

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MARCIA NAHIRNEI

**ANÁLISE DOS RECURSOS GERADOS PELA CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADE
BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DA EDUCAÇÃO**

CURITIBA

2017

MARCIA NAHIRNEI

**ANÁLISE DOS RECURSOS GERADOS PELA CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADE
BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DA EDUCAÇÃO**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA – Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2017

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo verificar a abrangência dos benefícios das bolsas de estudo concedidas aos alunos contemplados segundo a Lei 12.101/2009. Quanto a tipologia de pesquisa classifica-se: exploratória, descritiva e explicativa. E quanto aos procedimentos estudo de caso, bibliográfica e documental. Buscou-se analisar por meio de um estudo o impacto dos recursos envolvidos na certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social na área da educação em uma instituição de ensino básico a partir das isenções que definem a contrapartida das bolsas de estudo. Com base na literatura existente discorreu-se sobre tributos, introduziu-se sobre o Terceiro Setor, o histórico da certificação como Entidade Beneficente de Assistência Social no Brasil. Destacou-se as isenções abrangidas pela certificação (CEBAS). Verificou-se e analisou-se, com base nas demonstrações contábeis e financeiras publicadas, a contrapartida das isenções em uma entidade de educação básica certificada como entidade beneficente de assistência social e comparou-se o resultado obtido com a pesquisa publicada pelo Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (Fonif). Identificou-se que a Associação estudada reverte R\$ 2,02 (dois reais e dois centavos) para a sociedade para cada R\$ 1,00 (um real) usufruído em isenções, considerando apenas os aspectos tangíveis. A conclusão assemelha-se com a pesquisa publicada pelo Fonif intitulada "A contrapartida do Setor Filantrópico para o Brasil" evidenciando que as isenções tributárias para as entidades filantrópicas são viáveis e vantajosas para a sociedade.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Certificação de Entidade Beneficente. Bolsas de Estudo. Assistência Social. Educação.

ABSTRACT

The present study aims to verify the extent of the benefits of scholarships granted to students contemplated according to Law 12.101/2009. The type of research is classified: exploratory, descriptive and explanatory. And as for the procedures, case study, bibliographical and documentary. The purpose of this study was to analyze the impact of the resources involved in the certification of Social Assistance Charitable Entity in the area of education in a basic education institution based on the exemptions that define the counterpart of the scholarships. Based on the existing literature was discussed about taxes, introduced on the Third Sector, the history of certification as a Social Assistance Charitable Entity in Brazil. Emphasis was given to exemptions covered by the certification (CEBAS). Based on the published financial and accounting statements the counterpart of the exemptions in a basic education institution certified as a Social Assistance Charitable Entity was verified and analysed, and the result obtained was compared with the research published by the National Forum of Philanthropic Institutions (Fonif). It was identified that the Association studied reverses R\$ 2.02 (two reais and two cents, in Brazilian currency) to society for each R\$ 1.00 (one real) obtained in exemptions, considering only the tangible aspects. The conclusion of this work resembles that of the research published by Fonif entitled "The counterpart of the Philanthropic Sector for Brazil" showing that tax exemptions for philanthropic entities are feasible and advantageous for society.

Key words: Third Sector. Certification of Beneficial Entity. Scholarships. Social assistance. Education.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - BOLSAS DE ESTUDO CONFORME LEI 12.101/2009.....	54
QUADRO 2 - ISENÇÃO DA QUOTA PATRONAL.....	57
QUADRO 3 - FÓRMULA DO CÁLCULO DO Nº DE BOLSAS DE ESTUDO INTEGRAL	58

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - DISTRIBUIÇÃO DOS ALUNOS POR ETAPA DE ENSINO.....	53
GRÁFICO 2 - DISTRIBUIÇÃO DAS BOLSAS DE ESTUDO.....	55
GRÁFICO 3 - DISTRIBUIÇÃO DE BOLSAS DE ESTUDO POR ETAPAS DE ENSINO	56
GRÁFICO 4 - COMPARAÇÃO ENTRE O NÚMERO DE BOLSAS DE ESTUDO EXIGIDO PELA LEI Nº 12.101/2009 E O NÚMERO DE BOLSAS OFERTADO PELA INSTITUIÇÃO	59
GRÁFICO 5 - BOLSAS DE ESTUDO INTEGRAL.....	60
GRÁFICO 6 - GRATUIDADES EM CONTRAPARTIDA ÀS ISENÇÕES.....	61
GRÁFICO 7 - CONTRAPARTIDA ÀS ISENÇÕES.....	63

LISTA DE SIGLAS

ADI	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
CEBAS	- Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CNAS	- Conselho Nacional de Assistência Social
CTN	- Código Tributário Nacional
EBAS	- Entidade Beneficente de Assistência Social
FGTS	- Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FONIF	- Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas
IAM [®]	- <i>Intangible Assets Management</i>
INSS	- Instituto Nacional do Seguro Social
LOAS	- Lei Orgânica da Assistência Social
MEC	- Ministério da Educação
ONGs	- Organizações Não Governamentais
PNE	- Plano Nacional de Educação
PROUNI	- Programa Universidade para Todos
RE	- Recurso Extraordinário
STF	- Supremo Tribunal Federal
SUS	- Sistema Único de Saúde

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA DE PESQUISA	9
1.2	OBJETIVOS	10
1.3	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	10
2	REVISÃO DE LITERATURA	12
2.1	CONCEITO DE TRIBUTOS	12
2.1.1	Espécies de Tributos	13
2.2	FATO GERADOR	15
2.2.1	Caracterização do Fato Gerador	15
2.2.2	Imunidade tributária	16
2.2.3	Isenção Tributária	17
2.2.4	Casos Especiais	20
2.3	OS TRÊS SETORES DA ECONOMIA	20
2.3.1	Terceiro Setor	21
2.3.2	Origem do Terceiro Setor	23
2.4	TERCEIRO SETOR NO BRASIL	25
2.5	OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS DO TERCEIRO SETOR	26
2.6	ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL	28
2.6.1	Conceitos	29
2.6.2	Formas Jurídicas de Constituição	31
2.6.3	Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social no Brasil	32
2.7	ATIVIDADES CERTIFICÁVEIS	34
2.7.1	Saúde	35
2.7.2	Educação	37
2.7.3	Assistência Social	38
2.7.4	As Isenções abrangidas pela Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social	40
2.8	ESTUDOS ANTECEDENTES	41
2.8.1	A Contrapartida do Setor Filantrópico para o Brasil	42

3	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	46
3.1	TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	46
3.1.1	Pesquisa Exploratória.....	46
3.1.2	Pesquisa Descritiva	47
3.1.3	Pesquisa Explicativa.....	47
3.2	TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS.....	47
3.2.1	Estudo de Caso	47
3.2.2	Pesquisa Bibliográfica	48
3.2.3	Pesquisa Documental.....	48
3.3	TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA	49
3.3.1	Pesquisa Qualitativa	49
4	ESTUDO DE CASO	50
4.1	DESCRIÇÃO DA INSTITUIÇÃO.....	50
4.1.1	Área de Atuação.....	50
4.1.2	Coleta de Dados.....	52
4.1.3	Consolidação dos Dados.....	53
4.2	ANÁLISE DOS RESULTADOS	57
4.3	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	58
4.4	COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS COM ESTUDOS ANTERIORES	63
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	65
	REFERÊNCIAS	67

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA DE PESQUISA

Entre os direitos e garantias fundamentais básicos de todo o ser humano está a educação e é dever do Estado assegurar o acesso gratuito para todos conforme especifica o Art. 208 da Constituição da Republica Federativa Brasil de 1988. (BRASIL_(j). Legislativo, 1988).

Para garantir este direito, o Estado conta com a participação de entidades de direito privado, sem fins lucrativos, certificadas conforme legislação específica e que, atualmente, são conhecidas como entidades filantrópicas.

A crise política e econômica que o Brasil enfrenta, traz à tona a necessidade de reequilibrar os cofres públicos por meio do corte de gastos e aumento da arrecadação tributária. Entre as ações estudadas pelo governo está o corte de benefícios fiscais com uma revisão das regras de concessão de isenções previdenciárias para entidades filantrópicas.

Esta notícia tem sido divulgada pelos meios de comunicação social e o fato desnuda o entendimento que parte da sociedade e até mesmo da classe política têm sobre a filantropia.

As centrais sindicais (BRASIL_(a). Dieese, 2016, p.8) afirmam em nota técnica, ao apresentar propostas para a reforma da Previdência Social, que “as entidades filantrópicas foram beneficiadas com isenções de quase 11 (onze) bilhões em 2015” e estas fazem parte do montante não compensado em favor da Previdência.

Tendo em vista que as isenções fiscais e tributárias são concedidas a entidades que cumprem com requisitos estabelecidos em lei e que exigem uma contrapartida em benefício da sociedade, o presente estudo foi desenvolvido a partir da seguinte problemática: **Como analisar o impacto dos recursos envolvidos na certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social na área da educação em uma instituição de ensino básico a partir das isenções que definem a contrapartida das bolsas de estudo?**

1.2 OBJETIVOS

- Objetivo Geral

Elegeu-se como objetivo geral do estudo verificar a abrangência dos benefícios das bolsas de estudo concedidas aos alunos contemplados segundo a Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009.

- Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral, definiu-se como objetivos específicos: (a) Introduzir o histórico da certificação de entidades do Terceiro Setor no Brasil com base na literatura existente; (b) destacar as isenções abrangidas pela certificação (CEBAS) conforme legislação específica; (c) verificar e analisar, com base nas demonstrações contábeis e financeiras publicadas, a contrapartida das isenções em uma entidade de educação básica certificada como entidade beneficente de assistência social; (d) comparar o resultado obtido com a pesquisa publicada pelo Fórum Nacional das Instituições filantrópicas (FONIF).

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Esta investigação se justifica pela necessidade de levar ao conhecimento da sociedade o impacto dos recursos envolvidos nas isenções concedidas especificamente às entidades filantrópicas, que muitas vezes são vistos apenas como vantagem para as entidades desconsiderando a contrapartida dos benefícios gerados para a sociedade.

A visão de vantagem descrita acima se exemplifica pela afirmação das centrais sindicais de que a revisão das isenções previdenciárias para entidades filantrópicas geraria um impacto de 11 (onze) bilhões na arrecadação da Previdência, propondo o corte total do benefício de não pagamento das cotas patronais. (BRASIL_(a). Dieese, 2016).

Assim sendo, acresce a necessidade da realização de pesquisa que visa contribuir na reflexão sobre os valores revertidos em benefício da sociedade a partir das isenções concedidas às entidades filantrópicas na área da educação básica de ensino.

Propõem-se aqui uma reflexão sobre a importância e os benefícios para a sociedade, advindos das isenções concedidas às instituições conhecidas como filantrópicas, exclusivamente na educação básica de ensino.

A estrutura deste trabalho está composta por revisão de literatura, metodologia da pesquisa, estudo de caso, consolidação de informações, análise e discussão e considerações finais.

2 REVISÃO DE LITERATURA

A revisão abordará tópicos relevantes para a compreensão do estudo a partir da literatura e a legislação sobre a tributação e espécies de tributação, fato gerador, e a definição de imunidade tributária e isenção tributária.

A seguir, abordará o Terceiro Setor, sua origem e pequeno histórico no Brasil, as obrigações principais e acessórias do terceiro setor.

Na sequência, o estudo se limitará às Entidades Beneficentes de Assistência Social, o histórico da Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social no Brasil, as isenções abrangidas pela certificação e a apresentação da pesquisa publicada pelo Fórum Nacional das Instituições filantrópicas (FONIF) com o título “A contrapartida do Setor Filantrópico para o Brasil” (BRASIL⁽ⁱ⁾. Fonif, 2016), exclusivamente, com os dados que se referem à educação básica.

Para que haja melhor compreensão dos dois principais termos utilizados quando se trata de Terceiro Setor, a saber, a imunidade e a isenção, faz-se necessária uma breve apresentação sobre tributos e suas espécies, dos quais discorre-se na sequência.

2.1 CONCEITO DE TRIBUTOS

Os tributos foram e são instituídos com finalidade de arrecadar recursos para atender às despesas da estrutura estatal, a manutenção do bem estar social e a garantia dos direitos fundamentais básicos do ser humano.

Segundo o Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, Art. 3º,

tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo o valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL^(k). Legislativo, 1966).

Fabretti (2005, p.108) afirma que o tributo é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária. Portanto, o tributo é algo

obrigatório por lei devendo ser recolhido em moeda e o seu não recolhimento acarreta penalidades.

Os tributos são divididos em espécies as quais serão abordadas na sequência.

2.1.1 Espécies de Tributos

O CTN, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, Art. 5º, elenca as espécies de tributos citando que "os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria". (BRASIL_(k). Legislativo, 1966). A sua natureza jurídica é determinada pelo fato gerador da obrigação.

A seguir aborda-se cada uma das espécies, destacando o seu fato gerador.

a) Impostos

Segundo o Art. 16 do CTN, "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica relativa ao contribuinte". (BRASIL_(k). Legislativo, 1966).

Para Fabretti (2005, p.110), imposto, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo.

Sendo assim o imposto é previsto em lei e obrigatório independente da atividade do contribuinte.

Rocha (2007, p.16), referencia que a nossa atual constituição estabelece uma lista com a discriminação de 13 impostos, divididos entre as três esferas governamentais. Nessa divisão, couberam à União 7 (sete) deles, aos Estados-Membros e ao Distrito Federal, 3 (três), e, aos Municípios, 3 (três).

b) Taxas

Conforme o Art. 77 do CTN, a taxa tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público, específico e

divisível, prestado ou colocado à disposição do contribuinte. (BRASIL_(k), Legislativo, 1966).

