempreendedor Individual (MEI), incluindo o art. 18-A na Lei Complementar n. 123/2006.

Deve-se salientar que os referidos regimes não são obrigatórios: a escolha entre o Simples Nacional, o Lucro Real (Decreto nº. 3.000/1999 - algumas empresas são obrigadas a esse regime) e o Lucro Presumido (empresas não obrigadas ao Lucro Real e que não querem ou não podem aderir ao Simples) se dá com base em planejamento tributário.

Em termos gerais, o Simples Nacional permite o pagamento em uma guia única (Documento de Arrecadação do Simples Nacional, o “DAS”) dos tributos: PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, IPI, Contribuição Previdenciária Patronal (“CPP”), ICMS e ISS, os quais incidem sobre diferentes bases econômicas. Grosso modo, PIS e COFINS incidem sobre faturamento, ICMS sobre o valor agregado na venda de mercadorias e ISS sobre o preço da prestação de serviços, enquanto o IRPJ e a CSLL incidem sobre o lucro corporativo.

O montante a recolher é calculado por meio de alíquotas progressivas sobre o faturamento da empresa<sup>32</sup>. Essas alíquotas permitem que o contribuinte faça um único cálculo e efetue o recolhimento por meio do DAS, substituindo diversas declarações que seriam exigidas fora do regime nos níveis nacional, estadual e municipal. As empresas também ficam desobrigadas de manter escrituração contábil completa, mas devem manter certos registros simplificados exigidos pela legislação.

No regime do MEI, o contribuinte é isento de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IPI, e deve pagar um montante fixo mensal a título de contribuições previdenciárias, acrescido, ainda, de um montante fixo relativo a ICMS ou ISS. Para o MEI, o cumprimento de obrigações acessórias é ainda mais simplificado.

Posteriormente, foi editada a lei Complementar n. 155/2016, parte do programa “Crescer sem Medo”. Com o Simples Nacional, instaurou-se o problema de que as empresas tinham “medo de crescer” por ter que sair do Simples Nacional para o sistema tributário de lucro presumido, no qual os encargos fiscais são mais altos, com o receio de que “morreriam” com a transição. O programa, logo, objetivava combater o crescimento lateral, ou seja, a utilização de subterfúgios por parte do empreendedor

---

<sup>32</sup> Há regimes jurídicos distintos para as diferentes atividades descritas nos seis anexos da lei conforme se trate de atividade de comércio, indústria, locação de bens móveis e prestação de diversos tipos de serviço especificados na lei.

no sentido de mascarar o crescimento para não ser enquadrado em tributações mais onerosas (COSTA; SCHÖNTAG, 2016 *in* CADERNOS FGV PROJETOS, 2016, p. 74).

Ainda assim, o tratamento diferenciado certamente gerou benefícios para as MPEs. De acordo com o relatório “Os impactos do Simples Nacional” do SEBRAE, realizado em 2017<sup>33</sup>, para a maioria das empresas (pelo menos 67%), haveria uma forte consequência negativa para o seu negócio, caso o Simples acabasse: 29% fechariam o negócio, 20% iriam para a informalidade e 18% reduziriam suas atividades. Para 20% “a empresa continuaria como está” e 12% citaram “outras consequências” não especificadas anteriormente.

De 2007 a agosto de 2016, por exemplo, o Simples Nacional foi responsável por injetar R\$ 543 bilhões nos cofres públicos (PIMENTEL, 2016 *in* CADERNOS FGV PROJETOS, 2016, p. 27). Já entre outubro de 2006 e setembro de 2016, as MPEs geraram 10,9 milhões de novos empregos (AFONSO, 2016 *in* CADERNOS FGV PROJETOS, 2016, p. 36). Com o Simples Nacional, também, o Brasil multiplicou por mais de quatro o número de pequenos negócios regularizados, saltando de 2,5 milhões para 11,5 milhões, “contribuindo para formar um tecido empresarial consistente e consolidar o segmento como o maior distribuidor de renda e gerador de empregos no país” (QUICK, 2016 *in* CADERNOS FGV PROJETOS, 2016, p. 64). Ademais, antes da crise econômica, em 2014, o percentual de empreendedorismo por oportunidade alcançou o seu ponto máximo de 71% (MELLES, 2016 *in* CADERNOS FGV PROJETOS, 2016, p. 90).

