

Sustentabilidade da política pública de desoneração tributária no Brasil: Renúncia fiscal de tributo *versus* serviço público não estatal

José Antonio de França

<https://orcid.org/0000-0002-8233-3620>

Diana Vaz de Lima

<https://orcid.org/0000-0002-4477-445X>

Clesia Camilo Pereira

<https://orcid.org/0000-0002-8407-8395>

Eduardo Tadeu Vieira

<https://orcid.org/0000-0002-2763-456X>

José Marilson Dantas

<https://orcid.org/0000-0001-6266-5233>

Resumo

Objetivo: Introduzir um modelo teórico, positivista, determinístico, não paramétrico, para avaliar a sustentabilidade com base no desempenho, na eficácia e na eficiência de uma política pública de desoneração tributária, combinando benefício da renúncia fiscal de tributo (RFT) com oferta de serviço público não estatal (SPnE), para identificar uma Ação Supletiva do Estado (ASE) com métricas que sinalizem que a política pública é sustentável. O modelo é testado com dados de configuração acadêmica para avaliar a assertividade e poder de resposta.

Método: Positivista não paramétrico, sustentado em um modelo analítico de equações que quantificam cada indicador do modelo para identificar e aportar consistência às métricas, tal como definidas pelas combinações algébricas.

Resultados: Foram obtidos com dados de configuração acadêmica, recuperados das prestações de contas de organizações da sociedade civil (OSC), tratados pelo Laboratório de Pesquisa e Extensão do Terceiro Setor (LPETS) da Universidade de Brasília (UnB), sinalizam robustez e consistência das métricas do modelo na avaliação da sustentabilidade da política pública de desoneração tributária no Brasil.

Contribuições: São relevantes para a literatura, assim como para reguladores, gestores e pesquisadores, porque sinalizam a adequada especificação do modelo na sinalização de sustentabilidade da política pública. Estimula-se a aplicação com dados de mercado que possam identificar eventuais restrições e limitações do modelo.

Palavras-chave: Serviço público não estatal. Ação Supletiva do Estado. Desoneração Tributária.

Editado em Português e Inglês. Versão original em Português.

Recebido em 20/8/2021. Pedido de Revisão em 7/3/2022. Resubmetido em 12/4/2022. Aceito em 13/7/2022 por Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima (Editor). Publicado em **XX/XX/2022**. Organização responsável pelo periódico: Abracicon.

1. Introdução

Este artigo apresenta resultado de pesquisa que introduz modelo teórico não paramétrico, positivista e determinístico, para investigar a sustentabilidade de política pública de desoneração tributária, combinando recursos da Renúncia Fiscal de Tributo (RFT) com oferta de Serviço Público não Estatal (SPnE), no âmbito das Organizações da Sociedade Civil (OSCs), integrantes do terceiro setor da economia, no Brasil.

A eficácia das medidas e a efetividade dos resultados alcançados pela desoneração tributária vêm sendo discutidas ao longo do tempo na academia (Surrey, 1967; Botelho; Abrantes; Fialho, 2019). No caso de OSC, o tema pode ser visto sob duas perspectivas: aquelas organizações que usufruem de imunidade tributária, que atuam nas áreas de assistência social e educação (artigos 150, VI, “c” e 195, § 7º da CF de 1988); e aquelas entidades que não podem usufruir de tal imunidade tributária e que, conseqüentemente, utilizam somente os benefícios da isenção tributária (Gomes, 2020). Usufruindo da imunidade e/ou da isenção tributária, a OSC deve divulgar o valor do benefício como orientado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), de acordo com a ITG 2002 (R1 – 27(c)).

Organização da Sociedade Civil é a taxonomia institucionalizada pela Lei n.º de 13.019, de 2014, que instituiu regras de parcerias voluntárias e fomento do Estado com essas Organizações e aperfeiçoou para regramento da Lei n.º 91, de 28 de agosto de 1935, que concedeu títulos de utilidade pública, e do Decreto-Lei n.º 525, de 1 de julho de 1938, que criou o Conselho Nacional de Serviço Social.

Outras taxonomias são observadas como setor voluntário, terceiro setor, setor sem finalidade de lucro, entidades de interesse social, organizações não governamentais, filantropia, como em Salamon e Anheier (1992), Paes (2003), Wagner (2012), Barman (2013), e que diferem entre países da Europa, da Ásia e da América do Norte, nos quais a identificação é feita por grupos e subgrupos de negócios. No Brasil, essa identificação é feita pelo Cadastro Nacional de Atividade Econômica (CNAE), composto de 5 dígitos, sendo que os dois primeiros, à esquerda, “94” se referem à OSC e os três últimos, à direita, estão associados à atividade da organização. Por exemplo, uma OSC cuja atividade seja defesa de direitos sociais teria o CNAE referenciado por 94.308.

O modelo é não paramétrico e identifica se uma OSC transfere para a sociedade, a título de SPnE, como uma Ação Supletiva do Estado (ASE), os recursos retidos a título de desoneração tributária, para cumprimento de uma política pública assistencial.

RFT, como desoneração tributária, é uma transferência indireta de recursos do Estado para uma entidade privada e constitui uma desobrigação de pagamento de tributo direto (TD) e tributo indireto (TI), sobre renda, propriedade, produção, circulação, consumo e serviço, de competência de quaisquer dos três níveis de governo (federal, estadual e municipal).

SPnE é um benefício ofertado à sociedade, a título de ASE, por uma entidade privada beneficiada com a RFT, em contrapartida ao benefício da desoneração tributária recebida. Então, RFT é o recurso financeiro de tributo retido pela entidade privada, cujo desembolso ocorreria caso não houvesse a desoneração. Assim, uma desoneração tributária equivale a uma isenção e ou a uma imunidade e é uma forma efetiva de alavancar uma entidade privada na oferta do SPnE.

ASE é a interação de uma OSC com a sociedade civil para a entrega de um SPnE como suplemento de uma obrigação do Estado em assistir seus cidadãos, de forma indireta, com ou sem a renúncia fiscal de tributo.