Segundo Rocha (2007, p.16) a taxa tem como fato gerador a "utilização, efetiva ou potencial, de um serviço público". Sendo assim, as taxas são contribuições realizadas ao governo para realização de algum serviço prestado ao contribuinte.

c) Contribuições

O Código Tributário Nacional cita, no Art. 81, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que a contribuição de melhoria "é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado". (BRASIL_(k), Legislativo, 1966).

Entende-se, portanto, que a contribuição de melhoria decorre de uma valorização imobiliária oriunda de uma obra pública realizada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios.

d) Empréstimos Compulsórios

Em casos excepcionais, especificamente, em guerra externa, ou sua iminência, em calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis e em conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo, a legislação prevê a instituição de empréstimos compulsórios. (BRASIL_(k), Legislativo, 1966).

Porém, a instituição desta espécie de tributo está permitida somente à União que fica obrigada a fixar o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate. (BRASIL_(k), Legislativo, 1966).

A seguir aborda-se sobre o fato gerador dos tributos.

2.2 FATO GERADOR

Conforme Fabretti (2005), a obrigação tributária tem como finalidade nortear a atividade econômica, sua gênese na materialização de uma hipótese de incidência descrita em lei.

Fabretti (2005) ainda dispõe que a ocorrência desta hipótese é apresentada como fato gerador da obrigação tributária, seja principal ou acessória, imputando ao contribuinte ou responsável uma obrigação de dar, cujo objeto é o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, ou uma obrigação de fazer, de não fazer ou tolerar, no caso de obrigações acessórias.

2.2.1 Caracterização do Fato Gerador

É o fato gerador da respectiva obrigação que caracteriza a natureza jurídica específica do tributo conforme explicita o Art. 4º da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 e não a denominação e demais características formais adotadas pela lei ou a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL_(k). Legislativo, 1966).

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória, onde a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e “é prestação pecuniária compulsória” (BRASIL_(k). Legislativo, 1966, Art.3º), ou seja, há necessidade de pagamento ou extinção por outra modalidade prevista em lei. Já a obrigação acessória decorre da legislação tributária e objetiva a prestação positiva ou negativa de interesse do fisco. A inobservância da obrigação acessória converte-se em obrigação principal.

O Código Tributário Nacional elenca o fato gerador tanto da obrigação principal quanto da obrigação acessória.

Na obrigação principal, o fato gerador, segundo o Art. 114 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 "é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". (BRASIL_(k). Legislativo, 1966). O Art. 116 da mesma lei especifica que se considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, em situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que

produza os efeitos próprios e, em se tratando de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída.

Já na obrigação acessória, o Art. 115 define que o fato gerador "é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal". (BRASIL_(k). Legislativo, 1966).

Quando há imunidade tributária inexistente o fato gerador. Para melhor compreensão e entendimento sobre a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social que atesta a imunidade, apresenta-se a seguir uma breve definição de imunidade e isenção.

2.2.2 Imunidade tributária

Imunidade se caracteriza pela limitação do Estado em tributar. Como a imunidade está prevista na Constituição Federal, Art.150, só pode ser revogada se houver alteração da Constituição.

Uma entidade que cumpra os requisitos constitucionais será imune dos impostos devidos ao que impõe a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 no Art.150, Inc.IV, alínea "c":

[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI – Instituir impostos sobre:

(...)

c) o patrimônio, renda ou os serviços de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da Lei. (BRASIL_(j). Legislativo, 1988).

A Lei Complementar que trata da limitação do poder de tributar é a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) no art.9º, Inc.IV, alínea "c" e Art.14:

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

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001)

(...)

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

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

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

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. (BRASIL_(k), Legislativo, 1966).

Entende-se, portanto, que os partidos políticos, fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos só poderão ser beneficiadas com a imunidade se cumprirem os requisitos do Código Tributário Nacional. Caso não haja o cumprimento de tais requisitos, o benefício poderá ser suspenso.

No universo de tributos, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ainda prevê a isenção de contribuição para a seguridade social. A seguir, discorre-se sobre a temática.

2.2.3 Isenção Tributária

Quando se trata de isenção, se faz necessário esclarecer que existem duas modalidades de isenção. Aquela mencionada na Constituição da República Federativa do Brasil e que, por serem constitucionais, tem a mesma limitação do Estado em tributar que a imunidade. A outra modalidade de isenção decorre da vontade do governo em deixar de exercer o seu direito de tributar por incentivo a alguma atividade. As isenções tratadas na Constituição Federal, embora sendo constitucionais, dependem de Lei Complementar.

A Constituição Federal de 1988 (CF), em seu Art.195, § 7º, diz que: “São isentas de Contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. (BRASIL_(j). Legislativo, 1988, p.204).

Machado (2008, p.54) cita que a lei que a CF se refere é a Lei Orgânica de Seguridade Social Nº 8.212, de 24 de julho de 1991, revogada em alguns dispositivos pela Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, que trata, em seu Art.1º:

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei. (BRASIL_(m). Legislativo, 2009, p.1).

Referindo-se à motivação de tal benefício, Machado (2008, p.53) afirma que “as isenções foram criadas com incentivos governamentais, exatamente para que entidades privadas pudessem suprir as lacunas deixadas pelo setor público, no que se refere aos atendimentos em assistência, saúde e educação”.

Portanto, uma entidade será isenta de contribuições sociais desde que seja Certificada como Entidade Beneficente de Assistência Social após o cumprimento dos requisitos fixados na referida Lei.

Sendo a Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009 uma lei ordinária que estabelece uma contrapartida às isenções constitucionais, convém ressaltar que durante o presente estudo foram julgadas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 2028, 2036, 2228 e 2621, e ainda, o Recurso Extraordinário (RE) 566.622 com repercussão geral reconhecida. Estas ações tratam da regulamentação das exigências para a concessão da imunidade tributária para as entidades beneficentes concentrando o tema sobre se as referidas exigências poderiam ser tratadas em Lei Ordinária ou somente em Lei Complementar.

Em 23 de fevereiro de 2017 o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), julgando as ADIs e o RE acima citados fixou a tese de que "os requisitos para o gozo da imunidade não de estar previstos em lei complementar". (BRASIL_(q). Supremo Tribunal Federal, 2017).

Mesmo com esta decisão, as entidades continuam mobilizadas com toda a sua estrutura, mantendo uma postura conservadora considerando que a qualquer tempo pode ser editada uma lei complementar que venha substituir a Lei Ordinária 12.101, de 27 de novembro de 2009 com os requisitos para o gozo da isenção constitucional.

Segundo o Código Tributário Nacional Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, Art. 177, a isenção não se estende às taxas e às contribuições de melhoria e nem aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão, salvo quando disposto o contrário em lei. (BRASIL^(k). Legislativo, 1966).

Já as isenções tributárias não tratadas na CF são temporárias e dependem de condições especiais para a sua concessão.

A isenção ocorre quando o governo decide incentivar uma atividade, deixando de exercer seu direito de tributar alguém ou alguma situação, por meio de Lei Ordinária. Essa vontade do Estado torna vulneráveis os casos de isenções de tributação a mudanças políticas ou administrativas pela simples mudança da lei que instituiu a isenção. (ARAUJO, 2005, p.40).

Observa-se que as isenções Constitucionais devem ser reguladas por Lei Complementar, enquanto que as outras isenções podem ser concedidas por Leis Ordinárias.

“No caso da *isenção*, dispensa-se a entidade do pagamento do tributo devido à expressa disposição de lei, podendo ocorrer no âmbito da União, dos estados e dos municípios”. (ALBUQUERQUE, 2006, p.47, grifo do autor).

Ao referirem-se à questão da isenção tributária onde a mesma entidade que legisla pode isentar, Olak e Nascimento enfatizam que:

É recomendável que os gestores dessas entidades estejam sempre atentos a essas questões, objetivando não pagar o que não é devido, já que o lançamento do imposto ou tributo muitas vezes é feito pelo Executivo Público, sem atentar-se para as peculiaridades jurídicas de cada instituição. (OLAK e NASCIMENTO, 2010, p.50).

Esta afirmação merece destaque visto que chama a atenção para a responsabilidade dos gestores e, pode-se incluir o profissional contábil responsável por orientá-los, na atenção ao não pagamento de tributos a que são isentos.

Basicamente, imunidade e isenção se diferem pelo direito que o Estado tem ou não de tributar. Na imunidade, a Constituição Federal veda ao Estado instituir impostos, enquanto na isenção, afirmado por Araújo (2005), o Estado tem o direito de tributar, mas deixa de exercer este direito concedendo o benefício em incentivo a alguma atividade.

Existem ainda casos especiais quanto ao crédito tributário que será discorrido na sequência.

2.2.4 Casos Especiais

Existem casos especiais em que o crédito tributário pode ser extinto. O Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, Art. 180, cita a anistia como forma de exclusão do crédito tributário. "A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede" desde que as infrações não sejam qualificadas em lei como crime ou contravenção, não sejam praticados com dolo, fraude ou simulação ou, resultantes de conluio. (BRASIL_(k). Legislativo, 1966).

Com uma visão geral sobre a temática a seguir introduz-se sobre os três setores da economia para adentrar no Terceiro Setor.

2.3 OS TRÊS SETORES DA ECONOMIA

A organização da sociedade nas diferentes regiões do mundo preserva as suas características regionais e o seu contexto histórico.

Basicamente a economia se organiza em três setores, sendo que a iniciativa privada forma o Primeiro Setor, a iniciativa pública forma o Segundo Setor e a iniciativa privada de fins não econômicos faz parte do Terceiro Setor.

Albuquerque (2006) explica sobre os dois primeiros setores ao afirmar que em alguns países o governo

é chamado de primeiro setor e a iniciativa privada de segundo setor, enquanto em outros o primeiro setor é o empresarial e o segundo é o Estado. Do ponto de vista histórico, é correta a segunda afirmação, uma vez que as corporações

de ofício e as primeiras organizações privadas surgiram em período anterior à criação dos Estados nacionais. (ALBUQUERQUE, 2006, p.21).

Pode-se notar que nem sempre o governo será o Primeiro Setor da economia, pois em alguns Países, este será composto pela iniciativa privada.

No caso específico do Brasil, Machado (2008) cita o Estado como o Primeiro Setor, a iniciativa privada como o Segundo Setor e a iniciativa privada de fins não econômicos formando o Terceiro Setor, o qual aborda-se na sequência.

2.3.1 Terceiro Setor

O Terceiro Setor se constitui por entidades sem fins lucrativos, ou de fins não econômicos, como cita o Novo Código Civil, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, ou seja, não distribuem lucro para seus associados. (BRASIL⁽¹⁾. Legislativo, 2002).

Albuquerque (2006) define as entidades que compõe o Terceiro Setor segundo alguns critérios e características que são: estarem organizadas formalmente com estrutura interna, terem objetivos formais e existir distinção entre sócios e não-sócios; serem separadas institucionalmente do governo como entidades privadas; serem capazes de administrar as próprias atividades; não distribuírem lucros aos seus sócios e; serem constituídas por qualquer grupo da sociedade onde as atividades são decididas livremente por seus membros.

Olak e Nascimento (2010, p.4) enfatizam que “o lucro não é o objetivo fundamental” nestas entidades, mas, elas podem apresentar “superávit” utilizando-o na própria atividade para a manutenção ou expansão.

Entende-se que todo o superávit, quando verificado, deve ser reaplicado na atividade-fim. Para Araújo (2005, p.4),

a importância dessas entidades para a sociedade na consecução de seus objetivos está no fato de não distribuírem dividendos e aplicarem integralmente seus recursos em atividades auxiliares do Estado que são a busca pelo bem comum e pela transformação do ser humano. (ARAÚJO, 2005, p.4).

Ainda sobre o Terceiro Setor, Paes (2004, p.99) afirma:

Podemos, assim, conceituar o Terceiro Setor como conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando seu aperfeiçoamento. (PAES, 2004, p.99).

O conceito Terceiro Setor

denota um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos. Este é o sentido positivo da expressão. 'Bens e serviços públicos', neste caso, implicam uma dupla qualificação: não geram lucros e respondem a necessidades coletivas. Eventuais benefícios auferidos pela circulação destes bens não podem ser apropriados enquanto tais pelos seus produtores e não podem, em consequência, gerar um patrimônio particular. [...] Quaisquer excedentes devem ser reinvestidos nos meios para a produção dos fins estipulados. (FERNANDES, 2002, p.21).

Conclui-se, portanto, que o Terceiro Setor, formado por entidades privadas sem fins lucrativos, tem por objetivo servir à sociedade atuando voluntariamente no atendimento aos direitos fundamentais garantidos na Constituição Federal de 1988. Desta forma, as entidades do Terceiro Setor diferenciam-se das sociedades empresariais que tem por objetivo o lucro e a distribuição de dividendos.

Há entre o Terceiro Setor "e o governo alguma coisa em comum: ambos devem cumprir uma função eminentemente coletiva". (FERNANDES, 2002, p.22).

A única distinção entre os dois setores se nota pelo financiamento, pois

enquanto os serviços oferecidos pelo Estado são financiados por impostos compulsórios, os serviços oferecidos pelo terceiro setor, dependem, em grande medida, de doações voluntárias. [...] Sua existência envolve uma troca triangular pela qual alguns dão para que outros possam receber. (FERNANDES, 2002, p.24).

Segundo Albuquerque (2006), o Terceiro Setor se caracteriza por: fazer contraponto às ações do governo atuando em parceria com o Estado; fazer contraponto às ações de mercado abrindo o campo dos interesses coletivos para as iniciativas particulares; realçar o valor político e econômico das ações voluntárias e; projetar uma visão integradora da vida pública onde as ações públicas e privadas se complementam.