Entretanto, para além da percepção social e de números absolutos, é necessário dispor de critérios mais transparentes, com explicações sobre a memória de cálculo e aspectos metodológicos, para que seja verdadeiramente avaliada a política pública de modo. Afinal, é fundamental avaliar se o referido formato de arrecadação compensa para os cofres públicos: quando estimados em perspectiva, os dados mostram uma redução de arrecadação (AFONSO, 2019, p. 22 e 23). Além disso, é preciso ratificar se a capacidade de inovação, de geração de empregos e a regressividade de custos relativos às MPEs de fato justificam a política da forma como ela ocorre atualmente (BERGNER; *et al.*, 2017 *apud* PESSÔA; PESSÔA, 2020, p. 99 - 101).

---

33 O relatório pode ser encontrado em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS\\_CHRONUS/bds/bds.nsf/37c9149d4523a683d0dca8090799fb78/\\$File/7760.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/37c9149d4523a683d0dca8090799fb78/$File/7760.pdf)>

Como visto, no Brasil, as justificativas para um tratamento diferenciado giram em torno do combate à informalidade e ao desemprego, o estímulo à inclusão previdenciária diferenciada, a regressividade dos custos de conformidade à tributação e a importância das MPEs para a inovação tecnológica. Também usa-se de justificativa um ideal de justiça que o tratamento favorecido asseguraria: “como os que estão em condições de desigualdade devem ser tratados desigualmente, isso supostamente se aplicaria também às empresas”. (PESSÔA; PESSÔA, 2020, p. 17)

Porém, a qualidade dos gastos tributários no Brasil relativos ao Simples conflita com a percepção pública positiva em relação à política pública adotada. Em resumo, pesquisas<sup>34</sup> apontam que o tamanho reduzido das empresas não está diretamente associado à capacidade de geração de emprego e nem de inovação, fazendo com que esses argumentos, afinal, não deem suporte à política de tratamento diferenciado.

Consequentemente, os dados nacionais e internacionais que relacionam geração de emprego e inovação às MPEs são, no mínimo, controversos e inconclusivos. Para que esses fatores sejam de fato avaliados, é importante levar em consideração se, em um tratamento diferenciado, (i) um investimento adicional em MPEs cria mais empregos do que um investimento equivalente em grandes empresas (BERGNER; *et al.*, 2017 *apud* PESSOA; PESSOA, 2020, p. 30); e se (ii) os benefícios decorrentes das inovações superam o montante da renúncia fiscal (PESSOA; PESSOA, 2020, p. 33).

Por outro lado, a regressividade dos custos acertadamente justifica um tratamento diferenciado<sup>35</sup> e, nesse sentido, o Simples Nacional tem no Brasil um papel positivo e relevante. Porém, visto que essa regressividade justifica um tratamento tributário mais favorecido para as micro e pequenas empresas, a questão que se coloca é se esse tratamento envolveria: (i) redução de carga tributária ou (ii) apenas simplificações nos controles administrativos e tributários. A teoria tem se inclinado fortemente para esta última hipótese por duas razões principais (PAES, 2014).

A primeira é que a solução envolve necessariamente redução de custos administrativos. Assim, controles mais simples, menos declarações ou redução da

---

<sup>34</sup> Nesse sentido, e AFONSO (2019) e a ampla revisão de literatura feita por BERGNER *et al.* (2017), apresentada e traduzida em PESSÔA; PESSÔA (2020).

<sup>35</sup> “Com relação aos custos de conformidade, no entanto, é efetivamente o tamanho que está na base da desvantagem das MPEs [micro e pequenas empresas]. É por serem menores que elas incorrerão em custos de conformidade proporcionalmente mais altos que aqueles em que incorrem as grandes empresas.” (PESSOA; PESSOA, 2020, p. 36)

frequência de entrega de informações pode facilitar a formalização de empresas, reduzir a evasão e encorajar o cumprimento voluntário de obrigações. A segunda razão é que uma redução de carga tributária aumenta a complexidade do sistema tributário, cria oportunidade de evasão fiscal e onera os cofres públicos para desonerar o contribuinte.

