

AS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS E A PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS*

Maria do Socorro Costa Gomes**

RESUMO: As entidades sem fins lucrativos, denominadas de Terceiro Setor, desenvolvem atividades de relevante valor social, como forma de parceria do Estado. Gozam de imunidade tributária, relativamente a impostos, por força de previsão constitucional. A questão é saber se tais entidades podem proceder ao pagamento da participação nos resultados a seus empregados, sem que venham a ser penalizadas com a suspensão dessa benesse fiscal. A matéria tem seu grau de importância, em face da incerteza sobre as consequências decorrentes no âmbito tributário, caso venham essas entidades a adotar a participação nos resultados aos empregados. É matéria conflituosa para os órgãos encarregados da fiscalização tributária e não se tem notícia de já ter sido enfrentada pelos tribunais superiores. Para tanto, parte-se da análise de princípios inseridos no texto constitucional, da doutrina existente e da legislação infraconstitucional, para que se possa concluir por uma resposta em conformidade com o ordenamento jurídico.

PALAVRAS-CHAVE: Entidade sem fins lucrativos. Imunidade tributária. Participação nos resultados.

Introdução

As entidades sem fins lucrativos constituem um setor bastante promissor na economia nacional, sofrendo larga expansão nos últimos anos e se inserindo no contexto jurídico, social e econômico como um meio para a satisfação das necessidades sociais. Não visam a auferir lucro e atuam sem a burocracia das iniciativas governamentais.

Entre as causas que têm proporcionado o crescimento do Terceiro Setor, podemos elencar o crescimento das necessidades socioeconômicas; o crescimento dos serviços voluntários, com adesão crescente das classes alta e média a iniciativas sociais; uma maior atuação das instituições religiosas; e o envolvimento de empresas em nome da responsabilidade social.

As instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, para terem direito à imunidade tributária, de que trata o artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal (CF88), precisam atender aos requisitos da lei, não podendo distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; bem como devem aplicar integralmente os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

A dúvida exsurge sobre a possibilidade de as entidades sem fins lucrativos procederem ao pagamento da participação nos resultados a seus empregados, em conformidade com o que dispõe o artigo 7º, XI, da CF88; sem que, com isso, venham a ter a suspensão da imunidade tributária por parte da fiscalização tributária.

* Enviado em 30/1, aprovado em 6/3, aceito em 7/4/2014.

** Mestranda em Direito Político e Econômico - Universidade Presbiteriana Mackenzie; especialista em Direito Processual Tributário - UnB; auditora fiscal. Faculdade de Direito, Pós-Graduação. São Paulo, São Paulo, Brasil. E-mail: scgomes@terra.com.br.

1 Do benefício fiscal das entidades sem fins lucrativos

A imunidade tributária de que trata o artigo 150, VI, “c” da CF88 veda à União, estados, Distrito Federal e municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos (inclusive suas fundações); das entidades sindicais dos trabalhadores; e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, sendo um instituto constitucional limitador do poder do Estado de tributar.

A respeito das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, Melo preceitua:

Os serviços desenvolvidos pelas entidades beneficentes suplementam as atividades essenciais do Estado no que concerne à educação e assistência médica, hospitalar, farmacêutica, dentária, por ser notória a insuficiência do Executivo nas prestações de tais serviços. Tais atividades traduzem uma natural utilidade pública, razão pela qual as manifestações formais, oficiais, unilaterais por parte do Governo (federal, estadual e municipal), representam simples atos declaratórios, sem qualquer natureza constitutiva. (MELO, 1997, p. 98-99)

Para essas instituições, o benefício fiscal é de imunidade tributária, prevista no texto constitucional, em seu artigo 150, VI, “c”, devendo a regulamentação dessa imunidade ser feita mediante lei complementar, haja vista o disposto no artigo 146, II, da CF88, *in verbis*: “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; [...]”.

Daí o entendimento de Paulsen (2012, p. 233) no sentido de que o estabelecimento de condições materiais para o gozo da imunidade depende de lei complementar, aplicando-se o art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN).