Para o MEC (BRASIL_(n). Ministério da Educação, 2015, p.57), o terceiro setor "é composto de entes de natureza privada e sem finalidade lucrativa que atuam como

intermediários entre o Estado e o cidadão na prestação de serviços em áreas de interesse público", corroborando o autor acima citado.

Machado (2008) afirma que pertencem ao Terceiro Setor: as Associações, Fundações, organizações religiosas, organizações sindicais e os partidos políticos. Estas entidades, por serem de fins não econômicos, têm imunidade tributária, conforme Art.150, Inc.IV, alínea "c" da Constituição Federal. (BRASIL^(j). Legislativo, 1988).

Mesmo sendo imune, o Terceiro Setor ainda tem algumas obrigações tributárias como cota patronal a ser recolhido sobre a folha de pagamento, o IOF, de que tratam os Art.22 e 23 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. Para se beneficiar da isenção, as entidades precisam enfrentar "uma enorme burocracia para conseguir a sua legitimidade de entidade prestadora de assistência social". (MACHADO, 2008, p.20).

Para entender melhor o processo para o reconhecimento da imunidade e consequente benefício da isenção mencionada pelo autor acima, faz-se necessário percorrer um pouco da história buscando a origem do Terceiro Setor cuja temática será levantada a seguir.

2.3.2 Origem do Terceiro Setor

O Terceiro Setor, segundo Albuquerque (2006, p.18), tem origem histórica medieval, entre os séculos XVI e XVII, como "obrigação religiosa das primeiras ações comunitárias".

Para Albuquerque (2006), durante o Estado liberal, entre os séculos XIX e XX, ocorre um distanciamento entre o Estado e as organizações sociais. Após a Primeira Guerra Mundial, o Estado tenta se reaproximar da sociedade com um papel mais ativo de Bem-estar Social (*Welfare State*), enquanto que o poder da classe trabalhadora faz oposição ao individualismo da visão da burguesia.

Nos anos da ditadura "o fechamento do Estado pelo exército deixou também a Igreja Católica fora dos círculos mais íntimos do poder". (FERNANDES, 2002, p.35).

Foi neste contexto que a igreja começou a atuar com a comunidade, formando as Comunidades Eclesiais de Base, onde reunia-se em pequenos círculos para discutir a situação; onde os fiéis tinham voz. Foi assim que difundiu-se a crença "de que se as

pessoas pensarem juntas serão capazes de transformar a si próprias, a Igreja e o mundo". (FERNANDES, 2002, p.39). Enquanto o movimento sindical era reprimido,

o trabalho comunitário escapou aos controles, portanto, e pôde se expandir mesmo sob os regimes mais violentos, como foi o caso do Chile de Pinochet. Enquanto a polícia perseguia militantes políticos e vigiava os sindicatos, um outro tipo de militância encontrou terreno fértil por onde se difundir. A novidade da fórmula salvou-a das prevenções policiais. (FERNANDES, 2002, p.35).

A partir da Segunda Guerra Mundial, o aumento da produtividade agrícola e industrial levou a um aumento da pobreza, da violência, de doenças, de conflitos. Sugiram então, nos anos de 1970, organizações da sociedade civil com "ações voltadas para uma política social de desenvolvimento comunitário e para a execução de atividades de assistência e serviços nos campos de consumo, educação de base e saúde, entre outros". (ALBUQUERQUE, 2006, p.23).

Fernandes (2002) acrescenta que nos anos 70, os movimentos sociais puderam emergir porque não pareciam ameaçar os centros do poder ditatorial. "Foram chamados 'movimentos' para acentuar sua natureza instável e mutante, distinta da obtida em estruturas que se organizam numa longa duração. E chamados 'sociais' devido ao seu distanciamento aos aparelhos do Estado". (FERNANDES, 2002, p.43).

A partir de 1980, a adoção de uma política neoliberal nos países latino-americanos com regime democrático, agravou a situação de pobreza, aumentou o setor informal da economia e aumentou o descrédito das instituições internacionais quanto ao destino dos recursos investidos em programas de desenvolvimento social. O aumento da economia informal "aumenta a demanda pelos serviços estatais e reduz o número de contribuintes capazes de financiar essas despesas". (ALBUQUERQUE, 2006, p.26).

Os principais desafios para o Terceiro Setor no início do século XXI na América Central e Oriental, citados por Albuquerque (2006), compreendem: legitimizar as organizações em razão de um sistema legal dúbio e falho; treinar e capacitar os profissionais e voluntários atuantes na área; criar base para a sustentação do setor com recursos humanos, físicos e materiais.

Já para os países desenvolvidos, os desafios são: preservar e reconquistar a identidade e os valores do terceiro setor com planejamento, treinamento e gestão;

garantir a eficiência nos projetos e a responsabilidade financeira; ampliar o apoio de outros setores da sociedade às organizações do terceiro setor e; promover a integração internacional onde governo, mercado e poder público se inter-relacionam. (ALBUQUERQUE, 2006).

Para o mesmo autor, os Países da América Latina têm o desafio de tornar o Terceiro Setor uma realidade criando um conceito comum; investir na capacitação, treinamento e infra-estrutura e; formar parcerias buscando maior cooperação entre os setores.

Ainda para Albuquerque (2006), a ditadura militar, durante os anos de 1960 e 1970, provocou, em muitos países da América Latina, o afastamento da participação da sociedade civil no Estado e empresas. Os movimentos associativos buscavam discutir com as comunidades locais trocando ideias sobre a sua realidade. A Igreja Católica, com a Teologia da Libertação, pregava a opção preferencial pelos pobres, o que a aproximou da população.

A atuação em "redes de relacionamento" (ALBUQUERQUE, 2006, p.30) representa o ponto forte do Terceiro Setor na América Latina, onde a autonomia e a iniciativa locais são fundamentais para o alcance dos objetivos destas organizações.

No Brasil o Terceiro Setor se fez presente a partir do século XVI e o Estado tem buscado regular o setor como discorre-se a seguir.

2.4 TERCEIRO SETOR NO BRASIL

As primeiras instituições sem fins lucrativos no Brasil foram as Santas Casas, representadas pela Santa Casa de Santos, fundada em 1543.

As Igrejas e Instituições Religiosas mantinham, em 2006, segundo Albuquerque (2006), 38,6% (trinta e oito vírgula seis por cento) de todas as organizações do Terceiro Setor no Brasil, dado que as coloca com o papel decisivo na formação deste Setor no Brasil.

Segundo Albuquerque,

As ONGs e os movimentos sociais tem origem nos centros de educação popular e de promoção social. Trabalham, predominantemente, com a defesa dos direitos, por meio da capacitação de pessoas e da assessoria para mobilização popular, articulação política e disseminação de informação. (ALBUQUERQUE, 2006, p.34).

O Estado tem adquirido "uma postura mais participativa nos processos de decisão sobre os diversos temas afeitos às responsabilidades do governo". (ALBUQUERQUE, 2006, p.41). Com isso, há uma maior preocupação com a transparência na gestão pública e a responsabilidade fiscal. O governo tem buscado mais parcerias com as organizações da sociedade civil com repasses de verbas públicas e o acesso pelo Terceiro Setor, segundo o mesmo autor, "aos fundos públicos de vários ministérios".

A partir desta perspectiva de participação da sociedade se busca a transparência na gestão pública por meio de mecanismos de controle da sociedade. Neste cenário, o governo promulgou legislações regulatórias do terceiro setor, entre elas, a Lei 9.790, de 23 de março de 1999 e a Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009.

Mas o Terceiro Setor, além da legislação específica, deve cumprir obrigações comuns à iniciativa privada como exposto a seguir.

2.5 OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS DO TERCEIRO SETOR

As entidades devem cumprir uma série de obrigações. Moraes (2010) afirma que apesar das Obrigações Tributárias serem menores para o Terceiro Setor, em comparação com o segundo setor, elas devem ser cumpridas rigorosamente. Sem a pretensão de esgotar todas as obrigações a que o Terceiro Setor está sujeito cita-se algumas delas conforme elencadas por Olak e Nascimento (2010, p.195-200):

(i) IRPJ – Por se enquadrarem em entidades sem fins lucrativos, o terceiro setor goza de imunidade conforme Art.15º, da Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (BRASIL_(e). Executivo, 1997).

(ii) CSLL – Beneficiam-se com a isenção conforme Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988 combinado com o Ato Declaratório Normativo 17, de 30 de

novembro de 1990. (BRASIL_(c). Executivo, 1988) (BRASIL_(o). Receita Federal do Brasil, 1990) .

(iii) PIS - O Terceiro Setor recolhe PIS sobre a folha de pagamento de seus funcionários sob o percentual de 1% a ser recolhido até o décimo quinto dia útil, em DARF sob o código 8301, conforme IN SRF 247/02, Art.9º, caput e inc.IV, diferente do Segundo Setor, que recolhe sobre seu faturamento. (BRASIL_(p). Secretaria da Receita Federal, 2002).

(iv) Cota Patronal - Quando não certificado como Entidade Beneficente de Assistência Social, o Terceiro Setor tem a obrigação do recolhimento das contribuições sociais de que tratam os Art. 22 e 23, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, sendo:

I) Vinte por cento sobre o total de remuneração a empregados e trabalhadores avulsos;

II) RAT – (riscos ambientais de trabalho) de um, dois ou três por cento conforme o grau de risco da empresa considerando leve, médio ou grave, respectivamente. (BRASIL_(d). Executivo, 1991).

Para manter a isenção da cota patronal, a entidade beneficente de assistência social deve enviar ao respectivo Ministério, conforme a sua área de atuação, a saber, Ministério da Saúde, Ministério da Educação ou Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, os relatórios previstos no Decreto Nº 8.242, de 23 de maio de 2014.

(v) IRRF – No Terceiro Setor o imposto de renda retido na fonte tem a mesma incidência que no Segundo Setor.

(vi) Retenção de CSLL, PIS, Cofins – A retenção de CSLL, PIS e Cofins, de que trata os Art.30 e 31, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, aplica-se também ao Terceiro Setor sobre as alíquotas de 1% de CSLL, 3% de Cofins e 0,65% de PIS. (BRASIL_(f). Executivo, 2003).

(vii) Obrigações trabalhistas – Neste aspecto, o Terceiro Setor tem as mesmas obrigações que o Segundo Setor.

(viii) Retenção na Fonte de INSS – Quanto à contratação de mão-de-obra de autônomos, empreiteiras ou cooperativas de trabalho, assim como o Segundo Setor, o Terceiro Setor é responsável pelo recolhimento nos percentuais de 20%, 11% e 15% respectivamente.

(ix) Cofins - Estão isentas da Cofins sobre as receitas próprias, mas devem cumprir uma série de requisitos:

Em relação aos fatos ocorridos a partir de 01.02.1999, são isentas as receitas relativas às atividades próprias das seguintes entidades:

- Templos de qualquer culto;
- Partidos políticos;
- Instituições de educação e de assistência social a que se refere o art.12 da Lei 9.532/97, desde que cumpridos os requisitos da Lei 9.532/97; sindicatos, federações e confederações. (PAES, 2004, p.521).

Porém, segundo Moraes (2010), haverá incidência da Cofins sobre as receitas provenientes de atividades que não sejam consideradas como próprias da entidade. Segundo o mesmo autor, todas as entradas de recursos devem ser cuidadosamente examinadas, pois poderão existir receitas sujeitas à incidência de Cofins.

Além destas, o terceiro setor ainda possui as obrigações acessórias comuns a todas as sociedades como: DCTF, EFD Contribuições quando aplicável, DIRF, ECF, RAIS, além das prestações de contas específicas.

Conclui-se que, para manter a imunidade dos impostos e a isenção da contribuição para o financiamento da Seguridade Social, bem como de outras contribuições, assim como da cota patronal sobre a folha de pagamento, as entidades devem cumprir os requisitos legais além de realizarem um planejamento tributário para o enquadramento de suas atividades e a manutenção das mesmas à medida que a legislação determina.

Entendendo genericamente o Terceiro Setor, seu tratamento na Constituição da República Federativa do Brasil e na Legislação que versa sobre imunidades, isenções e critérios para tais benefícios, o presente estudo avançará exclusivamente no campo das entidades do Terceiro Setor reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social.

2.6 ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Para que seja concedida a isenção das contribuições previdenciárias das quais tratam os Art. 22 e 23 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, a entidade precisa obter o

reconhecimento de prestadora de assistência social segundo os critérios estabelecidos na Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009. (BRASIL_(m). Legislativo, 2009). Obtém-se o reconhecimento por meio da Certificação que concede à entidade o título de Entidade Beneficente de Assistência Social (EBAS).

Conforme Diniz (2015, p.33), "as Entidades Beneficentes de Assistência Social não se definem somente pela certificação, mas pelos serviços que efetivamente realizam no reconhecimento dos direitos dos seus usuários".

Portanto, pode-se concluir que a certificação apenas afirma que aquela entidade está constituída e atua efetivamente no seu objeto social cumprindo todos os requisitos da lei, sendo um atalho para o gozo dos direitos garantidos na Constituição da República Federativa do Brasil.

Para melhor entendimento da temática, alguns conceitos serão definidos na sequência.

2.6.1 Conceitos

Entre os conceitos que envolvem o Terceiro Setor, os termos mais presentes são: filantropia, certificado de filantropia, Organizações Não Governamentais (ONGs), Fundações, Associações, imunidades, isenções, entre outros.

A própria nomenclatura "Terceiro Setor" representa uma "denominação genérica da sociedade civil organizada". (BRASIL_(n). Ministério da Educação, 2015, p.57).

Até pouco tempo o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social era conhecido como Certificado de Filantropia, e as entidades portadoras de tal certificado eram chamadas de Entidades Filantrópicas. "O termo 'filantropia' (*philantropy*) [...] é um conceito mais moderno e humanista da antiga caridade religiosa". (ALBUQUERQUE, 2006, p.18).