Logo, se o propósito do tratamento diferenciado for corrigir a maneira desproporcional com que os custos de conformidade atingem as MPEs, o tratamento diferenciado deve estar relacionado ao alívio dos custos de conformidade e não a regimes que impliquem alíquotas menores de tributo (BERGNER; *et al.*, 2017, p. 67).

#### **4. Simples Social**

Ainda que um pouco controversos, a política do Simples Nacional possui seus benefícios. As organizações da sociedade civil, porém, por não serem do Segundo Setor, não podem optar por esse regime. Assim, quando elas se propõem a realizar atividades-meio, pagam, muitas vezes, mais tributo sobre os serviços que prestam ou as mercadorias que eventualmente vendem do que empresas, apesar de não terem finalidade de lucro como as empresas têm<sup>36</sup>.

Ademais, mesmo que não cheguem a realizar atividades-meio, a regressividade dos custos de conformidade associada aos entraves para obtenção de certificações de benefício de imunidade e/ou isenção (descritas nos capítulos anteriores) terminam por dificultar em demasia o trabalho das organizações da sociedade civil, como extensivamente exposto nos capítulos anteriores.

A proposta de criação de um Simples Social, pois, pretende diminuir a carga tributária das organizações da sociedade civil, tal qual o fez o Simples Nacional para microempresas, pequenas empresas e MEI. Por meio do Simples Social, seria possível contribuir para a desburocratização (a simplificação dos procedimentos) no acesso às informações, obrigações e desonerações tributárias.

E, visto que os anexos da lei que regula a política do Simples Nacional estabelecem regimes diferentes conforme a atividade tratada, em tese nada impediria

---

<sup>36</sup> Como já mencionado, uma pequena organização que venda três livros por mês terá que cumprir as mesmas obrigações acessórias que uma grande empresa. Porém, uma pequena empresa com finalidade de lucro e com receita de até R\$ 60 mil por ano não tem que cumprir com quase nenhuma dessas obrigações (PESSOA, 2015, p. 89).

que fosse estabelecido, na mesma lei, um regime próprio para as organizações sociais (PESSOA, 2015, p.83).

Porém, como visto, posto a percepção pública positiva do Simples Nacional, a mera extensão dessa política às organizações da sociedade civil, ainda que viável pela aproximação entre Segundo e Terceiro Setor (visto a similaridade de gerenciamento observável pelo hibridismo do Setor 2 ½), não seria necessariamente o melhor caminho. Isso porque, de acordo com os recentes estudos sobre a avaliação do gasto do Simples Nacional, vê-se que é uma política pública que precisa de ajustes.

Ademais, a aplicação de um regime tributário diferenciado com base em alíquotas de acordo com o faturamento do empreendimento causa dois grandes problemas: (i) fraude ou planejamento tributário que não maximiza rendimentos, objetivando encaixar-se nos requisitos de definição de micro e pequeno empreendimento; e (ii) medo de que o crescimento da organização a impeça de gozar do tratamento diferenciado (vide a problemática que o programa “Crescer sem Medo” se prestou a resolver) (PESSOA, 2015, p. 86).

Logo, uma grande diferença entre o funcionamento do Simples Social e do Simples Nacional consistiria justamente no fato de que, no primeiro, a diminuição da carga tributária não se refletiria em menores alíquotas ou desoneração de obrigações principais - visto que muitas organizações da sociedade civil já são beneficiadas por imunidade e/ou isenção tributárias, nem mesmo arcando com tais custos. Isso já mitiga risco de repetição de problemáticas do Simples Nacional e a dificuldade operacional de estabelecimento de alíquotas diferenciadas.

No Simples Social (tendo por base o Documento de Arrecadação do Simples Nacional, “DAS” presente no Simples Nacional), a diminuição de custos se daria efetivamente nos custos de conformidade por meio de simplificação das obrigações acessórias, sem restrição a micro e pequenas organizações pelo estabelecimento de teto de receita. Assim, seriam beneficiadas não apenas as organizações menores (que são mais prejudicadas pela regressividade dos custos de conformidade), mas sim quaisquer organizações que pudessem redirecionar o tempo destinado à conformação tributária para efetivamente trabalhar em prol do seu objetivo social (visto que os custos são altos até mesmo para grandes empresas com finalidade lucrativa).