Pode a lei ordinária disciplinar requisitos formais reguladores da constituição e funcionamento da entidade imune. Nesse sentido, o julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em sede do Recurso Extraordinário nº 93.770/RJ:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE

O artigo 19, III, “c”, da Constituição Federal não trata de isenção, mas de imunidade. A configuração desta está na Lei Maior. Os requisitos da lei ordinária, que o mencionado dispositivo manda observar, não dizem respeito aos lindes da imunidade, mas aquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune. Inaplicação do art-17 do Decreto-Lei nº 37/66. Recurso Extraordinário conhecido e provido. (BRASIL, 1981)

A respeito da espécie legislativa, Amaro ensina que:

A parte final da alínea c do inciso VI do art. 150 (“sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”) aplica-se apenas às instituições de educação e de assistência social, e não a todas as entidades mencionadas na alínea.

A lei a que se refere a alínea deve ser entendida não como lei ordinária, mas como lei complementar. Duas razões principais sustentam essa assertiva. Em primeiro lugar, tratando-se de “limitação do poder de tributar”, cabe à lei complementar a

função precípua de regular a matéria, “complementando” a disciplina constitucional (art. 146, II). Em segundo, a imunidade abrange um largo espectro de tributos, de competência de diferentes entes políticos; há de haver, portanto, norma uniforme, geral, que se aplique às diversas esferas de poder, o que, no campo tributário, também é assunto de lei complementar. (AMARO, 2008, p. 155-156)

O artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN) foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 e relaciona os requisitos exigidos para fruição da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c”, da CF88, quais sejam: a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; b) aplicarem integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Para as demais entidades sem fins lucrativos, que não atuem na área da educação e assistência social, o benefício fiscal não é a imunidade tributária, mas a isenção, concedida pela Lei nº 9.532/1997, merecendo transcrição os seguintes excertos:

Art. 12. [...]

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

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes,

ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 15. Consideram-se *isentas* as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º As instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º e dos arts. 13 e 14. (BRASIL, 1997, grifo nosso)

Importa destacar que o STF deferiu, parcialmente, em 27/8/1998, pedido de medida cautelar, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-3, para suspender, até a decisão final da ação, com efeitos *erga omnes*, a vigência do § 1º e a alínea “f” do § 2º, ambos do art. 12; e do art. 13, *caput*, e do art. 14, todos da Lei nº 9.532/1997, estando, atualmente, os autos dessa ação conclusos ao relator, desde 30/3/2010.

Os requisitos para a fruição da imunidade sobre impostos e da isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532/1997, concernente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, estão delineados nas alíneas “a” a “e”, “g” e “h” do § 2º do art. 12 da mesma lei, repetindo os ditames do artigo 14 do CTN e trazendo outros requisitos de caráter formal:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- g) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades.

Ressalte-se que, conforme o artigo 171 do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda -, a imunidade ora em estudo é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais das entidades, não abrangidos os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável pelas instituições de educação ou de assistência social.

3 Da participação nos resultados nas entidades sem fins lucrativos

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 7º, XI, prescreve:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei. (BRASIL, 1988)

Tal dispositivo constitucional é norma de eficácia limitada, tida como aquela que reclama a edição de legislação infraconstitucional para a plenitude dos seus efeitos.

Sobre as normas constitucionais de eficácia limitada, leciona Silva:

As normas constitucionais de eficácia limitada são aquelas que não receberam do constituinte normatividade suficiente para sua aplicação, o qual deixou ao legislador ordinário a tarefa de completar a regulamentação da matéria nelas traçada em princípio ou esquema. (SILVA, 2007, p. 125)

Não restam dúvidas sobre a classificação da norma constitucional de que trata o art. 7º, XI, da CF88 como norma de eficácia limitada. Nesse sentido entendeu o Supremo Tribunal Federal (STF) nos autos dos mandados de injunção (MI) nº 102, 288 e 426:

MI nº 102 (relator: ministro Carlos Velloso)
 CONSTITUCIONAL. MANDADO DE INJUNÇÃO COLETIVO. SINDICATO: LEGITIMIDADE ATIVA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS: CF, ART. 7º, XI.
 I. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal admite legitimidade ativa ad causam aos sindicatos para a instauração, em favor de seus membros ou associados, do mandado de injunção coletivo.
 II. Precedentes: MMII 20, 73, 342, 361 e 363.
 III. - Participação nos lucros da empresa: CF, art. 7º, XI: mandado de injunção prejudicado em face da superveniência de medida provisória disciplinando o art. 7º, XI, da CF. (BRASIL, 1998)

MI nº 288 (relator: ministro Celso de Mello)
 DESPACHO: Trata-se de mandado de injunção impetrado com a finalidade de viabilizar a implementação da norma constitucional que, inscrita no art. 7º, XI, primeira parte, da Constituição, confere aos trabalhadores o direito à participação nos lucros ou resultados da empresa. [...] O dever jurídico de editar a lei reclamada pelo texto da Carta Política é de ser atribuído, no caso, à União Federal, destinatária específica da imposição legiferante consubstanciada no art. 7º, XI, da Lei Fundamental, eis que compete a essa pessoa estatal - e somente a ela - dispor, normativamente, sobre o tema versado no presente mandado de injunção (CF, art. 22, I). [...]

