

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ALVARES PENTEADO**

**FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**VALDIR DE OLIVEIRA AMORIM**

**A INFLUÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS RECEITAS  
DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO DE  
CASO NA ÁREA DA SAÚDE**

**São Paulo**

**2011**

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ALVARES PENTEADO**

**FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**VALDIR DE OLIVEIRA AMORIM**

**A INFLUÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS RECEITAS DAS  
ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO DE CASO NA  
ÁREA DA SAÚDE**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de  
Comércio Álvares Penteado – FECAP, como  
requisito para obtenção do título de Mestre em  
Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Anísio Candido Pereira**

**São Paulo**

**2011**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ary Jose Rocco Junior

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

#### FICHA CATALOGRÁFICA

A524i	<p>Amorim, Valdir de Oliveira</p> <p>A influência da tributação sobre as receitas das entidades do terceiro setor: um estudo de caso na área da saúde / Valdir de Oliveira Amorim. - - São Paulo, 2011.</p> <p>269 f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Anisio Candido Pereira.</p> <p>Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1. Associações sem fins lucrativos - Tributos 2. Organizações não governamentais – Orçamento 3. Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo – Estudo de casos.</p> <p style="text-align: right;"><b>CDD 658.048</b></p>
-------	---

## **FOLHA DE APROVAÇÃO**

**VALDIR DE OLIVEIRA AMORIM**

### **A INFLUÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS RECEITAS DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO DE CASO NA ÁREA DA SAÚDE**

**Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP,  
como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.**

**BANCA EXAMINADORA:**

---

**Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira**  
**Universidade de São Paulo – FEA/USP**

---

**Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

---

**Prof. Dr. Anísio Candido Pereira**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**  
**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo**

**2011**

A minha esposa Miriam pelo incentivo constante e pelas palavras positivas. Aos meus filhos, pela compreensão e ajuda. Aos meus pais que me incentivaram a estudar, aos quais devo, em grande parte, o que hoje sou. Enfim, a todos que acreditaram no meu trabalho.

## AGRADECIMENTOS

Após ultrapassar vários obstáculos na finalização deste trabalho, tenho que agradecer a todos que me incentivaram, motivaram e apoiaram de alguma forma sua conclusão.

Em especial, agradeço a Deus, que me concedeu o dom da vida, inteligência e sabedoria.

Ao meu orientador Prof. Dr. Anísio Candido Pereira pela paciência, dedicação e ensinamentos na elaboração deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo pela orientação inicial, incentivo e motivação constante, e pela leitura cuidadosa e sugestões a esta dissertação.

Aos colegas de mestrado, pelas discussões que me permitiram aprender um pouco mais e descobrir que o nosso saber é pouco diante da abrangência do campo científico e profissional.

À Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo, que por meio dos seus gestores me deram toda a condição para que o trabalho fosse realizado.

À Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, pelo apoio administrativo e acadêmico.

A minha esposa Miriam pelo incentivo constante e pelas palavras positivas; aos meus filhos, pela compreensão dos momentos que tive que me ausentar e não lhes dar a atenção que solicitavam, e aos meus pais, pela motivação.

E a todas as pessoas que, direta ou indiretamente, me ajudaram, auxiliaram e incentivaram na busca do conhecimento.

A todos vocês, o meu sincero agradecimento.

*A filantropia é muito louvável, mas não deve permitir que o filantropo ignore as injustiças econômicas que fazem com que a filantropia seja necessária.*