Assim como uma ASE, um SPnE pode ocorrer independentemente de contrapartida de RFT, por isso, avaliá-la, de forma ampla, no âmbito de OSC, envolve alguma complexidade, como discutido por Cordery e Rowena (2013), porque à transferência indireta pode ser adicionada alguma transferência direta, como, por exemplo, doação e ainda deliberação espontânea da OSC que, em conjunto com esses benefícios, concorrem para a oferta de um SPnE.

Neste artigo, SPnE é discutido somente como contrapartida do benefício recebido por transferência indireta da desoneração tributária e, por isso, o foco se limita à RFT. Assim, RFT e SPnE são complementares. Para que o regulador esteja razoavelmente seguro do cumprimento da ASE, é relevante estimular práticas de *accountability* e *compliance* para cada OSC, como argumentam Whitaker, Altman-Sauer e Henderson (2004) e Dubnick (2003), para garantir qualidade e fidedignidade à informação produzida. Neste contexto, o estudo está dividido em duas fases: na primeira fase, introduz-se o modelo teórico de avaliação de cumprimento da ação supletiva do Estado pela OSC como consequência do benefício recebido da desoneração tributária; na segunda fase, testa-se a consistência do modelo com dados de configuração acadêmica recuperados do Laboratório de Pesquisa e Extensão do Terceiro Setor (LPETS) da Universidade de Brasília (UnB).

Dados de configuração acadêmica são os dados de prestações de contas de OSCs utilizadas para teste no LPETS, com autorização do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT), por meio de acordo de cooperação disciplinado pela Lei n.º 13.019/2014.

No sistema tributário brasileiro, TD incide sobre o patrimônio e a renda enquanto que o TI está associado à incidência sobre produção, circulação, consumo, importação, exportação, domínio econômico e serviço, e ambos, TD e TI, incidem sob a forma de imposto ou contribuição. Essa carga tributária ainda é adicionada da contribuição patronal para financiamento da seguridade social que incide sobre a renda do trabalhador. Nesta regulação, para que uma OSC usufrua do gozo da desoneração tributária, ela deve estar constituída sob a forma jurídica de fundação ou associação, incluída na árvore do CNAE específico de entidade associativa ou fundacional e no cumprimento regular das obrigações fiscais acessórias. Cumprindo estes requisitos, uma OSC é candidata ao gozo de isenção e/ou imunidade tributárias, de cuja arrecadação há renúncia por parte do Estado.

Essa exigência brasileira, para o gozo da RFT, em alguns aspectos, assemelha-se à exigência da União Europeia, pois, como discutido por Gjems-Onstad (1993), na União Europeia, o benefício da desoneração depende de uma ação de um contribuinte sujeito passivo, de uma parte do sistema formal e de um depósito de declarações de IVA.

O gozo da renúncia fiscal do tributo não se aplica somente às associações e às fundações. Aplica-se também a outras organizações como as que compõem o cooperativismo, da economia social, e ao sistema sindical. As organizações cooperativas podem ser chamadas de organizações híbridas por terem característica de organização social e característica empresarial. A parte que caracteriza a organização social assume a atividade sem finalidade de lucro e goza de um benefício específico de isenção, enquanto a parte com característica empresarial é equivalente a uma firma que produz e aufer lucros, sendo tributada normalmente.

Por essa característica do sistema tributário brasileiro, cada nível de governo administra um ou mais impostos e contribuições de cada espécie de tributo (TD e TI), com autonomia de gestão, ainda que todos estejam vinculados ao Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966) com expressa autorização da Constituição Federal (Carta Magna) de 1988. Em função dessa vinculação, os principais requisitos para o gozo da RFT são unificados, como não distribuir lucros a qualquer título para gestores e instituidores, assim como aplicar as sobras na atividade da organização. Essa característica distingue a natureza do ato legal de concessão do benefício da desoneração tributária, porque vincula a isenção a um ato discricionário de uma autoridade pública específica, e a imunidade a uma competência exclusiva da Constituição Federal, nos termos Art. 150-VI-c (CF/1988), para atividades de educação, assistência social e saúde.

Uma OSC, na sua essência, deve ofertar à sociedade um SPnE e essa oferta deve ser compreendida como um dos fatos que justifica o gozo da desoneração tributária, como característica das organizações do terceiro setor ou do setor sem finalidade de lucro, que visa mitigar falhas do Estado e do mercado.

De forma objetiva, a desoneração tributária, como uma transferência indireta, reduz a capacidade de gasto do orçamento dos três níveis de governo (federal, estadual e municipal), e por isso deve ser compensada com a oferta do SPnE.

Por todo esse contexto, a proposição e o objetivo do artigo são introduzir e testar um modelo teórico, não paramétrico, para avaliar uma política pública de desoneração tributária, combinando benefício da renúncia fiscal de tributo (RFT) com oferta de serviço público não estatal (SPnE), que identifique uma Ação Supletiva do Estado (ASE) com métricas que sinalizem que a política pública é sustentável.

A consistência do modelo é testada utilizando dados de configuração acadêmica com a finalidade de avaliar a resposta das métricas da ASE, por uma OSC, cuja expectativa é suprir a lacuna da literatura e contribuir com pesquisadores, reguladores e gestores da execução de uma política pública de desoneração tributária. Essa consistência também requer a adoção de um processo de *accountability* e *compliance* na produção e oferta do SPnE para permitir uma avaliação segura de desempenho de uma OSC na entrega do serviço público não estatal, como observado por Dubnick (2003).

Para além dessa seção introdutória, na **seção 2**, são discutidas a taxonomia e a regulação das Organizações da Sociedade Civil; na **seção 3**, são apresentados e discutidos os fundamentos da renúncia fiscal de tributo e do serviço público não estatal; na **seção 4**, são apresentados e discutidos os papéis da *accountability* e do *compliance* nas Organizações da Sociedade Civil; a **seção 5** contém a proposição e os fundamentos do modelo de avaliação - primeira fase; a **seção 6** avalia a consistência do modelo com dados de configuração acadêmica - segunda fase; e a **seção 7** apresenta as principais conclusões limitações da pesquisa; e por fim, as referências.