O Fonif afirma que "a filantropia moderna é definida por especialistas mundiais como a capacidade de doar recursos privados como dinheiro, tempo, bens móveis e imóveis etc, para instituições que não visam lucro trabalharem para o bem comum". (BRASIL_(i). Fonif, 2016, p.26).

As entidades certificáveis podem ser ONGs, Fundações, Associações ou Organizações Religiosas, estas amparadas pelo Decreto nº 7.107 de 11 de fevereiro de 2010.

As Organizações Não-Governamentais

são instituições privadas sem fins lucrativos que, ao obter algum resultado econômico em suas atividades, devem reinvesti-lo na atividade-alvo da organização. Apesar de não-governamentais, os fins a que essas instituições se dedicam têm características de serviço público, ainda que em escala diferente do realizado pelo Estado. (ALBUQUERQUE, 2006, p.31).

As ONGs tem sua origem no "sistema de representações da Organização das Nações Unidas, que denominava assim as organizações internacionais que, embora não representassem seus países, tinham atuação significativa para justificar sua presença oficial na ONU". (ALBUQUERQUE, 2006, p.18).

As ONGs não tem caráter representativo de uma classe social, atuando em nome próprio, como organizações particulares. Trabalham em parceria com o Estado, sindicatos, associações, igrejas, universidades, potencializando assim o seu trabalho.

A Fundação "é constituída pela união de bens com uma finalidade determinada pelo seu instituidor. [...] As fundações podem ser criadas pelo governo (são pessoas jurídicas de direito público), por indivíduos e por empresas". (ALBUQUERQUE, 2006, p.43).

Sobre as associações, Albuquerque (2006) discorre:

as organizações do terceiro setor constituídas como associações são entidades sem finalidade econômica, entendendo-se por finalidade aquilo a que se presta a entidade, ou seja, o fim para o qual foi concebida. Entretanto, é permitida a atividade econômica, ou seja, aquela em que haja circulação de bens ou direitos de forma onerosa ou não, desde que não gere lucro e este seja distribuído. Os recursos gerados são aplicados nas atividades da instituição. (ALBUQUERQUE, 2006, p.43).

Cada forma de organização tem seu regramento em legislação apropriada e dependendo do formato jurídico de constituição, poderá ou não pleitear a certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social e assim gozar de isenção das contribuições sociais.

A seguir, serão abordadas as peculiaridades das instituições que podem ser certificadas como EBAS.

2.6.2 Formas Jurídicas de Constituição

Para que possa ser certificada, a entidade não deve ter natureza de sociedade ou de empresa individual de responsabilidade limitada, em seu ato constitutivo, conforme distinção mencionada no Código Civil, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, em seu Art.44:

São pessoas jurídicas de direito privado:

I – as associações;

II – As sociedades;

(...)

VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada - EIRELI. (BRASIL^(l). Legislativo, 2002).

As sociedades e empresas individuais de responsabilidade limitada tem finalidade lucrativa, uma das condições que as exclui da possibilidade de certificação.

A Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, com alterações, define nos Art.1º e 2º, que a certificação EBAS será concedida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, que deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, sendo vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional, além de obedecer às disposições da mesma lei. (BRASIL_(m). Legislativo, 2009).

Além disso, para pleitear a certificação, os objetivos do estatuto Social da entidade devem estar adequados ao Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014, Art. 46 quanto à previsão para que não percebam seus dirigentes estatutários conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na

manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais e não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto. (BRASIL_(b). Executivo, 2014).

Outro requisito imposto pela Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, no Art.3º, obriga a previsão, nos atos constitutivos da entidade, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidade sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas. (BRASIL_(m). Legislativo, 2009).

Estes são alguns dos principais requisitos que devem ser observados por uma entidade em sua constituição, em seus Estatutos Sociais, nas alterações estatutárias, em eventuais reorganizações societárias, enfim, na administração de uma organização qualificada que venha requerer a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência social, sobre a qual será abordada a seguir.

2.6.3 Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social no Brasil

A Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social como certificação específica surgiu em 1993 com o Decreto nº 752, de 16 de fevereiro de 1993. Segundo o MEC, (BRASIL_(n). Ministério da Educação, 2015), a certificação estava associada ao título de Utilidade Pública instituído em 1935 pela Lei 91, de 28 de agosto de 1935. Só em 1959 as entidades detentoras do título passaram a gozar da isenção das taxas de contribuições previdenciárias com a Lei 3.577, de 4 de julho de 1959. A partir desta lei até o Decreto nº 752, de 16 de fevereiro de 1993, o título de Utilidade Pública se confundia com a certificação de entidade filantrópica, quando foi instituído um processo específico para a Certificação de Entidade de fins Filantrópicos.

Após o Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998, o CNAS (Conselho Nacional de Assistência Social) utilizava o termo "Certificado de Entidade de Assistência Social" (CEAS) que foi substituído por "Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social" (CEBAS) na Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009.

A Certificação, até a sanção da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, era concedida pelo CNAS, depois de preenchida uma série de requisitos. Corroborando, Machado (2008, p.20) cita que “depois de preenchida uma série de requisitos, passam

a gozar de isenções de contribuições previdenciárias, onde um dos principais requisitos é o certificado conferido pelo CNAS”.

A Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, distribuiu a competência para a análise dos requerimentos para a certificação e renovação, que era centralizada no CNAS, para os Ministérios das áreas fins, a saber: O Ministério da Saúde regula e analisa os requerimentos e renovações do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social na área da saúde, o Ministério da Educação na respectiva área e o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, na área da assistência social, conforme a Lei acima citada.

Mesmo atuando em mais de uma área, a entidade será enquadrada na área que presta a maior parte de seus serviços e cada Ministério deverá dar o seu parecer referente a área de atuação não preponderante para o Ministério certificador.

O Ministério da Educação define o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) como sendo

um certificado concedido pelo Governo federal, por intermédio dos Ministérios da educação, do Desenvolvimento Social e Combate à Fome e da Saúde, às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde. Desde que atendidos os requisitos legais, as instituições serão tituladas como entidades beneficentes de assistência social. (BRASIL_(n). Ministério da Educação, 2015, p.11).

Diniz (2015, p.32) afirma que "esta certificação normatiza os serviços e as atividades que devem ser desenvolvidas pelas Entidades, conforme a natureza de cada uma, gerando compromissos legais".

Os requisitos para a obtenção e renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social encontram-se elencados no Decreto nº 8.242 de 23 de maio de 2014. (BRASIL_(b). Executivo, 2014).

Segundo Machado (2008, p.48), o Certificado dá direito de requerer junto ao INSS a isenção de contribuições previdenciárias, como a cota patronal.

Caso a entidade não cumpra os requisitos que lhe foram impostos para a concessão das isenções, estas podem ser revogadas, conforme cita a Lei 5.172, de 25 de dezembro de 1966, que institui o Código Tributário Nacional no parágrafo primeiro, inciso III do Art.14: “Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do

artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício”. (BRASIL_(k). Legislativo, 1966).

A Certificação de uma entidade como Entidade Beneficente de Assistência Social, independente de sua área de atuação, possui prazo de vigência de 3 a 5 anos conforme critérios estabelecidos nas legislações específicas dos Ministérios Certificadores. Antes do término deste prazo, a entidade interessada deve fazer o Requerimento de Renovação da Certificação, instruindo o processo de acordo com a Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, e Decretos referentes à sua área preponderante de atuação.

A não renovação implica na perda do CEBAS e conseqüente perda das isenções a que o certificado dá direito a partir do seu vencimento.

A contrapartida das isenções recebidas pela entidade beneficente de assistência social está prevista na Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, que, de acordo com a área de atuação da entidade estabelece a aplicação dos recursos. (BRASIL_(m). Legislativo, 2009).

Cada Ministério regulamenta as Leis nas áreas de suas competências e as entidades precisam estar adequadas, cada qual em sua área de atuação para fazer jus à Certificação e gozo da isenção.

A seguir discorre-se brevemente sobre as atividades certificáveis e algumas das contrapartidas exigidas em cada área de atuação.

2.7 ATIVIDADES CERTIFICÁVEIS

Podem ser certificadas como EBAS (Entidade Beneficente de Assistência Social) apenas as associações e as fundações quando atuarem na área da educação, saúde e assistência social, conforme apregoado na Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009 no Art.1º que diz:

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços

nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei. (BRASIL_(m). Legislativo, 2009).

As Ebas podem atuar nas áreas de saúde, educação e assistência social juntos ou não e, segundo Machado:

[...] recebem pela prestação de seus serviços de educação, saúde e outros, e têm as vantagens em imunidades e isenções que lhe são conferidas. Entretanto, aplicam nos serviços, programas ou projetos sócio assistenciais, valores que são retidos pelo não recolhimento fiscal ao Estado e aplicam em gratuidades boa parte dos valores que recebem pela prestação de serviços. (MACHADO. 2008, p.48).

De acordo com a afirmação acima, as entidades podem cobrar pelos serviços prestados, porém, alguns serviços da área da assistência social, conforme regulamentação específica, devem ser prestados gratuitamente.

De acordo com a sua atuação, as entidades devem respeitar a legislação educacional, de saúde e a Lei Orgânica da Assistência Social (LOAS).

Pode-se concluir que a certificação de entidade beneficente de assistência social será concedida a entidades que tenham como finalidade a prestação de serviços de assistência social, saúde ou educação, atendidos todos os outros requisitos.

Segundo dados publicados pela Fonif, em 2014, o Brasil contava com 8.500 (oito mil e quinhentas) instituições certificadas, sendo 1.400 (um mil e quatrocentas) da área da saúde, 2.100 (dois mil e cem) da área da educação e 5.000 (cinco mil) da área de assistência social. (BRASIL_(i). Fonif, 2016).

Estes dados mostram a grande força que trabalha com o Estado contribuindo para a garantia dos direitos fundamentais do ser humano principalmente o direito à saúde, educação e outros direitos sociais.

A seguir aborda-se um pouco sobre cada uma das três áreas certificáveis, a saber: a saúde, a educação e a assistência social.

2.7.1 Saúde

Na área da saúde, a entidade deverá, além de outros requisitos, “ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento)”

conforme Art. 4º, inciso II da Lei 12.101 de 27 de novembro de 2009, além da celebração de contrato, convênio ou instrumento congênere com o gestor do Sistema Único de Saúde (SUS). (BRASIL_(m). Legislativo, 2009).

Nesta área, o Ministério da Saúde inclui as instituições reconhecidas nos termos da legislação como serviços de atenção em regime residencial e transitório, incluídas as comunidades terapêuticas que prestem ao SUS serviços de atendimento e acolhimento, a pessoas com transtornos decorrentes do uso, abuso ou dependência de substância psicoativa entre as entidades que poderão ser certificadas. Estas entidades devem ser qualificadas como entidades de saúde, comprovar a prestação dos serviços acima citados e pactuar seus serviços com o gestor local do SUS. (BRASIL_(m). Legislativo, 2009).

A Lei 12.868, de 15 de outubro de 2013, alterou a Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, incluindo entre as atividades certificáveis na área da saúde, entidades que atuem exclusivamente na promoção da saúde sem exigência de contraprestação do usuário pelas ações e serviços de saúde realizados. São consideradas ações e serviços de promoção da saúde as atividades voltadas para redução de risco à saúde, desenvolvidas em áreas como: nutrição e alimentação saudável; prática corporal ou atividade física; prevenção e controle do tabagismo; prevenção ao câncer, ao vírus da imunodeficiência humana (HIV), às hepatites virais, à tuberculose, à hanseníase, à malária e à dengue; redução da morbimortalidade em decorrência do uso abusivo de álcool e outras drogas; redução da morbimortalidade por acidentes de trânsito; prevenção da violência; e redução da morbimortalidade nos diversos ciclos de vida. (BRASIL_(g). Executivo, 2013).

Caso não seja possível a aplicação de 60% da prestação de serviços ao SUS, por falta de interesse do gestor local ou pela contratação abaixo do percentual mínimo, a entidade deverá comprovar a aplicação de percentual de sua receita efetivamente recebida, da prestação de serviços de saúde, em gratuidade na área da saúde de até 20% (vinte por cento). Esta modalidade de gratuidade deve ser pactuada antecipadamente com o gestor local do SUS por meio de contrato, convênio ou instrumento congênere, conforme preconiza a legislação acima citada.

Já na área da educação, os critérios são bem diferentes como exposto a seguir.

2.7.2 Educação

A certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social pode ser concedida à entidade de educação e esta deve prestar informações ao Censo da Educação Básica e ao Censo da Educação Superior.

As entidades que atuam na área da educação são segmentadas em educação básica e ensino superior, com critérios e proporções diferentes.

Na educação básica, devem “conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes”, segundo o inciso III, Art. 13º da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009. (BRASIL_(m). Legislativo, 2009).

Para entidades atuantes no ensino superior, quando aderirem ao Programa Universidade para Todos (Prouni), as proporções de bolsas de estudo vinculadas ao programa são idênticas às estabelecidas para a educação básica.

Já, para a educação superior que não tenha aderido ao Prouni, a quantidade de bolsas a serem oferecidas aumenta, passando de uma bolsa integral para cada cinco alunos pagantes para uma bolsa integral para cada quatro alunos pagantes, conforme inciso II do Art. 13-B da mesma lei citada.

As entidades podem oferecer bolsas de estudos parciais de 50% (cinquenta por cento), desde que ofereçam no mínimo 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes.