*Martin Luther King*

## RESUMO

As entidades do terceiro setor são organizações sem fins lucrativos que existem em todo o mundo, em franco crescimento no Brasil e de grande representatividade nacional. Nelas, a iniciativa, a criatividade e a diversidade são molas propulsoras do trabalho, permitindo-lhes funcionar como verdadeiras escolas de cidadania em busca das informações e da prestação de serviços sociais que a sociedade tanto necessita. A sua dinâmica é complementar as atividades do Estado e do mercado, sem fins lucrativos. Para isso, enfrentam desafios, como por exemplo, a sustentabilidade, a falta de recursos e legislação tributária complexa, dentre outros. Algumas dependem exclusivamente do Estado, outras não; gera seus próprios recursos como estratégia de complementar o que lhes foi repassado, porém, alguns são tributados. As parcelas retidas pelo fisco podem ou não, influenciar na sua gestão. O estudo procura responder esta questão. Trata-se de um estudo de caso numa instituição da saúde, na Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo, no período de 2009 e 2008. A pesquisa se justifica pela escassez de informações, interpretações e publicações disponíveis no Brasil, sobre matéria tributária destas organizações, especificamente, em relação à tributação das receitas próprias geradas pela instituição e pela importância do terceiro setor, como papel de complementaridade dos serviços prestados pelo Estado. A metodologia da pesquisa tem característica exploratória. O método utilizado é o bibliográfico e documental, e a técnica, descritiva e qualitativa, por meio da observação extensiva de entrevistas, análises em relatórios e documentos disponibilizados pela instituição. A pesquisa teve como propósito desenvolver as bases teóricas do estudo, envolvendo temas como sustentabilidade, captação de recursos, tributação de receitas e benefícios tributários. Partindo do princípio que a maioria destas entidades enfrenta problemas com a escassez de recursos, sua gestão pode ter bons níveis de eficiência. Portanto, em relação à sustentabilidade, a pesquisa preocupou-se também em medir os níveis de desempenho da entidade objeto do estudo. Foi utilizada a metodologia desenvolvida pela fundação americana *The Roberts Enterprise Development Fund – REDF*, denominada de método *Social Return on Investment (SROI)*, com o objetivo de quantificar o valor econômico e social criado com o investimento em entidades do terceiro setor. O estudo revelou que a Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo não sofre influência da tributação sobre suas receitas, visto que o fisco não as tributa como o faz em outras entidades. Ele entende que as receitas da entidade não têm natureza econômica e relaciona-se com a atividade fim. Porém, a entidade questiona judicialmente a incidência do PIS/PASEP sobre a folha de pagamento do mês. A avaliação pelo método *SROI* revelou que a entidade depende das receitas sociais para complementar sua atividade econômica. A principal contribuição da pesquisa foi fomentar a discussão conceitual se as receitas das entidades do terceiro setor devem ou não ser tributadas. Os resultados obtidos em termos de validade da metodologia não podem ser generalizados para as demais entidades do terceiro setor. Portanto, recomenda-se a continuação da discussão sobre o tema.

**Palavras-chave:** Terceiro setor. Receitas. Tributação. Desempenho.

## ABSTRACT

Third-sector entities are organizations without lucrative purposes which are spread all around the world, booming in Brazil with great national representativeness. Those entities have initiative, creativity and diversity as work propeller springs, allowing them to work as truly citizenship schools searching information and providing social services which the society really needs. Theirs dynamic is complementary to the Estate and market activities, without lucrative purposes. For that, they face challenges, in e.g. , the sustainability, the lack of resources and complex taxes legislation, among others. Some depends exclusively on the Estate, some don't; they generate their own resources as strategy to complement what have been redirected, but some are taxed. The plots withheld by tax authorities, may or not, influence its management. This study tries to answer this question. It's about a Health Institute case study, in Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo, between 2008 and 2009. The research justifies itself by the lack of information, interpretations and publications available in Brazil, about this organization tax matter, specifically, related to the tax payments from their own revenues generated by the institution and by the third-sector importance, as Estate provided services complementary role. The research methodology has exploratory characteristic. The method used is the bibliographic and documental, and the technique, descriptive and qualitative, throughout extensive interviews observation, so as reports and also documents given by the Institution analysis. The research has as purpose the development of the study theoretical bases, involving themes such as: sustainability, resources capitation, recipes tax payments and tax benefits. Assuming in an initial scenario that most of these entities face lack of resources problems, theirs management could have good efficiency levels. Therefore, about the sustainability, the research also concerned about measuring the entity object of study performance. The methodology used was developed by the American foundation *The Roberts Enterprise Development Fund – REDF*, called the *Social Return on Investment (SROI)*, with the objective of quantifying the economical and social value created with the investments of third sector entities. The research showed that the Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo is not influenced by its recipes tax payments, whereas the revenue doesn't apply on it the tax payments as it does in other entities. It understands that the entity revenues doesn't have economical nature and relates to the final activity. But, the entity questions judicially the incidence of PIS/PASEP about the monthly payment sheet. The evaluation thru the *SROI* showed that the entity depends on the social revenues to complement its economical activity. The main research contribution was to foment the concept discussion if the third-sector entity revenues should or not be taxed. The obtained results in terms of methodology value may not be generalized comparing to other third-sector entities. Therefore, it is recommendable to maintain the discussion about the topic.