2. Taxonomia e regulação das Organizações da Sociedade Civil

A taxonomia das Organizações da Sociedade Civil sem finalidade de lucro, que operam no terceiro setor, pode divergir entre países a depender da visão sistêmica do regulador. Longas discussões, como a apresentada por Wagner (2012) e Barman (2013), exibem a luta pela construção de uma identidade para essas organizações.

Para mostrar a magnitude dessa divergência, Salamon e Anheier (1992) discutiram a taxonomia do terceiro setor considerando visões europeias, asiáticas e norte-americana. Nessa discussão, foi introduzido um sistema por eles denominado *International Classification of Nonprofit Organizations* (ICNPO), que classifica as organizações sem fins lucrativos em 12 grupos principais com base em sua atividade econômica primária e subdividem esses grupos em 24 subgrupos. Compararam o ICNPO com sistemas existentes, como o *International Standard Industrial Classification* (ISIC), das Nações Unidas; o *General Industrial Classification of Economic Activities* (NACE), da União Europeia; o *National Taxonomy of Exempt Entities* (NTEE), dos Estados Unidos e outros. Argumentam que, em termos gerais, duas questões básicas precisam ser resolvidas no projeto de qualquer sistema de classificação. A primeira delas é a unidade de análise a ser usada; a segunda é a base da classificação e as variáveis que em termos de quais entidades devem ser diferenciadas umas das outras. Em seus argumentos, defendem que a base de classificação das organizações do terceiro setor oferece variadas possibilidades a depender do tamanho, da base legal, dos usuários dos serviços ofertados e outros.

No Brasil, a regulação do terceiro setor surgiu com a edição da Lei n.º 91/1935 e do Decreto-Lei n.º 525/1938, que instituíram o título de utilidade pública para as sociedades civis, associações e fundações sem fins lucrativos, e o Conselho Nacional de Serviço Social, nesta ordem. A taxonomia dominante é, a partir da Lei n.º 13.019/2014, Organizações da Sociedade Civil. Nesta taxonomia, estão incluídas também as sociedades cooperativas previstas na Lei 9.867 de 1999 e outras congêneres, e ainda as organizações confessionais que se dediquem à atividade de interesse público e não exerçam as atividades destinadas a fins exclusivamente religiosos.

Ainda no Brasil, para a finalidade de identificação fiscal e econômica de uma organização sem finalidade de lucro, é utilizado um código de cinco dígitos denominado “Cadastro Nacional de Atividade Econômica (CNAE)”. Os dois dígitos iniciais, à esquerda, “94”, são quem identificam as atividades de organizações associativas. Os outros três dígitos, à direita, identificam a atividade ou setor da OSC. Assim, o código CNAE 94.30-8 identifica uma OSC cuja atividade seja a defesa de direitos sociais.

Outra taxonomia atribuída por Paes (2003) é Entidades de Interesse Social. O contexto dessa denominação inclui as pessoas jurídicas regularmente constituídas, sem a finalidade de lucro, como associações, fundações, sindicatos, cooperativas e acrescenta o consórcio, sem personalidade jurídica, como uma forma de atividade econômica.

3. Renúncia Fiscal de Tributo (RFT) e Serviço Público não Estatal (SPnE)

A tributação das organizações da sociedade civil, sem finalidade de lucro, relaciona-se com o serviço prestado à sociedade como SPnE, em contrapartida da desoneração tributária concedida por RFT, a título de transferência indireta do governo para uma OSC. O serviço prestado à sociedade, como contrapartida da RFT, sob a forma de SPnE, permite avaliar o desempenho da Ação Supletiva do Estado, realizada por uma OSC, como forma de sustentabilidade da política pública de desoneração tributária.

Abordando de forma ampla a questão do desempenho de organização sem finalidade de lucro, Cordery e Rowena (2013) analisaram a produção literária com o objetivo de identificar medidas de avaliação de desempenho de organizações sem finalidade de lucro que compõem o terceiro setor. Inicialmente, listaram um rol de denominações utilizadas como organizações não governamentais, empresas sociais, instituições de caridade, entidades de utilidade pública, organizações voluntárias, organizações de donatários, organizações sem fins lucrativos, organizações associativas e associações profissionais, entre outras. Declaram que a literatura acadêmica é dominada por artigos conceituais e estudos quantitativos, e que essa dominância mostra a necessidade de estudos empíricos sobre modelos de mensuração e relatórios de desempenho como já fora abordado por Cairns et al., (2005) e Ebrahim & Rangan, 2010).

A renúncia fiscal de tributo dirigida ao terceiro setor tem sido compreendida como uma faculdade de o Estado não exercer o poder de tributar as transações dos agentes, de forma direta ou indireta, com relação ao patrimônio, renda, produção, consumo e serviço. Esse posicionamento do Estado tem a finalidade de fortalecer o papel social das entidades sem finalidade de lucro no sentido de reduzir as desigualdades sociais como argumentado por Martins (2012) e Oliveira (2015). Essa renúncia fiscal ocorre, de um lado, com respeito à imunidade, porque a Constituição da República Federativa do Brasil (CF/1988) afasta o poder de tributar e, de outro lado, com respeito à isenção, porque o legislador ordinário concede o favor legal de não permitir a ocorrência do fato gerador do tributo, como abordado por Amaro (2006, p. 280).