A simplificação das obrigações acessórias, como já ocorre no Simples Nacional, poderia contemplar: (i) guia de recolhimento único - Documento de Arrecadação do

Simplex Social, “DASS”; (ii) exigência de menor periodicidade na entrega das declarações; e/ou (iii) sistema acessível, intuitivo, unificado e sem grandes e constantes alterações regulatórias que possa ser preenchido com mais facilidade por profissionais de contabilidade.

Ademais, fundamental que o Simplex Social venha acompanhado da revisão de penalidades impostas pelo descumprimento de obrigações acessórias. Ainda que majoritariamente entendidas como mera obrigação administrativa, vem-se discutindo na doutrina e na jurisprudência a aplicação de princípios constitucionais e postulados de razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso no controle da imposição de obrigações acessórias<sup>37</sup>.

Importante frisar que a simplificação de obrigações acessórias não tem por objetivo diminuir a prestação de contas feitas pelo Terceiro Setor, mas sim em aumentar a qualidade das prestações de contas efetuadas. Inclusive, a simplificação das obrigações acessórias facilita também o trabalho do Fisco, evitando a complexidade de documentos que dificulta a efetiva fiscalização. Nesse sentido,

“simplificações bem pensadas podem beneficiar tanto os contribuintes como a administração e o seu sistema de fiscalização. (...) Uma racionalização e atualização dessas exigências reduziria os custos do contribuinte e da administração. (...) Os próprios auditores fiscais admitem ter grande dificuldade em acompanhar as constantes mudanças das regras.” (BATISTA Jr., 2000 apud UNAFISCO, 1999, p. 10).

Por fim, o Simplex Social também poderia abarcar simplificação do processo de certificação, visto que cada uma das três esferas (Municípios, Estados e União) possui processos próprios, diversos títulos de reconhecimento para as mais variadas finalidades e funcionários não especializados no Terceiro Setor.

---

<sup>37</sup> Nesse sentido há:

1) o artigo de LANNA, Jorge César Moreira. **As Obrigações Tributárias Acessórias À Luz Dos Princípios Constitucionais Da Proporcionalidade E Da Razoabilidade**, 2010, trabalhos técnicos, divisão jurídico. Disponível em: <[http://cnc.org.br/sites/default/files/arquivos/dj3dez2010\\_0.pdf](http://cnc.org.br/sites/default/files/arquivos/dj3dez2010_0.pdf)>.;

2) as teses de mestrado de:

(i) FERRAZO, Cristiano José. **Os limites de imposição de obrigações acessórias do direito tributário brasileiro**. UFRGS, 2006. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/8044/000566064.pdf?sequence=1>>;

(ii) CHAVES, Ellen Cristina. **Obrigações tributária acessórias: aspectos positivos e negativos de sua instituição**. USP, 2010. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp150867.pdf>>; e

(iii) TAVARES, Henrique Cunha. **Os limites para instituição de obrigações tributárias acessórias à luz do princípio da proporcionalidade e do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos**. FDV, 2013. Disponível em: <<http://191.252.194.60:8080/bitstream/fdv/241/1/HENRIQUE%20DA%20CUNHA%20TAVARES.pdf>>.

Desta banca participou o Prof. Dr. José Cabalta Nabais como avaliador.

A simplificação desse aspecto, portanto, poderia se dar por meio de algumas alternativas: (i) unificação da certificação de desoneração tributária; (ii) requisito, nos procedimentos de certificações estaduais e municipais, apenas de certificação federal, evitando duplicidade de documentos; (iii) criação de agência reguladora específica para fiscalização das organizações da sociedade civil; (iv) diminuição na quantidade de documentos referentes à renovação de certificações, facilitando a produtividade das organizações e a verificação do próprio Fisco.

## **5. Considerações finais**

Apesar da vasta literatura internacional e da mais recente literatura nacional apontar para políticas públicas para micro e pequenas empresas (MPEs) que não envolvam taxas diferenciadas, mas sim redução da regressividade dos custos de conformidade, ainda será necessário percorrer longo caminho para que o montante da renúncia do Simples Nacional seja considerado uma questão relevante no Brasil.

Os necessários ajustes que a política do Simples Nacional necessita, porém, não impede a inclusão de um novo anexo que preveja a simplificação tributária possível para organizações da sociedade civil com as devidas adequações.