Key-words: Third Sector. Revenues. Taxing. Performance.

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 -	Características e os pontos de semelhança e natureza e finalidade entre os três setores.....	26
FIGURA 2 -	Natureza das transações nos três setores.....	53

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 –	Origem dos recursos de organizações de saúde, em 1995.....	58
GRÁFICO 2 –	Distribuição das entidades do terceiro setor no Brasil por categoria legal, em 1995.....	67
GRÁFICO 3 –	Distribuição das fundações e associações sem fins lucrativos, por região, no Brasil, no ano de 2002.....	68
GRÁFICO 4 –	Origem dos recursos do terceiro setor, em 2002.....	69
GRÁFICO 5 –	Fontes de recursos das organizações privadas, sem fins lucrativos, no Brasil, em 1995.....	76
GRÁFICO 6 -	Fontes de recursos das organizações privadas, sem fins lucrativos, no Brasil, em 2004.....	77

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	– Características e os pontos de semelhança e natureza e finalidade entre os três setores.....	20
QUADRO 2	– Natureza das transações nos três setores.....	25
QUADRO 3	– Classificação das entidades do terceiro setor por área de atuação.....	27
QUADRO 4	– Características, fins e agentes dos três setores.....	49
QUADRO 5	– Categorias de entidades do terceiro setor.....	51
QUADRO 6	– Características das associações e fundações.....	55
QUADRO 7	– Requisitos necessários à captação de recursos pelas entidades sem fins lucrativos.....	62
QUADRO 8	– Ordenamento jurídico do sistema tributário brasileiro.....	84
QUADRO 9	– Fontes primárias e secundárias do Direito Tributário.....	85
QUADRO 10	– Receitas públicas e origem dos recursos.....	87
QUADRO 11	– Espécie de tributos e suas respectivas alíquotas.....	90
QUADRO 12	– Síntese dos benefícios tributários obtidos pelas entidades do terceiro setor.....	95
QUADRO 13	– Requisitos para gozo da imunidade tributária.....	111
QUADRO 14	– Requisitos exigidos pelo fisco para gozo da imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social, sem fins lucrativos.....	113
QUADRO 15	– Entidades beneficiadas pela isenção tributária.....	118
QUADRO 16	– Relação imunidade <i>versus</i> isenção tributária.....	120
QUADRO 17	– Tributos federais e os requisitos necessários para gozo dos benefícios fiscais.....	121
QUADRO 18	– Relação imunidade <i>versus</i> isenção tributária do IPI.....	131
QUADRO 19	– Obrigações acessórias federais das entidades do terceiro setor.....	143
QUADRO 20	– Argumentos a favor e contra a tributação das receitas das entidades do terceiro setor.....	146
QUADRO 21	– As dez primeiras Santas Casas instituídas no Brasil.....	153
QUADRO 22	– Vertentes do instrumento de pesquisa.....	158
QUADRO 23	– Perfil das pessoas entrevistadas na ISCMSP.....	161
QUADRO 24	– Medidas de valor e de retorno da metodologia <i>SROI</i> .....	166