A tributação do terceiro setor também foi estudada por Gjems-Onstad (1993) no âmbito de países da União Europeia, Austrália e Canadá. Esse estudo leva em consideração a incidência, isenção e alíquota zero do IVA. O autor argumenta sobre a dificuldade de aplicação da renúncia fiscal às entidades do terceiro setor nesses países, tendo em vista as características do IVA de focar no produto e não no contribuinte. Discute um aparente paradoxo do IVA em que o estatuto de uma organização totalmente isenta de imposto só pode ser obtido por meio de um sujeito passivo e de uma parte do sistema formal e do depósito de declarações de IVA. Partindo desse ponto, comenta que o regime “alíquota zero” pode ser uma alternativa razoável porque a organização sem fins lucrativos pagaria imposto na entrada e se reembolsaria na saída, como qualquer outro sujeito passivo. Ainda que haja semelhança desse estudo com a pesquisa que ora se apresenta, os sistemas tributários são diferentes, tendo em vista que o Brasil não adota IVA e a contribuição do referido autor não traz proposta de modelo.

Clotfelter (1989) discute as distorções tributárias do setor de voluntariado nos Estados Unidos. Argumenta que uma das razões para a existência de organizações sem fins lucrativos é a incapacidade de o governo fornecer uma quantidade adequada de bens e serviços a todos os seus cidadãos, pois um cidadão pode necessitar mais de um serviço público do que outro e o governo oferta uma quantidade limitada desses serviços, deixando alguns cidadãos sem atendimento. Para o autor, os dois principais tipos básicos de organizações sem fins lucrativos surgiram em resposta às falhas do mercado e do governo, como as organizações de serviço público e organizações de benefício mútuo. Por essas razões, os benefícios fiscais são concedidos, mas há preocupações com abusos por parte de contribuintes e instituições; os benefícios não socorrem todas as classes de renda e podem não valer o custo das receitas renunciadas, bem como as distorções que podem causar na estrutura de preços da economia.

No Brasil, a desoneração tributária é regulada pelo instituto da imunidade e da isenção. A imunidade é uma determinação constitucional para instituições de educação e de assistência social que prestem serviços sem a finalidade de lucro e que não distribuam, a qualquer título, resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, bem como os apliquem integralmente, de forma imediata, na consecução do respectivo objeto social (CF/1988 e Lei n.º 5.172/1966). A mensuração da desoneração tributária requer a apuração da base de cálculo de cada tributo, mesmo no caso das atividades imunes, pois o que a mensuração objetiva é quantificar o efeito econômico do tributo e não constituir valor de obrigação de pagar.

4. *Accountability* e *Compliance* nas Organizações da Sociedade Civil

As práticas de *accountability* e *compliance* são relevantes para assegurar o cumprimento de obrigação direta e ou indireta de um agente para com o principal, que este estudo foca na satisfação de uma Ação Supletiva do Estado, realizada por uma OSC beneficiada com a desoneração tributária da renúncia fiscal, para mitigar falhas do Estado e do mercado. É por meio dessas práticas que o regulador recupera informações dos valores da renúncia fiscal de tributo usufruída e do serviço público não estatal ofertado por uma OSC, e que permitem avaliar a sustentabilidade da política de desoneração tributária. Estudando essas práticas no serviço público, Romzek e Ingraham (2000) investigaram as causas de um acidente aéreo nas forças armadas dos Estados Unidos e destacaram que o papel da responsabilidade de uma pessoa se dá em função do desempenho que dela se espera. Concluem que responsabilidade legal e profissional, entre outras, envolvem supervisão externa, detalhada do desempenho, para o cumprimento dos mandados estabelecidos e refletem arranjos de trabalho que proporcionam autonomia dos indivíduos que baseiam suas tomadas de decisão em normas internalizadas de prática apropriada.

A visão de *accountability*, ao longo de décadas, vem sendo observada de forma conceitual em percepções como democrática, institucional e sociológica. Na percepção democrática de Held (1996) e também de Pitkin (1969, pp. 57-78), a *accountability* como responsabilidade de prestar contas deve sinalizar a relação entre regulador e executor em um mecanismo que informe as ações realizadas para permitir julgamento e imposição de medidas de cumprimento de objeto e ainda na distinção da representação verdadeira ou real de algo que tem apenas os traços externos de uma apresentação formal. Na percepção institucional, a abordagem é de formalização de resposta e controles, como estabelecido pelas estruturas de governança do Estado e de entidades corporativas, conforme declara Schedler (1999), que incluem obrigações como relatórios financeiros que compõem a responsabilidade burocrática estudada por Gruber (1987) e Rosen (1989). Neste contexto, Dubnick (2003) discute o conceito na percepção sociológica para enfatizar a responsabilidade como um processo que impacta o comportamento de agentes sociais na prestação de contas, focado nos mecanismos de responsabilidade, culpabilidade, obrigação e imputabilidade. Essa visão caracteriza a responsabilidade como um ato social de classe mais elevada de processos sociais que lidam com a necessidade de reparar e superar relacionamentos prejudicados por comportamento inadequado, como também discutem Scott e Lyman (1968).

O cumprimento de *accountability* no contexto de uma OSC requer, em grande parte, definição adequada de política contábil que se relacione com as práticas de *compliance* para prover dados e informações fidedignas. Para satisfazer essa finalidade, a política contábil deve produzir informações detalhadas sobre valores observados e não observados nas demonstrações financeiras padronizadas, obedecendo ao regramento do *compliance*, para que o regulador possa avaliar a Ação Supletiva do Estado. Neste contexto, *compliance* é o conjunto de regras que uma OSC deve aplicar em todo o processo de produção da informação.

Para além dos dados divulgados nas demonstrações financeiras padronizadas, e em complemento a estes, torna-se necessário que uma OSC, independentemente da obrigação legal, divulgue dados físico-financeiros do “Serviço Público não Estatal” ofertado e dados financeiros da “Renúncia Fiscal do Tributo” recebida e ambos devem compor um plano de trabalho. Assim, para que o regulador esteja seguro do cumprimento da ASE, é relevante que seja estimulada a adoção de práticas de *accountability* e *compliance* pela OSC e alguma relação de mutualidade entre o principal, no caso o Estado, e o agente representado por uma OSC.