Sendo esse o conteúdo possível da decisão injuncional, não há falar em medidas jurisdicionais que estabeleçam, desde logo, condições viabilizadoras da concreta participação dos trabalhadores nos lucros de suas empresas. De qualquer maneira, essa questão perde relevo ante a existência, agora, de regulamentação estatal editada com o específico objetivo de viabilizar a plena eficácia jurídico-normativa do preceito consubstanciado no art. 7º, XI, da Lei Fundamental da República, [...] A superveniência do ato normativo primário faltante - e expressamente reclamado pela Constituição como requisito essencial à plena eficácia jurídica do preceito em causa (CF, art. 7º, XI) - gera, na perspectiva das consequências de ordem processual que lhe são inerentes, *uma situação de prejudicialidade que afeta o próprio prosseguimento da presente ação injuncional. Sendo assim, e considerando os limites com que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem demarcado o âmbito de atuação do remédio constitucional do mandado de injunção (RTJ 135/1), tenho por prejudicado o presente writ.* (BRASIL, 1995a, grifo nosso)

MI nº 426 (relator: ministro Ilmar Galvão)

MANDADO DE INJUNÇÃO. ART. 7º, INC. XI, DA CF. SUPERVENIENTE IMPLEMENTAÇÃO DO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL

Tendo em vista a edição, superveniente ao ajuizamento do presente mandado de injunção, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que “dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e da outras providências”, verifica-se a perda de objeto da impetração. Mandado de injunção que se tem por prejudicado. (BRASIL, 1995b)

Os referidos mandados de injunção foram julgados prejudicados ante a edição da legislação específica reguladora do direito constitucional “à participação nos lucros ou resultados”, do que se infere o reconhecimento, por parte do STF, da natureza de norma constitucional de eficácia limitada do artigo 7º, XI, da Constituição Federal.

Para regulamentar a norma constitucional, foi editada a Lei nº 10.101/2000, tratando do tema. O referido diploma legal excluiu de sua incidência as entidades sem fins lucrativos que atendam aos requisitos enumerados nos itens “a” a “d” do § 3º do art. 2º, requisitos esses que repetem os mesmos delineados no § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/1997.

Na verdade, a exceção aberta pela Lei nº 10.101/2000 reforça a ideia de que as entidades sem fins lucrativos efetivamente estão impedidas de distribuir resultados, seja a que título for; sob pena de perderem sua natureza jurídica como tal, vindo a sofrer o ônus de uma tributação, como qualquer pessoa jurídica com fins lucrativos.

Corroborar a tese acima expendida julgado do Tribunal Superior do Trabalho, no Recurso Ordinário em Dissídio Coletivo (RO) nº 2012100-59.2009.5.02.0000, que decidiu, *in fine*, que as entidades sem fins lucrativos estão excluídas da medida que trata da participação nos lucros e resultados:

CLÁUSULA 47 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS:

AS EMPRESAS CONCEDERÃO ANUALMENTE AO PROFISSIONAL, RESSALVADOS AS SITUAÇÕES MAIS FAVORÁVEIS, PARTICIPAÇÃO NOS SEUS LUCROS E RESULTADOS, OU PRÊMIO NUNCA INFERIOR AO VALOR DA REMUNERAÇÃO TOTAL MENSAL RECEBIDA PELO EMPREGADO. [...]