QUADRO 25 – Fórmula dos índices de retorno econômico pela metodologia SROI.....	172
QUADRO 26 – Especialidades médicas atendidas pelo Hospital Central da ISCMSP, em 2010 .....	177
QUADRO 27 – Administração da ISCMSP, em 2010.....	178
QUADRO 28 – Classificação das receitas da ISCMSP, por atividade econômica e social.....	185

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1	– Serviços de saúde prestados no Brasil, em 2010.....	26
TABELA 2	– Carga tributária incidentes sobre produtos da área da saúde, em 2009	37
TABELA 3	– Carga tributária na saúde, no período de 2004 a 2008.....	38
TABELA 4	– Gastos com saúde realizados em 2003, pela União, Estados e Municípios.....	64
TABELA 5	– Gastos com saúde realizados em 2004, pela União, Estados e Municípios.....	64
TABELA 6	– Hospitais existentes no Brasil em agosto de 2010.....	67
TABELA 7	– Principais motivos que levam uma pessoa a doar.....	71
TABELA 8	– Arrecadação tributária nacional na saúde, na esfera Federal, Estadual e Municipal, no período de 2003 a 2009 .....	104
TABELA 9	– Arrecadação tributária nacional na saúde, por tipo de tributo, no período de 2005 a 2009.....	105
TABELA 10	– Arrecadação tributária nacional na saúde, por setor, no período de 2004 a 2008.....	106
TABELA 11	– Isenção das contribuições sociais usufruídas pela ISCMSP, em 2009 e 2008.....	179
TABELA 12	– Demonstração do Superávit da ISCMSP, referente ao exercício findo Em 31.12.2009 e 31.12.2008.....	182
TABELA 13	– Análise vertical e horizontal da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.....	183
TABELA 14	– Gratuitudes médicas realizadas pela ISCMSP, em 2009 e 2008.....	187
TABELA 15	– Relação de custos/benefícios gratuitos da ISCMSP, em 2009 e 2008...	188
TABELA 16	– Superávit/Déficit do exercício da ISCMSP, por atividade econômica e social, em 2009.....	189
TABELA 17	– Superávit/Déficit do exercício da ISCMSP, por atividade econômica e social, em 2008.....	190
TABELA 18	– Lucro operacional ajustado para o cálculo do EVA.....	190

TABELA 19	– Cálculo do valor econômico do negócio da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.....	192
TABELA 20	– Cálculo do valor econômico da causa da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.....	194
TABELA 21	– Dívidas de longo prazo da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.....	195
TABELA 22	– Cálculo do valor da entidade, em 31.12.2009 e 31.12.2008.....	196
TABELA 23	– Cálculo do índice de retorno do negócio da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.....	197
TABELA 24	– Cálculo do índice de retorno da causa social da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.....	198
TABELA 25	– Cálculo do índice de retorno da entidade, em 31.12.2009 e 31.12.2008.....	199
TABELA 26	– Resumo dos indicadores da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.....	202
TABELA 27	– Influência das receitas de alugueis sobre os resultados dos exercícios, Findos em 31.12.2009 e 31.12.2008, da ISCMSP.....	208

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
ADIn	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
ADN	Ato Declaratório Normativo
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
APB	<i>Accounting Principles Board</i>
BACEN	Banco Central do Brasil
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CCP	Custo do Capital Próprio
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CAPM	<i>Asset Pricing Model</i>
CEAS	Certificado de Entidade de Assistência Social
CEATS	Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor
CEBAS	Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CETS	Centro de Estudos do Terceiro Setor
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNS	Confederação Nacional de Saúde
CMAS	Conselho Municipal de Assistência Social
CMPC	Custo Médio Ponderado de Capital
CNM	Confederação Nacional de Municípios
CNAS	Conselho Nacional de Assistência Social
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIF	Plano de Contas das Instituições do Sistema Financeiro Nacional
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF	Conselho Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
DACON	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-Fiscais das Pessoas Jurídicas