Além desta possibilidade, a Lei 13.043, de 13 de novembro de 2014, introduziu uma alteração na Lei 12.101 de 27 de novembro de 2009, facultando às entidades a substituição de até 25% (vinte e cinco por cento) da quantidade mínima de bolsas de estudos, por benefícios concedidos a beneficiários cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de um salário mínimo e meio, tais como transporte, uniforme, material didático, moradia, alimentação e outros benefícios, ações e serviços definidos em ato do Ministro de Estado da Educação. (BRASIL_(h). Executivo, 2014).

Os projetos e atividades para a garantia da educação em tempo integral para alunos matriculados na educação básica em escolas públicas, desde que articulados

com as respectivas instituições públicas e as bolsas de estudo integral concedidas a alunos com deficiência equivalem a 1,4 (um vírgula quatro) e 1,2 (um vírgula dois) do valor da bolsa de estudo integral, respectivamente.

Para a oferta de bolsas de estudos, as entidades devem selecionar os beneficiários pelo perfil socioeconômico podendo conceder bolsas de estudo integrais para aluno cuja renda familiar mensal *per capita* não exceda o valor de 1 1/2 (um e meio) salário mínimo, e bolsas de estudo parciais para aluno cuja renda familiar mensal *per capita* não exceda o valor de 3 (três) salários mínimos, conforme preconiza a Lei 12.101 de 27 de novembro de 2009. (BRASIL_(m). Legislativo, 2009).

Além da oferta de bolsas aos estudantes de baixa renda, a entidade também deve demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE), na forma do art. 214 da Constituição Federal e atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo MEC. (BRASIL_(m). Legislativo, 2009).

Para o MEC, o CEBAS na área da educação

dentro do atual cenário das políticas públicas de educação é uma ação que contribui de maneira efetiva para o processo de inclusão social no país a partir da garantia da oferta de bolsas, integrais ou parciais, aos estudantes de baixa renda de Educação Básica ou Educação Superior, constituindo-se em uma política pública de acesso. (BRASIL_(n). Ministério da Educação, 2015, p.56).

O MEC ainda justifica que a educação é parte integrante da rede de proteção social. (BRASIL_(n). Ministério da Educação, 2015).

As entidades certificadas como EBAS na área da educação fazem a complementação das políticas públicas oferecendo vagas para alunos de baixa renda que encontram nos estabelecimentos particulares o acesso à educação em um ambiente com oportunidades diferenciadas.

2.7.3 Assistência Social

Para ser considerada entidade de assistência social, deve prestar, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos pela Lei 8.742,

de 7 de dezembro de 1993, e as que atuam na defesa e garantia dos seus direitos. Estas entidades devem prestar serviços ou realizar ações socioassistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e para quem delas necessitar, sem discriminação. (BRASIL_(m). Legislativo, 2009).

Além destas, a legislação acima citada também considera, no art. 18, parágrafos 2º e 3º, como entidades de assistência social as que prestam serviços ou ações socioassistenciais, sem qualquer exigência de contraprestação dos usuários, com o objetivo de habilitação e reabilitação da pessoa com deficiência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária, no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde; as entidades sem fins lucrativos, que tenham por objetivo a assistência ao adolescente e à educação profissional, registradas no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente, desde que os programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência sejam prestados com a finalidade de promover a integração ao mercado de trabalho e com ações protetivas; e as entidades que realizam serviço de acolhimento institucional provisório de pessoas e de seus acompanhantes, que estejam em trânsito e sem condições de autossustento, durante o tratamento de doenças graves fora da localidade de residência. (BRASIL_(m). Legislativo, 2009).

As entidades de longa permanência dedicadas ao atendimento ao idoso, desde que observada a Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, também são certificáveis como EBAS, desde que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade não exceda a 70% (setenta por cento) de qualquer benefício previdenciário ou de assistência social percebido pelo idoso. (BRASIL_(m). Legislativo, 2009).

Tendo cumprido com todas as exigências estabelecidas em lei e mantendo-se em regularidade durante todo o período da certificação, a entidade faz jus às isenções das quais serão tratadas a seguir.

2.7.4 As Isenções abrangidas pela Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social

Sem prejuízo da imunidade garantida na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e na Lei Complementar 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) em que há a limitação do Estado em tributar desde que cumpridos os requisitos constitucionais pela entidade, a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social garante a isenção do pagamento das Contribuições Sociais, mais especificamente, a cota patronal e as contribuições destinadas a Terceiros.

O MEC descreve os benefícios que podem ser usufruídos pelas entidades tituladas como EBAS:

As entidades detentoras do CEBAS, devem preencher os requisitos exigidos pela legislação tributária e ofertar bolsas em atendimento à legislação vigente e podem desfrutar de isenção do pagamento das contribuições sociais, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos seus empregados. Também podem receber transferências de recursos governamentais a título de subvenções sociais, nos termos da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) vigente. O certificado CEBAS é um dos documentos exigidos pela Receita Federal do Brasil (RFB) para que as entidades privadas, sem fins lucrativos, gozem da isenção da cota patronal das contribuições sociais. (BRASIL_(n). Ministério da Educação, 2015, p.11).

A Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, ao enumerar as contribuições às quais o CEBAS concede isenção, cita os art. 22 e 23 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, na qual são elencadas: as contribuições a cargo da empresa de 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços; 1% (um por cento), 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento), de acordo com o grau de risco de acidentes de trabalho da empresa, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, para o financiamento da aposentadoria especial e do auxílio-doença e; 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços. (BRASIL_(d). Executivo, 1991).

Entende-se portanto, a certificação CEBAS como um atestado de cumprimento de todos os requisitos exigidos para que a entidade goze da imunidade prevista no art.195, § 7º, diz que: "São isentas de Contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei". (BRASIL^(j). Legislativo, 1988, p.204).

A ausência de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social não é impeditivo para o gozo da imunidade prevista no art. 150 da Constituição Federal.

Compreende-se portanto, que o CEBAS alcança apenas a cota patronal, o RAT e Contribuições de Terceiros.

O tema da certificação, as isenções abrangidas e a contrapartida foi estudado recentemente pelo Fonif, sobre o qual apresenta-se alguns tópicos principais na sequência.

2.8 ESTUDOS ANTECEDENTES

Em tempos em que se discutem os rombos da Previdência Social no Brasil e em que boa parte do rombo é atribuído ao setor filantrópico, a sociedade, e principalmente, os defensores se organizam para demonstrar a importância das isenções concedidas a este setor.

De forma inédita, o Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (Fonif) tomou a iniciativa de pesquisar sobre a situação da Previdência Social do Brasil e aprofundar sobre a contrapartida oferecida à sociedade brasileira pelas instituições filantrópicas, sobre a imunidade ao pagamento da cota patronal nas áreas da assistência social, saúde e educação.

A pesquisa foi realizada pela *DOM Strategy Partners*, de maio de 2015 a junho de 2016, utilizando a metodologia *Intangible Assets Management (IAM®)* e divulgada em 08 de agosto de 2016 em Brasília.

O Fonif é uma associação sem fins lucrativos, constituído por organizações representativas e mantenedoras filantrópicas nas áreas de Saúde, de Assistência Social e de Educação, de origem confessional, fundações e associações civis. Atua desde 2013 em defesa dos interesses das entidades beneficentes de assistência social,

de educação e de saúde, promovendo sinergia e fortalecimento do setor, visando plena garantia dos direitos constitucionais, sendo esta a sua missão.

Segundo o Fonif, o estudo foi realizado com rigor técnico e sobre fontes de dados oficiais do Ministério do Desenvolvimento Social (MDS), do Ministério da Saúde (MS), do Ministério da Educação e Cultura (MEC), do Ministério da Fazenda, da Receita Federal onde foi possível

analisar e avaliar o real impacto atual das contribuições e desembolsos das isenções de impostos - oriundos do Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS - que isenta a cota patronal sobre a folha de pagamento) - no déficit atual da Previdência. (BRASIL⁽ⁱ⁾. Fonif, 2016, p.16).

A seguir aborda-se o conteúdo do estudo aqui citado.

2.8.1 A Contrapartida do Setor Filantrópico para o Brasil

A pesquisa teve como objetivo pesquisar a situação da Previdência Social do Brasil e, diante das informações encontradas, aprofundar estudos e gerar transparência sobre a contrapartida oferecida à sociedade brasileira pelas instituições filantrópicas, imunes ao pagamento da cota patronal.

Os objetivos específicos buscaram responder as seguintes questões: a representatividade do CEBAS no déficit da Previdência Social; o valor tangível (quantitativo, calculável) gerado pelas instituições de educação, saúde e assistência social; a contrapartida das instituições filantrópicas à população brasileira com a isenção da cota patronal; se as instituições gastam mais do que recebem; ou se devolvem à população mais do que recebem do governo; o valor intangível (qualitativo, incalculável) aportado como a alta qualidade dos serviços, o tempo de profissionais especializados, a existência de instituições onde o governo não consegue atender a população; na ponta do lápis, qual é esta conta, que todo brasileiro tem que saber?

Com dados disponíveis até 2014, visto que o trabalho teve início em maio de 2015, os autores concluíram que em 2014 a receita da Previdência foi de R\$ 348 bi, enquanto que a imunidade concedida às filantrópicas foi de R\$ 10 bi, representando 3%

(três por cento) da receita daquele ano. Este percentual de imunidade retornou à sociedade por meio dos serviços prestados pelas entidades certificadas no valor de R\$ 60 bi, representando 600% (seiscentos por cento) do valor que a Previdência deixou de arrecadar.

Concluíram ainda que, dos R\$ 385 bi de isenção destinada às empresas naquele ano, os R\$ 10 bi usufruídos pelas instituições sem fins lucrativos no mesmo período, é marginal dentro do contexto de isenções que pautam a política extra fiscal da gestão pública no Brasil.

Num quadro comparativo, em três anos, entre 2012 e 2014, dos 100% (cem por cento) das isenções de Contribuições para a Previdência Social, 36% (trinta e seis por cento) foram para a desoneração da folha de pagamento de 56 (cinquenta e seis) setores, 33% (trinta e três por cento) para a desoneração do Simples Nacional contemplando médias e pequenas empresas, e apenas 20% (vinte por cento) foram para as Entidades Sem Fins Lucrativos certificadas. Outros 11% (onze por cento) contemplaram os demais setores.

Ao demonstrar a contrapartida que as instituições retornam para a sociedade, ficou evidenciado que dos R\$ 10,5 bi (dez vírgula cinco bilhões) de isenção da cota patronal, as entidades filantrópicas retornam R\$ 62,2 bi (sessenta e dois vírgula dois bilhões), ou seja, investem para a sociedade 5,92 (cinco vírgula noventa e duas vezes) a mais do que recebem em isenções, considerando os aspectos tangíveis e intangíveis.

As entidades com atuação na área da educação retornam para a sociedade 3,86 (três vírgula oitenta e seis) vezes a mais dos R\$ 3,8 bi (três vírgula oito bilhões) que usufruem em isenções nas 324 (trezentos e vinte e quatro) instituições de Ensino Superior Certificadas no Brasil, com 66 (sessenta e seis) mil funcionários, 1,2 (um vírgula dois) milhão de alunos dentre os quais, 384 (trezentos e oitenta e quatro) mil usufruem de bolsas de estudo, como também, nas 1.755 (um mil e setecentos e cinquenta e cinco) escolas de Educação Básica certificadas, com 138 (cento e trinta e oito) mil funcionários, onde estudam 1 (um) milhão de alunos dentre os quais, 204 (duzentos e quatro) mil usufruem de bolsas de estudo.

A área da saúde demonstrou maior retorno para a sociedade e seus serviços representam 7,35 (sete vírgula trinta e cinco) vezes o que recebem em isenções, essas

no montante de R\$ 5,7 (cinco vírgula sete) bi. Os serviços gratuitos são prestados em 1.393 (um mil, trezentos e noventa e três) estabelecimentos certificados, onde trabalham 251.526 (duzentos e cinquenta e um mil e quinhentos e vinte e seis) funcionários e 182.446 (cento e oitenta e dois mil e quatrocentos e quarenta e seis) leitos estão disponíveis. Em 2014, foram realizadas 3,57 mi de internações e 152.343.510 (cento e cinquenta e dois milhões, trezentos e quarenta e três mil e quinhentos e dez) atendimentos ambulatoriais nestas instituições de saúde.

Já na área de assistência social, a isenção da cota patronal no ano de 2014 foi de 0,9 (zero vírgula nove) bi que foram retornadas num montante 5,73 (cinco vírgula setenta e três) vezes maior nas 4.930 (quatro mil e novecentos e trinta) unidades certificadas no Brasil, empregando 433.089 (quatrocentos e trinta e três mil e oitenta e nove) funcionários e atendendo 4,8 (quatro vírgula oito) mi de usuários.

Ao apresentarem os dados acima, os pesquisadores concluem que "este índice reflete a proposta da existência das instituições filantrópicas, que são fundadas para prover, aos seres humanos, ajuda nas suas mais diversas formas". (BRASIL⁽ⁱ⁾. Fonif, 2016, p.23).

Dentre os aspectos intangíveis, foram citados a qualidade de ensino, o reconhecimento por instituições, rankings, notas e avaliações, a avaliação acadêmica do aluno, o corpo docente, suporte e apoio ao aluno, etc, na área da Educação.

Nas instituições de Saúde compõe os aspectos qualitativos, entre outros, a qualidade do serviço e atendimento, as habilitações e especialidades, a estrutura e equipamentos, o corpo Médico, a importância para o SUS e a relevância local e regional.

Já na área da Assistência Social foram consideradas as vagas de atendimentos por tipificação, a geração de emprego e renda, os recursos humanos, os serviços prestados para o beneficiário, o impacto positivo nos indicadores de fortalecimento de vínculos, acolhimento e tratamento, entre outros.