Nesse sentido, Whitaker e Altman-Sauer e Henderson (2004) destacam que muitos serviços públicos poderiam ser melhorados se houvesse trabalho conjunto, de governos e organizações sem fins lucrativos, para compreender o que precisa ser feito no atendimento das necessidades públicas de forma eficaz, e que responsabilidade mútua envolve os principais interessados no diálogo para determinar seus limites, autorizar discricção, definir relatório e criar processos de revisão da parceria. Argumentam ainda que o desenvolvimento consciente da responsabilidade mútua requer o reconhecimento da realidade e da legitimidade das expectativas recíprocas sobre responsabilidade para identificar quem deve fazer o quê e para quem deve ser feito. Mas, na discussão dos autores, não se observa aprofundamento do cumprimento das regras estabelecidas como papel do *compliance*.

O *compliance* no processo de RFT e SPnE representa a intervenção do governo por meio do regulador que é o agente governamental engajado na formulação de regras, como discutido por Sean J. Griffith (2016).

5. Proposição e fundamentos do modelo de avaliação – primeira fase

O modelo da pesquisa está alicerçado em um conjunto de equações que identificam o tributo objeto da renúncia fiscal (RFT), o serviço público não estatal (SPnE), a Ação Supletiva do Estado (ASE) e as respectivas métricas da avaliação. O modelo da RFT é composto pelo conjunto das equações (1, 3, 4 e 5) que especificam o total da desoneração tributária, o tributo direto (TD), o tributo indireto (TI) e a contribuição patronal para a seguridade social (SS). O modelo do SPnE é especificado pela equação (2) que contempla a renúncia de receita (RR) e a assistência à comunidade (AC). As métricas do modelo dadas pela ASE estão especificadas na equação (6) compostas pela diferença entre o SPnE e a RFT. O TI é a soma de impostos e contribuições como IPI, ICMS, ISSQN, II, IE, PIS e Cofins. O TD incorpora os valores do IRPJ, CSSL, IPTU e IPVA. A descrição das variáveis encontra-se no apêndice.

a. Renúncia Fiscal do Tributo (RFT)

A equação acumula recursos da sociedade, identificados por espécie de tributo, alocados pelo regulador a uma OSC como desoneração tributária.

$$RFT = TD + TI + SS \quad (1)$$

b. Serviço Público não Estatal (SPnE)

A equação totaliza os benefícios disponibilizados pela OSC à sociedade, sob a forma de bens e serviços, a título de renúncia de receita (RR) e assistência à comunidade (AC).

$$SPnE = RR + AC \quad (2)$$

c. Tributo Indireto (TI)

A equação mostra o valor do TI renunciado, objeto da desoneração tributária, agregado à receita bruta (RB) de venda de bens e serviços, como resultado da aplicação da alíquota (δ).

$$TI = RB * \delta, \delta \in [0, 1] \quad (3)$$

d. Seguridade Social (SS)

O valor representado pela equação corresponde à contribuição patronal para SS sobre a remuneração do trabalho assalariado (RT) que o Estado desonera a OSC de pagar, como resultado da aplicação da taxa (φ).

$$SS = RT * \varphi, \varphi \in [0, 1] \quad (4)$$

e. Tributo Direto (TD)

O acumulado da equação corresponde ao total do imposto e da contribuição que compõem a carga tributária direta, em cada exercício social, sobre o superávit do exercício (SE), patrimônio imobiliário (PI) e patrimônio automotivo (PA) da OSC, como produto das alíquotas (θ), (β) e (τ).

$$TD = SE * \theta + PI * \beta + PA * \tau; \quad \theta, \beta, \tau \in [0, 1] \quad (5)$$

f. Métricas da Ação Supletiva do Estado (ASE)

A equação exibe as métricas da ASE realizada por uma OSC que correspondem à diferença entre o SPnE e a RFT e sinaliza se a política de desoneração tributária é sustentável ou não sustentável.

$$ASE = SPnE - RFT \geq \quad (6)$$

Métricas da ASE

$$ASE = \begin{cases} \geq 0, & \text{política pública de desoneração tributária sustentável} \\ < 0, & \text{política pública de desoneração tributária não sustentável} \end{cases}$$

Declaração 1: para qualquer ASE igual ou maior do que zero a sinalização é de que o custo social da desoneração tributária foi totalmente recuperado pelo benefício do SPnE ofertado à sociedade pela OSC. Nesta circunstância, diz-se que a política pública de desoneração tributária é sustentável.

Declaração 2: se ASE é menor do que zero significa que a sociedade não foi beneficiada com a transferência de recursos do Estado para a OSC. Esta situação sugere enriquecimento patrimonial da OSC e que a política pública de desoneração tributária é não sustentável.

6. Avaliação da consistência do modelo com dados de configuração acadêmica – segunda fase

Os dados de configuração acadêmica são obtidos de duas OSCs-teste, OSC1 e OSC2, com o objetivo de testar a consistência do modelo (Tabela 1). A OSC1 presta serviço de educação contemplado pela imunidade tributária e, por isso, recebe o benefício de desoneração da seguridade social (SS). Para além desse benefício, a OSC1 preenche os requisitos para obtenção do benefício da isenção tributária referente ao TI e ao TD. A atividade da OSC2 é associativa assistencial e não preenche os requisitos para obtenção da desoneração tributária da imunidade, sendo contemplada somente pela isenção.

Para ambas as OSCs, o enquadramento é associativo com “CNAE 94” nos dois primeiros dígitos à esquerda e para manutenção deste enquadramento é imprescindível que todas as obrigações fiscais acessórias sejam plenamente atendidas.