DIRF	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DOU	Diário Oficial da União
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
ECA	Estatuto da Criança e do Adolescente
EUA	Estados Unidos da América
EVA	<i>Economic Value Added</i>
FBH	Federação Brasileira de Hospitais
FEHOSP	Federação das Santas Casas e Hospitais Beneficentes do Estado de São Paulo
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FINSOCIAL	Fundo de Investimento Social
GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
ICNPO	<i>International Classification of Nonprofit Organizations</i>
II	Imposto de Importação
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ISCMSP	Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LOP	Lucro Operacional
MPAS	Ministério da Previdência e Assistência Social
MVA	<i>Market Value Added</i>

NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NT	Não-Tributado
OCB	Organização das Cooperativas Brasileiras
ONGs	Organizações Não Governamentais
OS	Organizações Sociais
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PASEP	Programa do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PPI	Programa de Parcelamento Incentivado
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais
REDF	<i>The Roberts Enterprise Development Fund</i>
RFB	Receita Federal do Brasil
RIPI	Regulamento do IPI
ROI	Retorno Operacional do Investimento
RPS	Regulamento da Previdência Social
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
SESI	Serviço Social da Indústria
SROI	<i>Social Return on Investment</i>
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Sistema Tributário Nacional
SUS	Sistema Único de Saúde
TCAA	<i>The True Cost Accounting Analysis</i>
TIPI	Tabela de Incidência do IPI
TRF	Tribunal Regional Federal
UBS	Unidade Básica de Saúde
UPF	Utilidade Pública Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	20
1.1 OBJETIVOS.....	28
1.1.1 OBJETIVO GERAL.....	29
1.1.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	29
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA.....	29
1.3 METODOLOGIA.....	30
1.3.1 MÉTODO DE ABORDAGEM.....	31
1.3.2 MÉTODO DE PROCEDIMENTO.....	33
1.3.3 TÉCNICA DE PESQUISA.....	34
1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO.....	35
1.4.1 JUSTIFICATIVA.....	36
1.4.2 CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO.....	39
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	40
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	41
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	43
2.1 TERCEIRO SETOR.....	43
2.1.1 DEFINIÇÃO.....	46
2.1.2 IMPORTÂNCIA.....	49
2.1.3 OBJETIVO E MISSÃO.....	52
2.1.4 ENQUADRAMENTO JURÍDICO.....	54
2.1.5 SUSTENTABILIDADE.....	56
2.1.6 CAPTAÇÃO E GERAÇÃO DE RECURSOS.....	60
2.1.6.1 <i>Captação de recursos</i> .....	60
2.1.6.2 <i>Geração de recursos</i> .....	66
2.1.6.3 <i>Razões que levam doadores a contribuírem</i> .....	70
2.2 RECEITAS.....	72
2.2.1 DEFINIÇÃO .....	72
2.2.2 RECEITAS DO TERCEIRO SETOR.....	74
2.2.3 RECEITAS PRÓPRIAS.....	78
2.2.4 RECEITAS NÃO PRÓPRIAS .....	81