Os problemas enfrentados pelo Terceiro Setor, bem como a sua proximidade do Segundo Setor, mostram o quanto algumas dificuldades tributárias são compartilhadas por ambos e o quanto a forma de gerenciamento de ambos pode ser similar, principalmente quando se trata do Setor 2 ½. Dessa forma, políticas públicas podem ser, sem maiores dificuldades, melhores aproveitadas entre um setor e outro nessas zonas de contato que eles possuem.

Porém, há entraves específicos do Terceiro Setor, que envolvem limitação de fontes de receita, alto custo de exercer atividades-meio, demasiada cobrança de prestação de contas para o Governo e a Sociedade, limitação de gastos com taxa de administração e/ou *overhead* incorrendo em desvalorização profissional, entre outros.

Para superar essas questões, é apresentada a proposta de simplificação tributária que, no presente trabalho, foi denominada Simples Social. Essa simplificação teria como grande característica a diminuição específica do custo de conformidade por meio da desburocratização de obrigações acessórias, bem como de certificações. Assim, a prestação de contas pode ser feita com melhor apuração pelas organizações, maximizando o aproveitamento dos seus profissionais de

contabilidade. Da mesma forma, o Fisco também pode ter maior qualidade na sua fiscalização, com documentos mais precisos, objetivos e sem duplicidade.

Apesar da sugestão de criação do Simples Social, reconhece-se as limitações do trabalho em não discorrer sobre o longo processo necessário na implementação dessa ideia, o qual envolve mudança legislativa (e até mesmo a necessidade de nova emenda constitucional). Ademais, as certificações ou documentações relativas às obrigações acessórias que podem ser unificadas enfrentam todo o processo que envolve a criação de programa de declaração e certificação. Não somente, mas também a mencionada criação de agência regulatória especializada, a revisão de valores de multa relativos ao descumprimento de obrigações acessórias e o controle constitucional das obrigações acessórias envolvem, cada um, uma série de alterações que somente podem ser efetivadas após grandes deliberações.

Importante ratificar a improbabilidade de aplicação imediata das medidas sugeridas neste trabalho. As expectativas do trabalho, porém, satisfazem-se na oportunidade de discutir a possibilidade de outro cenário para o Terceiro Setor, mostrando a viabilidade legal e a plausibilidade social e econômica de uma política pública devidamente avaliada com evidências positivas ao redor do mundo - a simplificação dos custos de conformidade compensado a regressividade do sistema.

Por isso, fundamental encerrar a presente pesquisa também com a sugestão de medidas que podem ser tomadas no agora, enquanto o cenário social se desenvolve e a discussão relativa a uma reforma tributária que simplifique o sistema (não somente para o Terceiro Setor, mas para todos os contribuintes) tenha andamento nos seus processos políticos e legais.

Dentre as sugestões práticas e imediatas, figuram (i) a aplicação mais favorável da legislação atual; (ii) desburocratização, por meio de normas infralegais, dos procedimentos de certificação e obtenção do reconhecimento da imunidade e isenção; (iii) observância às decisões dos Supremos Tribunais que promovam interpretações favoráveis ao Terceiro Setor<sup>38</sup> (PESSOA, 2015, p. 90).

Por fim, o trabalho não esgota todas as avaliações que devem ser consideradas na implementação de um Simples Social, mas busca mostrar o espaço que há para que outras pesquisas sejam desenvolvidas.

---

<sup>38</sup> Como, por exemplo, julgou o STF no Recurso Extraordinário (RE) de n. 636941, de repercussão geral reconhecida, considerando, por unanimidade dos votos, inconstitucional a cobrança do PIS das organizações da sociedade civil imunes.

## 5. Referências

AFONSO, José Roberto. Não é (o) Simples!. **Conjuntura Econômica**, janeiro, 2019. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rce/article/viewFile/79202/75774>>. Acesso em: 14 de outubro de 2020.

AMARAL, Gilberto; *et al.* **QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS NO BRASIL: 30 anos de CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-30-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>>. Acesso em: 3 de outubro de 2020.

ARMANI, Domingos. **Breve mapa do contexto das ONGs brasileiras**. Texto-síntese da pesquisa bibliográfica realizada no âmbito do Projeto Peydi (Planificación Estratégica y Desarrollo Institucional) no Brasil para ICCO (Holanda). Porto Alegre: Mimeo, 1999. Disponível em: <<https://domingosarmani.files.wordpress.com/2009/02/breve-mapa-contexto-ongs1.pdf>>. Acesso em: 19 de dezembro de 2018.