Tabela 1

Dados de configuração acadêmica para testar o modelo

Dados da OSC1	R\$ 1.000	Dados da OSC2	R\$ 1.000
Receita bruta (RB)	150.500	Receita bruta (RB)	95.600
ISSQN (TI) 2%	0	ISSQN (TI) 5%	4.780
COFINS (TI) 3%	0	COFINS (TI) 3%	2.868
Bolsas estudantis concedidas (RR)	34.100	Bolsas estudantis concedidas (RR)	0,00
Assistência à comunidade (AC)	18.700	Assistência à comunidade (AC)	5.300
Renda do trabalhador (RT)	50.100	Renda do trabalhador (RT)	30.100
Seguridade social patronal (SS) 20%		Seguridade social patronal (SS) 20%	6.020
Outras despesas	10.200	Outras despesas	3.100
Superávit do exercício (SE)	37.400	Superávit das operações (SE)	43.432
IRPJ E CSLL (TD)	0	IRPJ E CSLL (TD)	0
Alíquota seguridade social 20%		Alíquota do TD (IRPJ+CSLL) 34%	
Patrimônio imobiliário (PI)	25.300		
Alíquota do imposto sobre patrimônio 4%			

Fonte: autores.

6.1 Calculando a desoneração tributária da OSC1:

A OSC1 é desobrigada do pagamento do tributo direto, do tributo indireto e da contribuição patronal para a seguridade social porque exerce a atividade de educação, sem finalidade de lucro. Esta condição permite acumular na desoneração tributária os benefícios da imunidade e da isenção tributárias. Presume-se também que a OSC1 obteve a desoneração tributária do TD e TI nos três níveis da Federação (federal, estadual e municipal).

- a. Desoneração do TI (Equação 3).

$$TI = 150.500 * 0,02 + 150.500 * 0,03 = 3.010 + 4.515 = 7.525$$

A soma dos valores dessa desoneração tributária, ISSQN R\$3.010 e Cofins R\$4.515,00 seria paga ao Tesouro do Estado caso não houvesse o benefício da desoneração tributária.

- b. Desoneração da contribuição patronal para a seguridade social (Equação 4).

$$SS = 50.100 * 0,20 = 10.020$$

O valor de R\$10.020 seria devido à seguridade social caso não houvesse o instituto da imunidade.

- c. Desoneração do tributo direto sobre a renda e o patrimônio (Equação 5).

$$TD = 37.400 * 0,34 + 25.300 * 0,04 = 12.716 + 1.012 = 13.728$$

Os valores do tributo direto sobre a renda (IRPJ e CSLL) R\$ 12.716 e sobre o patrimônio imobiliário R\$1.012,00 seriam exigidos pelo Estado caso a OSC1 não gozasse do benefício da desoneração tributária.

- d. Totalizando a renúncia fiscal de tributo (Equação 1).

$$RFT = 7.525 + 10.020 + 13.728 = 31.273$$

O valor da RFT reduz o total do orçamento do Estado com a desoneração tributária. Constitui recursos da sociedade retidos pela OSC. Por isso a RFT deve ser convertida em SPnE pela OSC1.

- e. Totalizando o valor do serviço público não estatal (Equação 2).

$$SPnE = 34.100 + 18.700 = 52.800$$

O valor do SPnE é a soma do serviço ofertado à sociedade pela OSC1 como contrapartida da RFT recebida (Tabela 1).

- f. Avaliando a sustentabilidade da política pública de desoneração tributária (Equação 6).

$$ASE = 52.800 - 31.273 = 21.527$$

O valor da ASE identifica o cumprimento da política pública de desoneração tributária pela OSC1 como sustentável porque a diferença entre SPnE e RFT (“e” menos “d”) é maior do que zero e esta situação confirma a **Declaração 1**.

6.2 Calculando a desoneração tributária da OSC2:

A OSC2, por não preencher as condições para o gozo do benefício da imunidade tributária, somente é contemplada com isenção do tributo direto sobre o superávit do exercício.

- a. Desoneração do tributo direto sobre a renda (Equação 5).

$$TD = 43.432 * 0,34 = 14.766$$

O valor do tributo direto sobre a renda corresponde ao IRPJ e à CSLL. Este valor seria recolhido ao Tesouro do Estado caso a OSC2 não gozasse do benefício da isenção do TD sobre a renda.

b. Totalizando a renúncia fiscal tributária (Equação 1).

Como a OSC2 não goza de mais nenhuma desoneração tributária, o valor da RFT se limita ao TD sobre a renda.

$$RFT = 14.766$$

O valor da RFT corresponde ao tributo retido pela OSC2 que seria exigido pelo Tesouro do Estado caso ela não gozasse do benefício da isenção tributária. Por isso, a RFT deve ser ofertada à sociedade, como um SPnE, para compensar o custo da desoneração tributária concedida.

c. Totalizando o valor do serviço público não estatal (Equação 2).

$$SPnE = 5.300 = 5.300$$

O valor do SPnE corresponde somente ao valor da assistência à comunidade (AC), Tabela 1, pois nas demonstrações financeiras não é observado nenhum valor de renúncia de receita pela OSC2 como contrapartida do benefício da desoneração tributária recebida.

d. Avaliando a sustentabilidade da política pública de desoneração tributária (Equação 6).

$$ASE = 5.300 - 11.016 = -5.716$$

A métrica da ASE apresenta-se menor do que zero. Esta situação revela que a OSC2 não entregou SPnE à sociedade em valor suficiente para repor o valor do benefício da RFT recebido. Este resultado sinaliza enriquecimento patrimonial da OSC2 com recursos da sociedade e, por isso, a política pública de desoneração tributária é não sustentável, confirmando a **Declaração 2**.

6.3 Análise do resultado da Ação Supletiva do Estado (ASE)

Os dados acadêmicos revelam que a OSC1 cumpriu com a política pública de desoneração tributária por apresentar ASE maior do que zero. Em situação oposta, a OSC2 obteve enriquecimento patrimonial por apresentar ASE menor do que zero. Esses dois resultados são relevantes para assistir o regulador e o gestor da política pública de desoneração tributária, com respeito à sustentabilidade. Esclarece-se que, na base de cálculo do TD, em ambas as OSCs, não são considerados quaisquer ajustes ao superávit que ocorreriam caso as organizações fossem do segundo setor e considera que as duas OSCs adotam regras de *compliance* para produzir a *accountability* fidedigna.