Fica registrado que a alegação dos Sindicatos das Santas Casas de Misericórdia e Hospitais Filantrópicos das diversas regiões do Estado de São Paulo, no sentido de que *esta cláusula não lhes é aplicável, não merece prosperar, na medida em que*

estes suscitados não comprovaram que se tratam de entidades sem fins lucrativos que, cumulativamente: a) não distribuem resultados, ainda que indiretamente e a qualquer título, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas; b) apliquem integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no país; c) destinem o seu patrimônio a entidade e congêneres ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades e d) mantenham a escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos requisitos anteriores e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhes sejam aplicáveis (artigo 2º, § 3º, inciso II, letras “a” a “d”, da Lei 10.101/2000). (BRASIL, 2012, grifo nosso)

Nessa mesma linha de reflexão, cabe mencionar entendimento firmado pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 7ª Região Fiscal em Solução de Consulta nº 318, de 30/10/2006:

ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS - IMPLANTAÇÃO DE PLANO DE PARTICIPAÇÃO DE RESULTADOS

A implantação de um Plano de Participação de Resultados é medida incompatível com os princípios e requisitos estabelecidos na legislação de regência para fins de gozo da imunidade de que trata o artigo 150, inciso VI, letra “c” da Constituição Federal ou fruição da isenção do IRPJ e da CSLL prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, sendo, por conseguinte, razão suficiente para suspensão do respectivo benefício. (BRASIL, 2007)

A participação nos resultados é um direito social previsto na Constituição Federal (art. 7º, XI), e, portanto, não pode ser desrespeitada. Contudo, é de bom alvitre lembrar que a interpretação do texto constitucional não pode ser de modo absoluto. Muitas vezes, o exegeta depara-se com conflito de princípios e normas constitucionais, cuja solução deve ser buscada no sopesamento dos mesmos, considerando-se as variáveis presentes no caso concreto para atribuir peso a cada direito e avaliar qual deve prevalecer.

Reforçando tal reflexão, ressalta-se que o princípio da harmonização constitucional estabelece o alcance e os limites dos bens protegidos pelo Texto Maior, para que todos tenham a sua porção correta de eficácia, sem a prevalência de um interesse sobre o outro, de modo a evitar o aniquilamento de algum deles. O objetivo da aplicação desse princípio é proporcionar ao intérprete que este faça uma análise dos bens, interesses ou valores que estão em conflito e define os limites e a abrangência de cada um deles, de maneira coordenada e consentânea com o texto constitucional, sem que nenhum seja sacrificado em proveito do outro.

No capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, a CF88 (artigo 150, III, “c”) traz a imunidade tributária de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, para as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que atendidos os requisitos da lei.

Esses requisitos legais seriam os delineados no artigo 14 do CTN, como visto anteriormente. Ter-se-ia aqui instalado um conflito entre normas constitucionais. A solução da controvérsia indica o sopesamento das normas; e fica fácil concluir, até mesmo pelo que dispõe a legislação infraconstitucional, que instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que queiram desfrutar da imunidade tributária

efetivamente não podem distribuir resultados, seja a que título for, bem como devem aplicar integralmente os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais. Existe, então, a proibição de pagar a participação nos resultados a seus empregados, sob pena de suspensão do benefício fiscal.

Para as situações de isenção tributária, regidas por lei ordinária (Lei nº 9.532/1997), há de se fazer a mesma interpretação teleológica, qual seja: as entidades sem fins lucrativos, beneficiárias de isenção fiscal, não podem pagar participação nos resultados a seus empregados, sob pena de suspensão da benesse fiscal.

Na seara do Direito do Trabalho, existe corrente doutrinária sobre a natureza jurídica da participação nos lucros ou resultados, no sentido de ser um contrato de sociedade, explicada por Nascimento:

Para a corrente que sustenta a natureza jurídica de contrato de sociedade, a participação nos lucros descaracteriza o contrato de trabalho e transforma o assalariado em sócio da empresa, perdendo a sua condição de empregado. A participação nos lucros não exclui a relação de emprego. Ao contrário, muitas vezes é paga como gratificação de balanço, com a qual quase se confunde. É um instrumento para motivar o empregado, fazendo com que seja diminuído ou afastado o antagonismo, surgindo em seu lugar a ideia de colaboração. (NASCIMENTO, 2008, p. 702-703)

Essa concepção de natureza jurídica da participação nos lucros ou resultados vem corroborar a tese exposta neste artigo, por trazer institutos jurídicos afetos à noção de sociedade empresária, como sociedade, sócio e empresa e que são inaplicáveis às entidades sem fins lucrativos.

3 Dos resultados das entidades sem fins lucrativos

A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 10.19, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conceituou as entidades sem finalidade de lucro como aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e denominou o lucro e prejuízo de superávit ou déficit, respectivamente (item 10.19.1.3).

Por essa definição, verifica-se que o CFC adotou a tese de não distribuição do eventual resultado positivo, até mesmo porque o superávit não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais.