A conclusão dos autores foi de

que as entidades sem fins lucrativos são uma excelente oportunidade de investimento, tanto pelas vias de investimento direto como pelo indireto por

meio da extrafiscalidade no contexto dos objetivos e finalidades da Previdência e Seguridade Social. (BRASIL⁽ⁱ⁾. Fonif, 2016, p.41).

A pesquisa "A contrapartida do Setor Filantrópico para o Brasil" evidencia a importância das Entidades sem fins lucrativos para o Brasil considerando o serviço prestado à sociedade visando a garantia dos direitos fundamentais básicos na área da assistência social, saúde e educação, em parceria com o Estado.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

No intuito de delimitar o escopo do estudo, a investigação se limitará à apresentação do histórico resumido da certificação de entidades do Terceiro Setor no Brasil, bem como as isenções abrangidas, para então verificar a contrapartida das isenções em uma entidade certificada pelo Ministério da educação como entidade beneficente de assistência social e que atua na educação básica de ensino nos Estados de São Paulo, Paraná e Santa Catarina e comparar com a pesquisa publicada pelo Fórum Nacional das Instituições filantrópicas (Fonif) com o título “A contrapartida do Setor Filantrópico para o Brasil”, exclusivamente, com os dados que se referem à educação básica. (BRASIL⁽ⁱ⁾. Fonif, 2016).

A tipologia da pesquisa delinea-se quanto aos objetivos em exploratória, descritiva e explicativa. Quanto aos procedimentos configura-se em pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. E quanto à abordagem do problema, o estudo é qualitativo. A seguir apresentam-se detalhadamente as tipologias que norteiam a direção deste estudo.

3.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

A tipologia de pesquisa aplicável a este estudo, quanto aos seus objetivos, é exploratória, descritiva e explicativa, como segue.

3.1.1 Pesquisa Exploratória

Em função dos objetivos deste estudo, a pesquisa se classificada como exploratória que, segundo Gil (2002, p.42) proporciona “maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito...”. Para o autor, o principal propósito deste tipo de pesquisa visa o aprimoramento de ideias.

Raupp e Beuren (2003, p.80) corroboram o entendimento ao afirmarem que “uma característica interessante da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento

de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente. Assim, contribui para o esclarecimento de questões superficialmente abordadas sobre o assunto”.

3.1.2 Pesquisa Descritiva

O estudo se propõe a descrever, esclarecendo a temática em questão. Para Raupp e Beuren (2003, p.81), “descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”. Ou seja, em função do problema de pesquisa, os objetivos se propõe a descrever as características principais do tema abordado no trabalho.

3.1.3 Pesquisa Explicativa

Em função dos objetivos que visam responder ao problema de pesquisa, o estudo classifica-se como explicativo. Para Raupp e Beuren (2003, p.82), “por explicar a razão e o porquê das coisas, esse é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade”.

A seguir, aborda-se a tipologia quanto aos procedimentos da pesquisa.

3.2 TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Quanto aos procedimentos, a pesquisa classifica-se como estudo de caso, pesquisa bibliográfica e documental no que se refere à coleta de dados, como descrito a seguir.

3.2.1 Estudo de Caso

Em função do problema, o escopo do estudo delimita-se ao estudo de caso em uma entidade certificada pelo Ministério da Educação como Entidade Beneficente de Assistência Social e que atua na educação básica de ensino nos Estados de São Paulo, Paraná e Santa Catarina totalizando 13 (treze) unidades.

Para Raupp e Beuren (2003, p.84), este tipo de estudo consiste em uma pesquisa mais detalhada, buscando aprofundar os conhecimentos a respeito do caso onde “o pesquisador tem a oportunidade de verificar *in loco* os fenômenos a serem pesquisados”, sendo mais exaustivo e detalhado. Porém, segundo o mesmo autor, este tipo de pesquisa possui limitação, pois os resultados obtidos não podem ser generalizados a outros casos.

3.2.2 Pesquisa Bibliográfica

O estudo, quanto aos seus procedimentos técnicos, envolverá um levantamento bibliográfico que se desenvolverá, segundo o Gil (2002, p.43), “com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Neste procedimento busca-se “analisar os fatos do ponto de vista empírico para confrontar a visão teórica com os dados da realidade”.

Raupp e Beuren (2003, p.87) corroboram o entendimento ao afirmarem que “o material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros. Por meio dessas bibliografias reúnem-se conhecimentos sobre a temática pesquisada”.

Os objetivos específicos serão abordados pela técnica da pesquisa bibliográfica, buscando-se na literatura existente, tais como livros, revistas, leis e publicações subsídios para a fundamentação teórica sobre o tema.

3.2.3 Pesquisa Documental

A pesquisa envolverá a busca e interpretação de dados de fontes documentais com a análise de dados publicados e relatórios de uma entidade de educação básica, a fim de verificar se é possível perceber o impacto dos recursos envolvidos na certificação de Entidade Beneficente de Assistência social nesta instituição.

Esse tipo de pesquisa visa, segundo Raupp e Beuren (2003, p.89), “selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor”.

3.3 TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como qualitativa como descrito a seguir.

3.3.1 Pesquisa Qualitativa

Os dados da pesquisa serão coletados e analisados pelo processo qualitativo, que consiste em interpretar “os fatos, procurando solução para o problema proposto, tendo como base, a coleta de documentos”. (SOARES, 2003, p.19).

4 ESTUDO DE CASO

Em função do problema, o escopo do estudo delimita-se ao estudo de caso em uma entidade certificada pelo Ministério da Educação como Entidade Beneficente de Assistência Social e que atua na educação básica de ensino nos Estados de São Paulo, Paraná e Santa Catarina totalizando 13 (treze) unidades. Segue no próximo tópico uma breve descrição da instituição.

4.1 DESCRIÇÃO DA INSTITUIÇÃO

A entidade em estudo se constituiu como uma Associação, pessoa jurídica de direito privado, de fins não econômicos, beneficente com predominância na área da educação sem fins lucrativos e com atuação complementar na área cultural, assistencial à saúde e assistência social.

Foi fundada em 11 de abril de 1911 e atualmente se compõe de Matriz e 42 (quarenta e duas) filiais distribuídas no Estados do Paraná, Santa Catarina e São Paulo, compostas de 13 (treze) escolas e 29 (vinte e nove) casas que destinam-se principalmente as atividades Religiosas e as atividades de Assistência Social. A Associação é constituída de religiosas professoras.

Para o presente estudo, serão consideradas apenas as 13 (treze) filiais com atividade de Educação, sendo esta a sua atividade preponderante, tanto em suas demonstrações contábeis e financeiras, quanto no Cadastro do CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica).

Na sequência, apresenta-se a descrição da área de atuação preponderante da entidade em estudo.

4.1.1 Área de Atuação

A Associação atua na área da educação e tem como finalidade descrita no seu Estatuto Social: desenvolver atividades de educação sem fins lucrativos, por meio de

manutenção de estabelecimento de ensino e de educação adequada à Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, especialmente os direcionados para a Educação Básica na modalidade de Educação Infantil, Ensino Fundamental e Ensino Médio; oferecer e desenvolver o Ensino Técnico Profissionalizante e a Educação Superior de acordo com os princípios contidos na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional e na forma da legislação pertinente; prestar atendimento em turno inverso ao ensino regular; entre outras finalidades.

Mantenedora de 13 (treze) escolas, distribuídas nos Estados do Paraná, Santa Catarina e São Paulo, a Associação exerce atividade de educação, sem fins lucrativos, direcionada à Educação Básica, abrangendo a Educação Infantil, Ensino Fundamental Etapa Inicial de 1o (primeiro) ao 5o (quinto) Anos, Ensino Fundamental Etapa Final de 6o (sexto) ao 9o (nono) anos e Ensino Médio.

O Ensino Médio possui oferta em apenas 4 (quatro) estabelecimentos de ensino da instituição. Nos outros 7 (sete) estabelecimentos, a oferta de modalidades abrange desde a Educação infantil até o Ensino Fundamental Etapa Final

As gratuidades concedidas de acordo com a Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, são distribuídas em todas as modalidades, sendo, da Educação Infantil ao Ensino Médio, e em todas as instituições de ensino.

A concessão de bolsas de estudo segue um formulário próprio de Requerimento de Gratuidade o qual visa o cumprimento do Parágrafo Segundo, Art.15 da Lei acima citada a qual preconiza que "compete à entidade de educação aferir as informações relativas ao perfil socioeconômico do candidato". (BRASIL_(m). Legislativo, 2009).

Para tanto, os documentos exigidos para a comprovação de renda compõem-se de cópia integral da última declaração do imposto de renda acompanhada do recibo de entrega e comprovante de remuneração mensal de todos os membros da família dos três últimos meses. Dependendo de cada situação de trabalho, estes documentos são complementados com: se assalariado, cópia do contra cheque e carteira de trabalho; se trabalhador autônomo ou profissional liberal, cópia das guias de recolhimento de INSS dos três últimos meses e declaração comprobatória de rendimentos (DECORE) feita pelo contador ou técnico contábil inscrito no Conselho Regional de Contabilidade

(CRC); se aposentado ou pensionista, cópia do comprovante de aposentadoria ou pensão; entre outros documentos necessários ao processo de análise do requerimento.

Estas informações visam introduzir o contexto da instituição em estudo para a apresentação dos dados coletados na sequência.

4.1.2 Coleta de Dados

A pesquisa envolveu a busca e interpretação de dados de fontes documentais com a análise de dados publicados, relatórios, controles internos da entidade, e confirmados com a administração, tanto da mantenedora, quanto dos estabelecimentos de ensino, bem como com as assistentes sociais que trabalham diretamente no processo de análise e deferimento de bolsas de estudo.

Os dados coletados delimitam-se, no tempo, ao exercício fiscal de 2016 em comparativo com 2015, cujas demonstrações patrimoniais e financeiras foram encerradas em 31 de dezembro de 2016 e publicadas no Jornal do Estado, edição 10.644, no dia 24 de abril de 2017.

Delimitam-se também ao universo exclusivo dos estabelecimentos de ensino da entidade em estudo, porém, considerando que as demonstrações patrimoniais e financeiras representam a Associação com todas as suas atividades e não apenas a atividade de Educação.

Para as fontes documentais internas como controles internos, relatórios complementares, acesso aos sistemas contábil e financeiro, documentos do processo de seleção de bolsistas, todos autorizados pela entidade, serão asseguradas a ética e a confidencialidade, tanto no estudo, quanto na divulgação dos resultados.

Por este motivo, em nenhum momento será citado o nome da instituição, mesmo estando publicado no referido veículo, fonte dos dados patrimoniais e financeiros.

Os dados relevantes para o estudo são apresentados a seguir.

4.1.3 Consolidação dos Dados

Considerando a economia do País no ano de 2016, a Associação mostrou-se bem estruturada e administrada a ponto de aumentar o número de alunos matriculados em 2,44% (dois vírgula quarenta e quatro por cento), de 5.849 (cinco mil, oitocentos e quarenta e nove) para 5.992 (cinco mil, novecentos e noventa e dois) alunos. Porém, o aumento nos custos, principalmente de serviços, contribuiu para um decréscimo de 1,22% (um vírgula vinte e dois por cento) no superávit do exercício de 2016 em comparação com o de 2015. O superávit líquido em 2016 foi de R\$ 5.373.727,00 (cinco milhões, trezentos e setenta e três mil e setecentos e vinte e sete reais).

Do total de alunos que frequentaram os estabelecimentos de ensino da instituição, 40% (quarenta por cento) estudaram no Ensino Fundamental Etapa Inicial que compreende os ensinos de 1º (primeiro) ao 5º (quinto) anos, 29% (vinte e nove por cento) cursavam o Ensino Fundamental Etapa Final envolvendo o 6º (sexto) ao 9º (nono) anos. A Educação Infantil foi representada por 24% (vinte e quatro por cento) do total de alunos e 7% (sete por cento) destes cursava o Ensino Médio conforme demonstrado no (GRÁFICO 1). Observa-se, no entanto, que o curso de Ensino Médio é ofertado em apenas 4 (quatro) das 13 (treze) instituições estudadas.

GRÁFICO 1 - DISTRIBUIÇÃO DOS ALUNOS POR ETAPA DE ENSINO



FONTE: O autor (2017).

Dentre os alunos matriculados, 1.324 (um mil, trezentos e vinte e quatro) alunos foram beneficiados com algum tipo de bolsa de estudos entre as duas modalidades ofertadas, sendo bolsas integrais de 100% (cem por cento) e bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento).

No universo de alunos beneficiados com as bolsas de estudos, 66,47% (sessenta e seis vírgula quarenta e sete por cento) foram contemplados com a bolsa integral.

Em valores monetários, no exercício fiscal de 2016, a Associação investiu R\$ 5.659.954,00 (cinco milhões, seiscentos e cinquenta e nove mil e novecentos e cinquenta e quatro reais) somente em bolsas de estudo e benefícios complementares para alunos carentes.

Deste total, R\$ 5.626.875,00 (cinco milhões, seiscentos e vinte e seis mil e oitocentos e setenta e cinco reais) foram destinados exclusivamente a bolsas de estudo conforme dados demonstrados no (QUADRO 1).

Em comparação com o exercício fiscal de 2015, a Associação priorizou a oferta de bolsas integrais diminuindo as bolsas parciais, o que teve impacto no valor investido.