Os dois resultados aportam robustas evidências de que o modelo de avaliação proposto é consistente e apropriado para avaliar a sustentabilidade de uma política pública de desoneração tributária.

7. Principais conclusões e limitações da pesquisa

A pesquisa apresentada por este artigo foi dividida em duas fases. A primeira fase produziu um modelo teórico para avaliar a Ação Supletiva do Estado (ASE) praticada por uma Organização da Sociedade Civil (OSC), no Brasil, comparando o custo social da Renúncia Fiscal do tributo (RFT), concedida pelo Estado, com o benefício do Serviço Público não-Estatal (SPnE) ofertado por uma OSC à sociedade. A segunda fase testou a consistência e propriedade das métricas do modelo utilizando dados de configuração acadêmica recuperados do Laboratório de Pesquisa e Extensão do Terceiro Setor (LPTES), da Universidade de Brasília (UnB).

As métricas do modelo sinalizam que uma OSC transfere o benefício recebido como RFT para a sociedade, a título de SPnE, quando a ASE é igual ou maior do que zero. Caso contrário, há evidências de que os recursos da sociedade contribuem para o enriquecimento patrimonial da OSC. A primeira métrica assegura que a política pública de desoneração tributária é sustentável. A segunda métrica sinaliza a não sustentabilidade da política pública.

O modelo foi testado em duas OSCs, com dados de configuração acadêmica, sendo uma beneficiada com a desoneração tributária da imunidade e da isenção, e a outra contemplada somente com o benefício da isenção do tributo direto sobre a renda.

Os resultados sugerem que o modelo teórico é robusto, consistente e apropriado para avaliar uma política pública de desoneração tributária, por sinalizar que essa política é sustentável quando o *quantum* da ASE for, no mínimo, igual a zero e não sustentável em situação contrária.

As contribuições do modelo são consistentes para mitigar a lacuna da literatura com relação à oferta de métricas para avaliar uma política pública de desoneração tributária e assistir pesquisadores, reguladores e gestores na avaliação do cumprimento de metas da política pública. Se a política pública é exitosa, ela mitiga as falhas do Estado e do mercado, e, para isso, se sustenta em processos de boas práticas de *accountability* e *compliance* necessárias à produção de informação fidedigna por uma OSC, com detalhamento físico-financeiro do objeto, como deve ser exigido pelo regulador.

Para determinar a base de cálculo do TD sobre o resultado, não se consideram quaisquer ajustes que seriam feitos por uma organização do segundo setor para calcular o referido tributo. A mensuração do tributo das atividades imunes tem efeito meramente econômico e não constitui obrigação de pagar.

Os resultados obtidos com dados de configuração acadêmica são robustos e consistentes porque asseguram que as métricas do modelo de avaliação são capazes de sinalizar que a política pública de desoneração tributária é ou não sustentável.

Concluindo, espera-se que o modelo proposto estimule pesquisa com dados de mercado para avaliação da sustentabilidade de política pública de desoneração tributária, para que a sociedade possa conhecer como os recursos da renúncia fiscal de tributo são aplicados na entrega do serviço público não estatal. A utilização de dados de mercado possibilita a identificação de quaisquer limitações que o modelo possa conter, que não foram observadas, com a utilização dos dados de configuração acadêmica.

Referências

- Amaro, L. (2006). *Direito tributário brasileiro – 12ª. Ed.* – São Paulo: Saraiva.
- Brasil. Lei nº 13.019 de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13019.htm.
- Brasil. Constituição Federal de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.
- Barman, E. (2013). *Classificatory Struggles in the Nonprofit Sector: The Formation of the National Taxonomy of Exempt Entites, 1969 – 1987*. *Social Science History*, v. 37 n. 1, pp. 103-141.
- Botelho, L. H. F., Abrantes, L. A., & Fialho, N. S. (2019). Reflexões sobre as aplicações de políticas de desonerações tributárias no desenvolvimento regional brasileiro. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 24(79).
- Cairns, B., Harris, M., Hutchison, R., & Tricker, M. (2005), “Improving performance? The adoption and implementation of quality systems in U.K. nonprofits”, *Nonprofit Management and Leadership*, V. 16, nr. 2, pp. 135-151.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2015). ITG 2002 (R1): Entidades sem Finalidade de Lucros. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002%28R1%29> Acesso em: 01 Agosto 2019.
- Clotfelter, C. T. (1989). Tax-induced distortions in the voluntary sector. *Cas. W. Res. L. Rev.* V.39, nr. 3, pp. 663-694.
- Cordery, C., & Sinclair, R. (2013). Measuring performance in the Third Sector. *Qualitative Research in Accounting & Management*. V. 10, n. 3/4, pp. 196-212. <http://dx.doi.org/10.1108/QRAM-03-2013-0014>.
- Dubnick, M. J. (2003). Accountability and Ethics: Reconsidering the relationships. *International Journal of Organization Theory and Behavior*, v. 6, n.3, pp. 405-441.
- Ebrahim, A., & Rangan, V. K. (2010), *The Limits of Nonprofit Impact: A Contency Framework for Measuring Social Performance*, Harvard Business School, USA, available at: https://www.hbs.edu/faculty/Publication%20Files/10-099_0b80d379-8e88-4992-9e8f-4b79596b1ff9.pdf (access 01 Agosto 2019).
- Gjems-Onstad, O. (1993). Value added taxation on the third sector. *Voluntas*. V. 4, nr. 3, pp. 372-394.
- Gomes, D. D. P. (2020). Os impactos das Propostas de Emenda Constitucional 45/2019, 110/2019 e 128/2019 sobre as organizações da sociedade civil. FGV Coordenadoria de Pesquisa Jurídica Aplicada.
- Gruber, J. E. (1987). *Controlling bureaucracies: Dilemmas in democratic governance*. Berkeley, CA: University of California
- Held, D. (2007). *Models of democracy 3.ed.* Polity Press. https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=QYVZ3TjL0-UC&oi=fnd&pg=PP14&dq=Held,+David.+Models+of+democracy&ots=rmmmEiVhCx&sig=wKPECW_TxxHjAWgT6CDnQwBirBY#v=onepage&q=Held%2C%20David.%20Models%20of%20democracy&f=false.
- Martins, O. S. (2012). Terceiro Setor – aspectos tributários e incentivos fiscais. *Revista Brasileira de Contabilidade*. V.1, n. 160, p. 26-37. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/685>>. Acesso em: 01 Agosto 2019.
- Oliveira, M. R. (2015). *As imunidades tributárias das entidades de assistência social como instrumentos de concretização de direitos fundamentais e o caso das APAES. 2015. Dissertação (Programa Strictu Sensu em Direito) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2015.*
- Paes, J. E. S. (2003). *Fundações e Entidades de Interesse Social. 4.ed.* Brasília. Brasília Jurídica.