Nesse sentido também dispôs a legislação tributária de regência da matéria, a Lei nº 9.532/1997: no § 3º do artigo 12, estabelece que a entidade sem fins lucrativos, para assim ser considerada, não pode apresentar superávit em suas contas. Caso o presente em determinado exercício, deve a entidade destinar referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos sociais a que se propõe, não sendo permitida a acumulação de resultados para o exercício subsequente.

Se a entidade não pode apresentar superávit em suas contas - caso o presente, deve direcionar o lucro integralmente para as atividades relacionadas com as finalidades essenciais -, muito menos pode proceder ao pagamento de participação nos resultados a seus empregados.

Considerações finais

A proliferação das entidades sem fins lucrativos pelos quatro cantos do país faz com que se verifique que muitas delas têm desvirtuadas suas finalidades: tais entidades, na verdade, são constituídas para servir de veste a interesses particulares e egoísticos. Assim, se beneficiam de favores fiscais, durante anos a fio, com graves prejuízos ao erário público e em total afronta ao princípio constitucional da livre concorrência de que trata o art. 170, IV, da CF88.

Exige-se, portanto, cada vez mais dos órgãos públicos um controle dos objetivos sociais dessas instituições e a adequação dos direitos constitucionais e legais instituídos em prol de instituições efetivamente comprometidas com atividades de interesse público.

Conclui-se que as entidades sem fins lucrativos não podem pagar aos seus empregados a participação nos resultados de que trata o artigo 7º, XI, da CF88, sob pena de suspensão do benefício fiscal de imunidade ou isenção tributária.

Caso se verifique a inobservância, pelas entidades sem fins lucrativos, dos requisitos para fruição do benefício fiscal, a autoridade administrativa deverá proceder à sua suspensão, do que decorre a tributação da entidade em relação aos fatos geradores que deram concretude para a obrigação abstrata descrita em lei.

THE NONPROFIT ENTITIES AND THE PROFIT SHARING

ABSTRACT: The non-profit entities, known as Third Sector, develop activities of relevant social value as a form of partnership with the State. They receive tax immunity by constitutional provision. The question is whether such entities may proceed with the payment of the participation in the results to their employees without being penalized with the lifting of this fiscal benefit. The subject has its degree of importance, in the face of the uncertainty about the consequences in the taxing setting - in case, these entities come to adopt the participation in the results to their employees. It's a conflicting subject to the supervisory bodies in charge of tax and there's no known case where its been disputed by higher courts. To do so, this paper analyzes the principles inserted in the constitutional text, of the existing doctrine and the infraconstitutional law, in order to to conclude for an answer in conformity with the juridical order.

KEYWORDS: Nonprofit. Tax exemption. Profit sharing.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 15 jan. 2014.

BRASIL. *Lei nº 9.532/1997*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm>. Acesso em: 15 jan. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 93.770/RJ*. Rel.: min. Soares Munoz. Julgamento: 17/3/1981. Publicado no DJ de 3/4/1981, p. 2.857. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 15 jan. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de Injunção nº 102/PE*. Rel.: min. Carlos Velloso. Julgamento em 12/2/1998. Publicado no DJ de 25/10/2002, p. 25. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 15 jan. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de Injunção nº 288/DF*. Rel.: min. Celso de Mello. Decisão proferida em 25/4/1995. Publicada no DJ de 3/5/1995, p. 11.629. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 15 jan. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de Injunção nº 426/PR*. Rel.: min. Ilmar Galvão. Julgamento em 19/10/1995. Publicado no DJ de 16/2/1996, p. 2.997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 15 jan. 2014.

_____. Secretaria da Receita Federal. *Solução de Consulta nº 318, de 30/10/2006*. DOU n. 38, de 26/2/2007, Seção 1, p. 22. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br>>. Acesso em: 15 jan. 2014.

_____. Tribunal Superior do Trabalho. *Recurso Ordinário em Dissídio Coletivo nº 2012.100-59.2009.5.02.0000*. Rel.: min. Waldir Oliveira da Costa. Julgamento em 13/11/2012. Publicado no DEJT de 23/11/2012, p. 107-148. Disponível em: <<http://www.tst.jus.br>>. Acesso em: 15 jan. 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997

NASCIMENTO, Amaury Mascaro. *Curso de Direito do Trabalho*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PORTAL DE CONTABILIDADE. *NBC T - 10.19*. Entidades sem fins lucrativos. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1019.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2014.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.