QUADRO 1 - BOLSAS DE ESTUDO CONFORME LEI 12.101/2009

Bolsas conforme Lei nº 12.101/2009 com as alterações da Lei 12.868/2013 em vigor no Exercício de 2016 e 2015							Doação de Material Escolar	Contraturno Social e Formação Integral	TOTAL R\$
Ano	Total de alunos	Total de alunos pagantes	Total de Bolsas 100%		Total de Bolsas 50%				
			Nº alunos	R\$	Nº alunos	R\$	R\$	R\$	
2016	5.992	5.112	880	4.466.179	444	1.160.696	4.824	28.255	5.659.954
2015	5.849	4.971	855	3.603.357	471	1.090.902	6.863	50.600	4.751.722

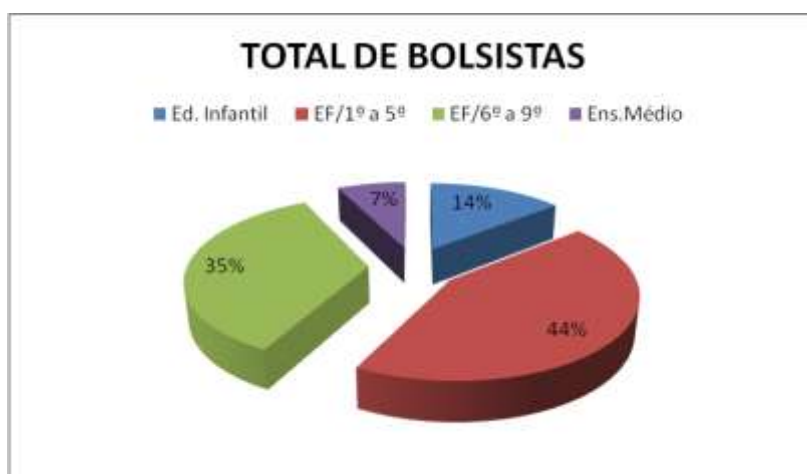
FONTE: Jornal do Estado. Notas explicativas.

A distribuição de vagas para bolsistas contemplou todas as modalidades de ensino ofertadas pela instituição desde a Educação Infantil até o Ensino Médio, porém, a modalidade de Ensino Fundamental Etapa Inicial, que compreende o ensino de 1º (primeiro) ao 5º (quinto) anos foi beneficiada com 576 (quinhentas e setentas e seis) bolsas, o que representa 44% (quarenta e quatro por cento) de todas as bolsas

concedidas conforme demonstrado no (GRÁFICO 2). Na sequência, a etapa com a maior quantidade de bolsas foi o Ensino Fundamental Etapa Final envolvendo o ensino de 6º (sexto) ao 9º (nono) anos com 476 (quatrocentas e setenta e seis) bolsas, sendo 35% (trinta e cinco por cento) do total de bolsas concedidas.

A Educação Infantil e o Ensino Médio totalizaram 282 (duzentas e oitenta e duas) bolsas de estudo, com 14% (quatorze por cento) e 7% (sete por cento), respectivamente.

GRÁFICO 2 - DISTRIBUIÇÃO DAS BOLSAS DE ESTUDO

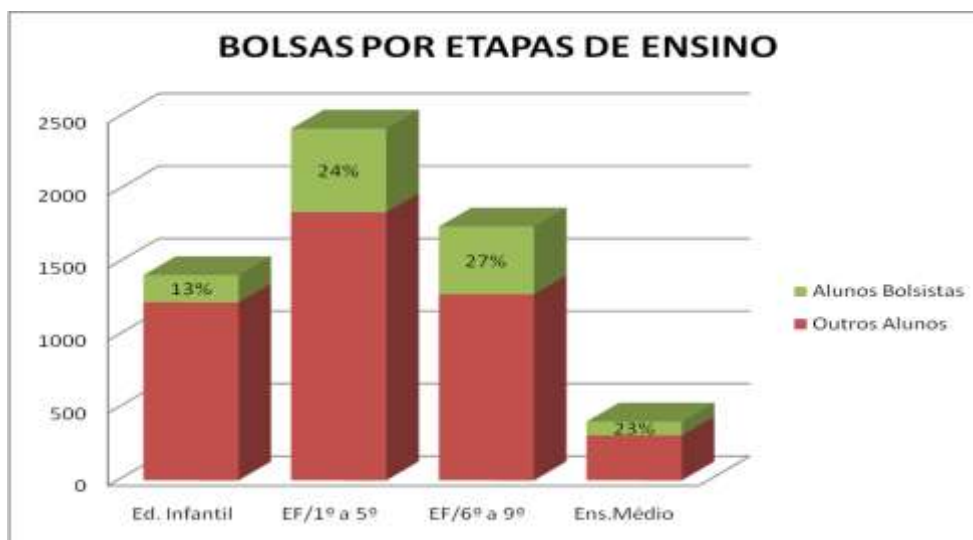


FONTE: O autor (2017).

Ao analisar a distribuição das bolsas de estudo nas diferentes etapas de ensino, 27% (vinte e sete por cento) dos alunos matriculados no Ensino Fundamental Etapa Final foram contemplados com bolsas em conformidade com a Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dos alunos matriculados no Ensino Fundamental Etapa inicial, 24% (vinte e quatro por cento) foram beneficiados com bolsas de estudo.

O Ensino Médio e a Educação Infantil que respondem por 31% (trinta e um por cento) do total das matrículas (GRÁFICO 1) receberam percentuais menores de bolsas, sendo 23% (vinte e três por cento) e 13% (treze por cento) respectivamente nestas etapas de ensino conforme demonstrado no (GRÁFICO 3) abaixo.

GRÁFICO 3 - DISTRIBUIÇÃO DE BOLSAS DE ESTUDO POR ETAPAS DE ENSINO



FONTE: O autor (2017).

Durante o levantamento de dados e informações foi ponderado pelas Assistentes Sociais, que realizam a seleção e avaliação dos requerimentos de gratuidade na instituição, que muitas famílias de alunos bolsistas que trabalham na informalidade não fazem nenhum recolhimento ao INSS e são orientados a recolhê-lo para que possam fazer a Declaração do Imposto de Renda e complementar a documentação comprobatória de renda exigida no processo. Nestes casos, os benefícios são estendidos indiretamente para as famílias que necessitam de orientação quanto ao seu planejamento financeiro.

As bolsas de estudo ofertadas representam a contrapartida direta às isenções usufruídas.

Em suas demonstrações contábeis a Associação contabilizou R\$ 3.784.850,00 (três milhões, setecentos e sessenta e seis mil e noventa e nove reais) usufruídos a título de isenção da cota patronal, SAT e Terceiros no exercício fiscal de 2016, acréscimo de 15,26% (quinze vírgula vinte e seis por cento) em relação ao exercício fiscal anterior como demonstrado no (QUADRO 2). No mesmo período, o montante aplicado em bolsas de estudo e benefícios complementares aumentaram 19,11% (dezenove vírgula onze por cento) conforme (QUADRO 1) acima.

QUADRO 2 - ISENÇÃO DA QUOTA PATRONAL

	2016	2015
Quota Patronal, SAT e outras entidades	3.766.099	3.224.958
Quota Patronal, SAT e Terceiros/Obras	18.751	58.713
Total	3.784.850	3.283.670

FONTE: Jornal do Estado. Notas explicativas.

Na atividade de educação, o principal custo se compõe de salários e encargos dos professores e funcionários que trabalham na instituição.

A associação em estudo empregou 671 (seiscentos e setenta e um) funcionários no ano de 2016, além de beneficiar seus filhos com bolsas de estudo de acordo com a convenção coletiva de trabalho de cada região onde atua.

O montante aplicado com salários, encargos sociais e FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) totalizou R\$ 14.418.312,00 (quatorze milhões, quatrocentos e dezoito mil e trezentos e doze reais) no exercício fiscal de 2016.

Já as bolsas de estudo para filhos de funcionários custaram para a instituição R\$ 719.617,00 (setecentos e dezenove mil e seiscentos e dezessete reais) no mesmo período. Estas bolsas de estudo não são consideradas na contagem dos beneficiados pela Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009 para efeito de Certificação CEBAS.

Os dados apresentados possibilitam uma série de análises que visam trazer uma resposta ao problema de pesquisa, as quais serão expostas na discussão dos resultados.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Visando analisar o impacto dos recursos envolvidos na certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social na área da educação na instituição de ensino básico em estudo a partir das isenções que definem a contrapartida das bolsas de estudo, apresenta-se a seguir a avaliação da sua contrapartida das isenções usufruídas e a comparação com o resultado obtido com a pesquisa publicada pelo Fórum Nacional das Instituições filantrópicas (Fonif).

4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Considerando que a instituição em estudo possui o CEBAS vigente supõe-se que, na visão do MEC, Ministério certificador, vem cumprindo com os requisitos previstos na Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009 e no Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014 que a regulamenta.

A concessão anual de bolsas de estudos na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes constitui uma das obrigações da certificação. Este requisito ainda pode ser cumprido ofertando-se bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) desde que se oferte no mínimo 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes.

Para obter o número total de bolsas de estudo integral a fim de verificar o cumprimento da proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes utiliza-se a fórmula:

QUADRO 3 - FÓRMULA DO CÁLCULO DO Nº DE BOLSAS DE ESTUDO INTEGRAL

$$\text{TotaldeBolsasdeEstudoIntegral} = \text{N}^\circ \text{ deBolsas}100\% + \frac{\text{N}^\circ \text{ deBolsas}50\%}{2}$$

FONTE: O autor (2017).

No (GRÁFICO 4) abaixo observa-se que, considerando o número de alunos pagantes na instituição, esta concedeu 7,83% (sete vírgula oitenta e três por cento) de bolsas a mais que o mínimo exigido pela Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009.

Para os 5.112 (cinco mil e cento e doze) alunos pagantes demonstrado no (QUADRO 1), a entidade deveria oferecer 1.022 (um mil e vinte e duas) bolsas de estudo integral no ano de 2016, mas foi além e concedeu 1.102 (um mil e cento e duas) bolsas de estudo integral conforme demonstrado no (GRÁFICO 4).

GRÁFICO 4 - COMPARAÇÃO ENTRE O NÚMERO DE BOLSAS DE ESTUDO EXIGIDO PELA LEI Nº 12.101/2009 E O NÚMERO DE BOLSAS OFERTADO PELA INSTITUIÇÃO



FONTE: O autor (2017).

No cômputo do total de bolsas de estudo concedidas conforme o (GRÁFICO 4) estão incluídas as bolsas de estudo parcial. O cumprimento do requisito da concessão de no mínimo 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes observa-se no (GRÁFICO 5). Para o total de 5.112 (cinco mil e cento e doze) alunos pagantes a proporção mínima seria alcançada com a oferta de 568 (quinhentas e sessenta e oito) bolsas de estudo integral. A instituição concedeu 880 (oitocentas e oitenta) bolsas de estudo integral. Portanto, o complemento com 444 (quatrocentas e quarenta e quatro) bolsas de estudo parcial se encontra amparado na legislação regulatória.

GRÁFICO 5 - BOLSAS DE ESTUDO INTEGRAL



FONTE: O autor (2017).

Verificado o cumprimento do requisito da concessão de bolsas de estudo integral na proporção exigida e tendo a entidade, estendido o benefício a um número maior de beneficiários, segue-se para a análise dos recursos envolvidos na certificação CEBAS na Associação em estudo.

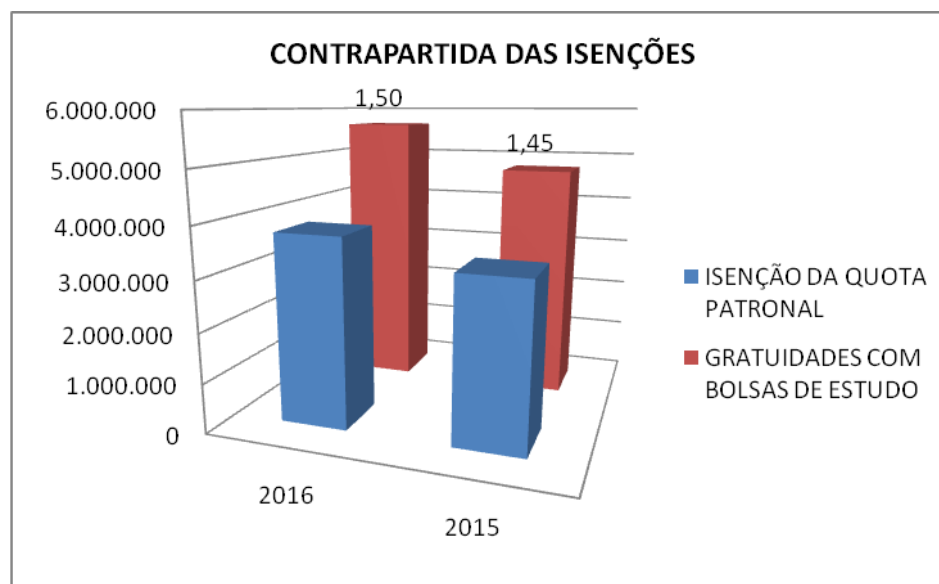
Os valores das isenções usufruídas consideradas neste estudo referem-se exclusivamente àquelas abrangidas pelo art.195, § 7º da CF e regulamentadas pela Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, que são a cota patronal, o RAT e contribuições de Terceiros. O conjunto destas contribuições serão tratadas como cota patronal.

No Exercício Fiscal de 2016 a Associação usufruiu R\$ 3.784.850,00 (três milhões, setecentos e oitenta e quatro mil e oitocentos e cinquenta reais) com isenção de cota patronal. No mesmo período os recursos investidos em bolsas de estudo concedidas a alunos segundo os critérios da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009 totalizaram R\$ 5.659.954,00 (cinco milhões, seiscentos e cinquenta e nove mil e novecentos e cinquenta e quatro reais). No (GRÁFICO 6) abaixo, observa-se a proporção entre as isenções usufruídas e as gratuidades concedidas com bolsas de estudo.