- Pitkin, H. F. (1967). *The Concept of Representation*. University of California Press. Berkeley
- Romzek, B. S., & Ingraham, P. W. (2000). *Cross Pressures of Accountability: Initiative, Command, and Failure in the Ron Brown Plane Crash*. *Public Administration Review*, v. 60, n.3.
- Rosen, B. (1989). *Holding government bureaucracies accountable* (2nd ed.). New York: Praeger Publishers [https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=WiajjZwflO8C&oi=fnd&pg=PR9&dq=Rosen,+B.++\(1989\).+Holding+government+bureaucracies+accountable+\(2nd+ed.\).+New+York:+Praeger+Publishers&ots=0iA47q4fop&sig=byajfavPuhWmdKl9ags7ODN7hhg#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=WiajjZwflO8C&oi=fnd&pg=PR9&dq=Rosen,+B.++(1989).+Holding+government+bureaucracies+accountable+(2nd+ed.).+New+York:+Praeger+Publishers&ots=0iA47q4fop&sig=byajfavPuhWmdKl9ags7ODN7hhg#v=onepage&q&f=false)
- Salamon, L. M., & ANHEIER, H. K. (1992). In Search of the Nonprofit Sector II: The Problem of Classification. *Voluntas*. V. 3, nr. 3, pp-267-309.
- Schedler, A. (1999). *Conceptualizing accountability The self-restraining state: Power and accountability in new democracies* (pp. 13-28). [https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=MD8Vx1HLOZgC&oi=fnd&pg=PA13&dq=Schedler,+A.++\(1999\).+Conceptualizing+accountability&ots=-lS7tpyPN0&sig=s4i4FXb0w7K48SrPNtuyqEDkCTE#v=onepage&q=Schedler%2C%20A.%20\(1999\).%20Conceptualizing%20accountability&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=MD8Vx1HLOZgC&oi=fnd&pg=PA13&dq=Schedler,+A.++(1999).+Conceptualizing+accountability&ots=-lS7tpyPN0&sig=s4i4FXb0w7K48SrPNtuyqEDkCTE#v=onepage&q=Schedler%2C%20A.%20(1999).%20Conceptualizing%20accountability&f=false)
- Scott, M. B., & Lyman, S. M. (1968). *Accounts*. *American Sociological Review*, v. 33, n. 1, pp. 46-62.
- Sean, J. G. (2016). *Corporate Governance in an Era of Compliance*. v 57, nr. 6. *Wm. & Mary L. Rev.*
- Surrey, S. S. (1967). *The US Income Tax System—the Need for a Full Accounting*. Speech before the Money Marketers, November, 15(1967), 322-26.
- Wagner, A. (2012). *Third sector and/or ‘civil society’: a critical discourse about scholarship relating to intermediate organizations*. *Voluntary Sector Review*, v. 3, n. 3, pp. 299-328. <http://dx.doi.org/10.1332/204080512X658036>.
- Whitaker, G. P.; Altman-Sauer, L., & Henderson, M. (2004). *Mutual accountability between governments and nonprofits: Moving beyond “Surveillance” to “Service”*. *The American Review Administration*. V. 34, n. 2, pp. 115-133. Doi: 10.1177/0275074004264091.

Apêndice

Sigla	Denominação	Aplicação
AC	Assistência à comunidade	Alimentos, medicamentos, material e serviços.
ASE	Assistência supletivo do Estado	Métricas de cumprimento da política pública de desoneração tributária.
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	Tributo federal que compõe o preço de venda, por dentro, é uma das fontes de financiamento da seguridade social.
CSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido	Tributo federal que incide sobre o lucro das pessoas jurídicas e é uma das fontes de receita da seguridade social.
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços	Tributo estadual, por dentro, que compõe o preço de venda, pago pelo consumidor.
IE	Imposto sobre exportação	Imposto federal sobre importação de bens que compõe.
II	Imposto sobre importação	Imposto federal sobre importação de bens que compõe o custo do produto.
IPI	Imposto sobre produtos industrializados	Imposto federal, adicionado ao preço, sobre a produção de bens.
IRPJ	Imposto de renda da pessoa jurídica	Imposto federal sobre o lucro fiscal (positivo ou negativo) das pessoas jurídicas.
IPTU	Imposto predial e territorial urbano	Imposto municipal sobre a propriedade imobiliária, com incidência anual.
IPVA	imposto sobre a propriedade de veículos automotores	Imposto estadual sobre a propriedade veículos automotores, com incidência anual.
ISSQN	Imposto sobre serviços de qualquer natureza	Imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza.
RFT	Renúncia fiscal de tributo	Corresponde à desoneração tributária, composta por imunidade e isenção tributárias.
SPnE	Serviço público não-estatal	Serviço ofertado por uma OSC à sociedade como contrapartida do benefício da desoneração tributária recebida do Estado.
SS	Contribuição para a seguridade social	Tributo federal sobre a renda mensal do trabalhador
TD	Tributo direto	Tributo que incide sobre a renda e a propriedade
TI	Tributo indireto	Tributo que incide sobre a produção, circulação, consumo e serviço.