BATISTA Jr., Paulo Nogueira. **Fiscalização Tributária no Brasil: uma Perspectiva Macroeconômica**. São Paulo: IEA/USP, 2000. Disponível em: <<http://www.iea.usp.br/publicacoes/textos/batistajrfiscalizatributos.pdf>>. Acesso em: 21 de outubro de 2020.

BERGNER, Sören; BRAUTIGAM, Rainer; EVERS, Maria Theresia; SPENGLER, Christoph. **The use of SME tax incentives in the European Union**. Discussion Paper, n. 17-006, janeiro, 2017. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH. Disponível em: <<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp17006.pdf>>. Acesso em: 14 de outubro de 2020.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil**. 2001. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001. doi:10.11606/D.12.2001.tde-18042007-145400. Acesso em: 11 de maio de 2020.

BERTOLUCCI, Aldo V.; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto Custa Pagar Tributos?. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 29, maio/ago. 2002, p. 55 - 67. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34074/36806>>. Acesso em 3 de julho de 2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 de dezembro de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). **Diário Oficial da União**. Brasília, 1966. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 15 de dezembro de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil). **Diário Oficial da União**. Brasília, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm)>. Acesso em: 15 de dezembro de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o estatuto Nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte. **Diário Oficial União [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)>. Acesso em: 18 de dezembro de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014 (Marco Regulatório da Organizações da Sociedade Civil). **Diário Oficial União [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 31 jul. 2014 de 2014. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L13019.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13019.htm)>. Acesso em: 15 de dezembro de 2018.

CADERNOS FGV PROJETOS. **10 anos do Simples Nacional**. São Paulo: Faculdade Getúlio Vargas, a. 11, n. 29, ISSN 19844883, dez. 2016. Disponível em: <[https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18437/caderno\\_simples\\_nacional\\_bx29.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18437/caderno_simples_nacional_bx29.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em 24 de outubro de 2020.

CALEGARE, Leandra; PEREIRA, Bruno Augusto Diniz. **Auxílio da contabilidade na sustentabilidade econômica e financeira das Entidades do Terceiro Setor**. ATOS DO CONGRESSO INTERNACIONAL RESPONSABILIDADE E RECIPROCIDADE: VALORES SOCIAIS PARA UMA ECONOMIA SUSTENTÁVEL, v. 1, n. 1, 2012, p. 144 - 152. Disponível em: <<https://reciprocidade.emnuvens.com.br/rr/issue/view/1>>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2020.

DA ROSA, Priscila Alano; PETRI, Sérgio Murilo; PHILIPPI, Gustavo Trilha; Magalhães, Rubia Albers. 2015. **Custo de Conformidade Tributária em uma Empresa de Serviços Contábeis**. 6º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade. Disponível em <[http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso\\_internacional/anais/6CCF/92\\_15.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/92_15.pdf)>. Acesso em: 3 de julho de 2020.

Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social. **Brasil Giving Report 2020**. Disponível em: <[https://www.idis.org.br/wp-content/uploads/2020/07/CAF\\_BrazilGiving2020.pdf](https://www.idis.org.br/wp-content/uploads/2020/07/CAF_BrazilGiving2020.pdf)>. Acesso em: 1 de outubro de 2020.

\_\_\_\_\_. **Pesquisa Doação Brasil 2015**. Disponível em: <<https://www.idis.org.br/pesquisa-doacao-brasil/>>. Acesso em: 3 de outubro de 2020.

**Legislação sobre o terceiro setor** [recurso eletrônico]: dispositivos constitucionais, decretos-leis, leis, medidas provisórias e decretos federais sobre sociedade de utilidade pública e organização da sociedade civil de interesse público (OSCIP) / Câmara dos Deputados. – Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2016. – (Série legislação; n. 258). Disponível em:

<[http://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/30119/legislacao\\_terceiro\\_setor.pdf?sequence=1](http://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/30119/legislacao_terceiro_setor.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 18 de dezembro de 2018.