Da divisão entre as isenções usufruídas e as gratuidades concedidas verifica-se um índice de valor calculável e mensurável do que a instituição entregou em troca da

isenção. Ou seja, para cada R\$ 1,00 (um real) da cota patronal investido, a Associação devolveu para a sociedade R\$ 1,50 (um real e cinquenta centavos) em bolsas de estudo, beneficiando diretamente a população carente que, sem as bolsas de estudo, teriam que buscar vagas em instituições públicas de ensino.

GRÁFICO 6 - GRATUIDADES EM CONTRAPARTIDA ÀS ISENÇÕES



FONTE: O autor (2017).

Este achado considera unicamente o aspecto tangível que consiste no custo das bolsas de estudo. Sem considerar os valores intangíveis já é possível observar que o retorno das isenções que a entidade recebe com a Certificação CEBAS em bolsas de estudo é bem maior e representa 1,5 (um vírgula cinco) vezes o valor da isenção usufruída.

Os benefícios à sociedade que decorrem das bolsas de estudo concedidas podem ser muito mais amplos. Apenas citando, os professores que atuaram na entidade para atender todos os alunos matriculados incluindo os 1.324 (um e trezentos e vinte e quatro) alunos bolsistas, são profissionais que foram contratados para atender a demanda.

Na tentativa de mensurar o impacto destas contratações, tomou-se por base três unidades de ensino da Associação de regiões distintas que juntas atenderam 1.107 (um mil e cento e sete) alunos no ano de 2016.

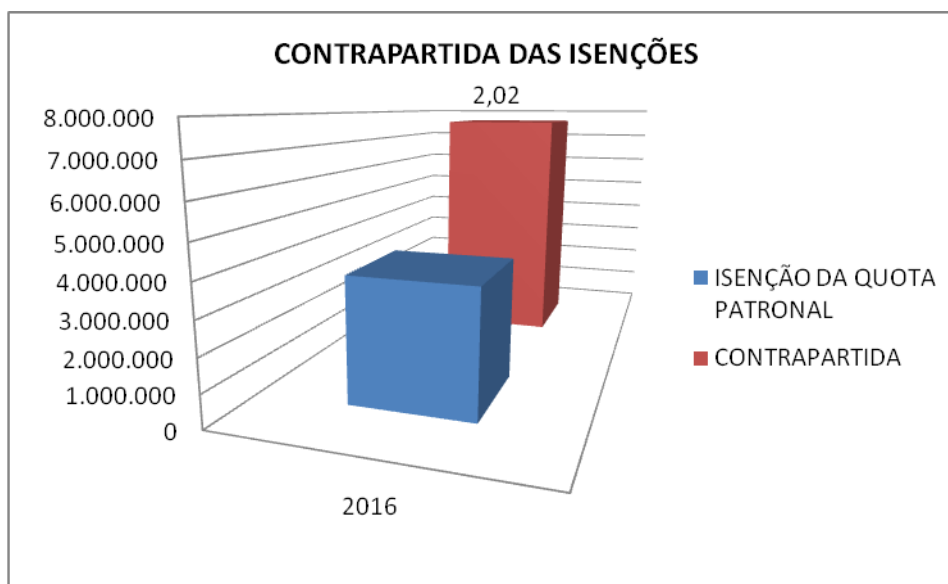
Estas unidades mantiveram em seu quadro 126 (cento e vinte e seis) funcionários no mesmo período a um custo de R\$ 2.597.601,00 (dois milhões, quinhentos e noventa e sete mil e seiscentos e um reais). Este valor representa 18% (dezoito por cento) do total dos custos com funcionários.

Além disso, estes funcionários tiveram o benefício das bolsas de estudo previstas na Convenção Coletiva de Trabalho de suas regiões para os seus filhos no total de R\$ 89.054,00 (oitentas e nove mil e cinquenta e quatro reais).

Somando-se estes valores ao total investido em bolsas de estudo o montante chega a R\$ 7.644.638,00 (sete milhões, seiscentos e quarenta e quatro mil e seiscentos e trinta e oito reais) de recursos tangíveis investidos para a sociedade em contrapartida aos R\$ 3.784.850,00 (três milhões, setecentos e oitenta e quatro mil e oitocentos e cinquenta reais recebidos em isenções.

No (GRÁFICO 7) abaixo o índice de 2,02 (dois vírgula zero dois) representa o valor calculável e mensurável do que a instituição entrega em troca da isenção quando considerado o custo com a mão de obra envolvida para o atendimento dos alunos bolsistas. Ou seja, para cada R\$ 1,00 (um real) de isenção, a Associação retorna para a sociedade R\$ 2,02 (dois reais e dois centavos) em benefícios tangíveis.

GRÁFICO 7 - CONTRAPARTIDA ÀS ISENÇÕES



FONTE: O autor (2017).

Os valores evidenciam que as isenções constitucionais concedidas para a Associação em estudo geraram benefícios duplicados para a sociedade beneficiária na atuação da entidade.

A seguir, compara-se o resultado da presente pesquisa com o estudo antecedente publicado sob o título "A contrapartida do Setor Filantrópico para o Brasil". (BRASIL⁽ⁱ⁾. Fonif, 2016).

4.4 COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS COM ESTUDOS ANTECEDENTES

Comparando o resultado obtido com a pesquisa publicada pelo Fonif intitulada "A contrapartida do Setor Filantrópico para o Brasil" (BRASIL⁽ⁱ⁾. Fonif, 2016), mesmo tendo sido utilizada uma metodologia diferente, observa-se semelhanças entre os achados.

Centrando-se na área da educação, o estudo anterior demonstrou que para cada R\$ 1,00 (um real) investido em isenções, as instituições filantrópicas certificadas pelo CEBAS Educação retornam R\$ 3,86 (três reais e oitenta e seis centavos). Neste índice foram considerados os aspectos tangíveis e intangíveis.

O presente estudo considera os aspectos tangíveis e foi identificado que para cada R\$ 1,00 (um real) de isenção, a entidade retornou R\$ 2,02 (dois reais e dois centavos) para a sociedade.

No caso específico da Associação, as isenções geraram um retorno para a sociedade de 202% (duzentos e dois por cento) em benefícios tangíveis, enquanto que no estudo da Fonif, que considerou também os aspectos intangíveis, o retorno foi de 386% (trezentos e oitenta e seis por cento) nas entidades filantrópicas que atuam na área da educação.

Há de se concordar com o estudo da Fonif de que o investimento da isenção feita pelo governo "não encontra paralelo com outros tipos de investimento que possam ser realizados de forma corriqueira no mercado financeiro ou em empresas na economia formal". (BRASIL⁽ⁱ⁾. Fonif, 2016, p. 40).

Ao trazer o resultado obtido na pesquisa realizada com todas as instituições certificadas pelo CEBAS, no Brasil para a realidade de uma instituição por meio de um estudo de caso com acesso aos documentos e relatórios internos evidencia-se a vantagem da administração de recursos públicos pela iniciativa privada regulada e fiscalizada por órgãos competentes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral do estudo foi verificar a abrangência dos benefícios das bolsas de estudo concedidas aos alunos contemplados segundo a Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009 na área da educação de uma instituição de ensino básico a partir das isenções que definem a contrapartida das bolsas de estudo.

Conclui-se que, diante da crise econômica e política que vive o País e a situação deficitária da Previdência Social, as isenções concedidas a entidades do Terceiro Setor que atuam na área da Educação são vantajosas do ponto de vista do governo. Justifica-se este entendimento pelo retorno que a sociedade obtém a título de contrapartida dos valores não arrecadados aos cofres da previdência.

No estudo em questão, o índice de retorno de R\$ 2,02 (dois reais e dois centavos) para cada R\$ 1,00 (um real) de isenção representa a viabilidade deste modelo de gestão dos recursos da cota patronal. Esta conclusão encontra respaldo na pesquisa "A contrapartida do Setor Filantrópico para o Brasil" realizada e publicada pelo Fonif que abrangeu a totalidade das entidades certificadas com o CEBAS no Brasil.

Outro fator a ser considerado foi o aumento da arrecadação para a Previdência Social por meio dos empregos gerados que contribuem com o INSS do empregado.

Além disso, o processo de seleção de bolsistas exige a Declaração de Imposto de Renda dos pais postulantes as bolsas. A exigência deste documento tem como consequência a formalização de vários responsáveis pelos beneficiários no mercado de trabalho e a contribuição para o INSS por alguns dos trabalhadores autônomos que buscam o benefício das bolsas. Estes fatos foram observados pelos profissionais da Assistência Social, que além de realizarem o processo de análise e seleção dos beneficiários, encaminham e orientam para a regularização da vida profissional.

Este procedimento também gera um impacto positivo tanto do ponto de vista tributário para os cofres públicos que podem aplicar mais por meio das instituições parceiras na garantia dos direitos fundamentais, como do ponto de vista social, pois gera segurança e garantias de renda futura para os profissionais no mercado formal e informal que começam a contribuir para o INSS.

Conclui-se que as isenções concedidas para as entidades filantrópicas na área da educação, são investimentos que retornam para a sociedade como bolsas de estudos, empregos, além de benefícios sociais para as famílias dos beneficiários. Diante do observado pode-se afirmar que as isenções constitucionais de tributos para as entidades certificadas com o CEBAS são um investimento viável e vantajoso para a sociedade.

Sugere-se para estudos futuros um levantamento do impacto que o processo de concessão de bolsas de estudo segundo a Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009 ou outra lei que venha regulamentar a matéria gera, com relação à regularização para famílias que buscam o benefício. E qual o percentual de famílias ou pessoas que se tornam contribuintes do INSS como consequência da orientação e encaminhamento do serviço de Assistência Social.

Cabe, por fim, esclarecer, que longe de esgotar o assunto ou estabelecer dados conclusivos sobre o tema, propôs-se aqui uma reflexão sobre a importância e os benefícios para a sociedade, advindos das isenções concedidas às instituições conhecidas como filantrópicas, exclusivamente na educação básica de ensino.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, A. C. C. **Terceiro Setor: História e Gestão de Organizações**. São Paulo. Ed. Summus, 2006. Parte I: O Terceiro Setor. p. 15 a 54.

ARAÚJO, O. C. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

Associação da Imaculada Virgem Maria. **Balço Patrimonial**. Jornal do Estado. Edição 10.644. Caderno Publicidade Legal. Curitiba, 24 de abril de 2017. pp. 37-38.

BRASIL(a) - DIEESE, Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **Nota Técnica – Proposta das Centrais Sindicais para a Reforma da Previdência Social**. Nº 163. São Paulo: 2016. 17p.

BRASIL(b) - EXECUTIVO. **Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014**. Regulamenta a lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social e sobre procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social. D.O.U.: 26/05/2014, p. 1.

BRASIL(c) - EXECUTIVO. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. DOU: 16/12/1988, p. 24541.

BRASIL(d) - EXECUTIVO. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências D.O.: 25/07/1991, p. 14.801.

BRASIL(e) - EXECUTIVO. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. D.O.:11/12/1997, p. 29432.

BRASIL(f) - EXECUTIVO. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. D.O.U.: 30/12/2003, p. 1 (edição extra).

BRASIL(g) - EXECUTIVO. **Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013**. Altera a Lei nº 12.793, de 2 de abril de 2013, para dispor sobre o financiamento de bens de consumo duráveis a beneficiários do Programa Minha Casa, Minha Vida (PMCMV); D.O.U.: 16/10/2013, p. 1.

BRASIL(h) - EXECUTIVO. **Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014**. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e

sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; D.O.U.: 14/11/2014, p. 3.

BRASIL(i) - FONIF, Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas. **Pesquisa – A contrapartida do setor filantrópico para o Brasil**. São Paulo: Strategy Partners, 2016.

BRASIL(j) - LEGISLATIVO. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. D.O.U: 191-A de 05/10/1988, p.1.

BRASIL(k) - LEGISLATIVO. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. DOFC: 27/10/1966, p. 12452.

BRASIL(l) - LEGISLATIVO. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. D.O.U.: 11/01/2002, p. 1.

BRASIL(m) - LEGISLATIVO. **Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009**. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social. D.O.U.: 30/11/2009, p. 1.

BRASIL(n) - MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **O que é o Cebas Educação: Cartilha prática sobre a Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social na Área da Educação**. 64 p. Fev, 2015.

BRASIL(o) – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30 de novembro de 1990**. Dispõe sobre a Contribuição Social e as pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos. DOU: 04/12/1990, p. 0.

BRASIL(p) – SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002**. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. DOU: 26/11/2002, p. 47.

BRASIL(q) – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ata nº 4, de 23 de fevereiro de 2017**. Dispõe sobre o julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.622. DJe: 03/03/2017, nº 41, p. 56.

BRASIL(r) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. **Orientação para Normalização de Trabalhos Acadêmicos**. SIBI – UFPR, março/2016.

DINIZ, Ir. M. T. **Organização Religiosa: Nova Ordem Institucional**. Brasília: EAJUD Editora, 2015. 44p.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 9ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERNANDES, R. C. **Privado porém Público: O Terceiro Setor na América Latina**. Rio de Janeiro, 3ª edição. Ed. Relumé-Dumará, 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, R. B. **Entidades Benéficas de Assistência Social**. Curitiba: Juruá, 2008.

MORAIS, R. R. **Terceiro setor tem várias obrigações tributárias**.

Disponível em < <http://contadores.cnt.br/noticias/artigos/2010/09/21/terceiro-setor-tem-varias-obrigacoes-tributarias.html> >. Acesso em 08 nov.2016.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para Entidades sem fins Lucrativos**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PAES, J. E. S. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 5.ed.Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. (Organizadores). **Metodologia da Pesquisa Aplicada às Ciências Sociais: Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. Capítulo 3: Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Contábeis. São Paulo: Atlas, 2003. p.76 a 97.

ROCHA, J. M. **Direito tributário**. 5ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

SOARES, E. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2003.