LIMA, Ana Cláudia P. Simões. **Social em foco**: ONGs – orientações legais e práticas. Instituto Carlos Lindenberg (org.). Vitória: A Gazeta, 2014. Disponível em: <[http://institutocarloslindenberg.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2014/12/Social-em-Foco\\_capa\\_\\_FINAL.pdf](http://institutocarloslindenberg.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2014/12/Social-em-Foco_capa__FINAL.pdf)>. Acesso em: 15 de dezembro de 2018.

MIYOSHI, Roberto Kazuo; NAKAO, Sílvio Hiroshi. RISCOS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO DE CASO NO ESTADO DE SÃO PAULO. **Revista de Contabilidade e Organizações**, vol. 6 n. 14, 2012, p. 46-76. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/45400/49012>>. Acesso em: 11 de maio de 2020.

OLIVEIRA, Douglas Luiz. **A PERCEPÇÃO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS QUANTO AOS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR**. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/6183/1/Douglas%20Luiz%20Souza%20de%20Oliveira.pdf>>. Acesso em: 26 de janeiro de 2020.

PESSOA, Leonel Cesarino (coord.). **A Tributação das Organizações da Sociedade Civil**: Condições de Possibilidade para um Simples Nacional / Ministério da Justiça, Secretaria de Assuntos Legislativos. Série Pensando o Direito, nº 53. Brasília: Ministério da Justiça, Secretaria de Assuntos Legislativos (SAL), IPEA, 2015. Disponível em: <[http://www.participa.br/articles/public/0011/4339/Leonel\\_53\\_finalizada\\_web.pdf](http://www.participa.br/articles/public/0011/4339/Leonel_53_finalizada_web.pdf)>. Acesso em: 19 de dezembro de 2018.

PESSÔA, Leonel Cesarino; PESSÔA, Samuel (org.). **Qualidade dos gastos tributários no Brasil**: o Simples Nacional. São Paulo: FGV Direito SP, 2020. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29399>>. Acesso em: 14 de outubro de 2020.

PAES, Nelson Leitão. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. **Nova Economia**, vol. 24, n. 3, Belo Horizonte, set/dez, 2014. Disponível em: <[https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-63512014000300541&script=sci\\_arttext&tlng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-63512014000300541&script=sci_arttext&tlng=pt)>. Acesso em: 14 de outubro de 2020.

RIBEIRO, Livia Maria de Pádua; TIMÓTEO, Adriana Conceição. **A Adoção dos Controles Internos em uma Organização do Terceiro Setor como Sustentabilidade Econômica: Um Estudo de Caso em uma Associação de Minas Gerais**. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2012v9n17p61/22269>>. Acesso em: 26 de fevereiro de 2020.

SALAMON, Lester. A emergência do terceiro setor - uma revolução associativa global. Tradução: Andrés Pablo Falconer e Alexandre Lucas Cukier. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 33, n. 1, p. 5, janeiro/março, 1998. Disponível em: <<http://files.wilson-barbosa-barueri.webnode.com.br/200000014->

1e2151e9f1/A%20emerg%C3%A7%C3%A3o%20do%20terceiro%20setor.pdf>. Acesso em: 18 de dezembro de 2018.

SALAMON, Lester; TOEPLER, Stefan. **The influence of the Legal Environment on the Development of the Nonprofit Sector**. Center for Civil Society Studies, Working Paper Series, n. 17, 2000. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/237310233\\_THE\\_INFLUENCE\\_OF\\_THE\\_LEGAL\\_ENVIRONMENT\\_ON\\_THE\\_DEVELOPMENT\\_OF\\_THE\\_NONPROFIT\\_SECTOR](https://www.researchgate.net/publication/237310233_THE_INFLUENCE_OF_THE_LEGAL_ENVIRONMENT_ON_THE_DEVELOPMENT_OF_THE_NONPROFIT_SECTOR)>. Acesso em 24 de outubro de 2020.

TUDE, João; RODRIGUES, Grace Kelly Marques. **Organizações Não Governamentais: Uma Discussão sobre suas Peculiaridades Organizacionais**. VI CONFERENCIA REGIONAL DE ISTR PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE. ISTR e CIAGS/UFBA (org.). 8 a 11 de novembro de 2007, Salvador, Brasil. Disponível em: <<http://www.lasociedadcivil.org/wp-content/uploads/2014/11/076.pdf>>. Acesso em: 15 de dezembro de 2018.