2.3 TEORIAS E CONCEITOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	82
2.3.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL (STN).....	83
2.3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	84
2.3.3 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	85
2.3.4 TRIBUTOS.....	86
2.3.4.1 <i>Definição de tributos</i> .....	87
2.3.4.2 <i>Natureza jurídica do tributo</i> .....	88
2.3.4.3 <i>Sujeito ativo e sujeito passivo</i> .....	88
2.3.4.4 <i>Espécies de tributos</i> .....	89
2.4 TRIBUTAÇÃO, BENEFÍCIOS E OBRIGAÇÕES FISCAIS E ACESSÓRIAS DO TERCEIRO SETOR.....	93
2.4.1 RENUNCIA FISCAL NO TERCEIRO SETOR .....	93
2.4.2 LEGISLAÇÃO PARA O TERCEIRO SETOR.....	95
2.4.3 TRIBUTAÇÃO NO SETOR DE SAÚDE.....	103
2.4.4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	106
2.4.4.1 <i>Definição de imunidade</i> .....	107
2.4.4.2 <i>Reconhecimento da imunidade</i> .....	107
2.4.4.3 <i>Suspensão da imunidade</i> .....	114
2.4.5 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA .....	116
2.4.5.1 <i>Reconhecimento da isenção</i> .....	117
2.4.5.2 <i>Manutenção da isenção</i> .....	119
2.4.5.3 <i>Não-Incidência</i> .....	120
2.4.6 BENEFÍCIOS FISCAIS POR ESPÉCIE DE TRIBUTOS.....	121
2.4.6.1 <i>IRPJ – Imposto de renda das pessoas jurídicas</i> .....	122
2.4.6.2 <i>IPI – Imposto sobre produtos industrializado</i> .....	123
2.4.6.3 <i>CSLL – Contribuição social sobre o lucro líquido</i> .....	132
2.4.6.4 <i>PIS/PASEP – Programa de integração social/Programa do patrimônio do servidor público</i> .....	133
2.4.6.5 <i>COFINS – Contribuição para o financiamento da seguridade social</i> .....	135
2.4.6.6 <i>Obrigações fiscais e acessórias</i> .....	142
2.4.6.7 <i>Divergências entre o fisco e as entidades do terceiro setor</i> .....	145
2.5 DISCUSSÃO DE DADOS SOBRE O TERCEIRO SETOR.....	147
2.5.1 ENTIDADES DE FILANTROPIA.....	147

2.5.1.1 <i>Definição de filantropia</i> .....	147
2.5.1.2 <i>Reconhecimento como entidade filantrópica ou de utilidade pública</i> .....	149
2.5.1.3 <i>Situação das entidades filantrópicas no Estado de São Paulo</i> .....	150
2.5.2 <b>SANTAS CASAS DE MISERICÓRDIA: ABORDAGEM NACIONAL</b> .....	151
2.5.2.1 <i>Entidades beneficentes de assistência social</i> .....	151
2.5.2.2 <i>Primeira Irmandade no mundo</i> .....	152
2.5.2.3 <i>Primeira Irmandade no Brasil</i> .....	152
<b>3. METODOLOGIA DE PESQUISA</b> .....	154
3.1 <b>MÉTODO DE PESQUISA</b> .....	154
3.2 <b>DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA</b> .....	155
3.2.1 <b>ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA</b> .....	156
3.2.2 <b>POPULAÇÃO E AMOSTRA</b> .....	159
3.2.3 <b>COLETA DE DADOS</b> .....	160
3.2.4 <b>TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	161
3.2.4.1 <i>Análise de conteúdo</i> .....	162
3.2.4.2 <i>Metodologia SROI</i> .....	163
3.2.4.2.1 <i>Apuração das medidas de valor</i> .....	169
3.2.4.2.2 <i>Apuração das medidas de retorno</i> .....	171
<b>4 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO E RESULTADOS DA PESQUISA</b> .....	173
4.1 <b>BREVE HISTÓRICO</b> .....	173
4.2 <b>NATUREZA DA IRMANDADE</b> .....	174
4.3 <b>MISSÃO DA IRMANDADE</b> .....	175
4.4 <b>ATENDIMENTO À POPULAÇÃO</b> .....	175
4.5 <b>COMPROMISSO FILANTRÓPICO</b> .....	176
4.6 <b>ADMINISTRAÇÃO DA IRMANDADE</b> .....	177
4.7 <b>ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA IRMANDADE</b> .....	179
4.8 <b>RECEITAS DE ALUGUÉIS DA IRMANDE</b> .....	180
4.9 <b>ANÁLISE DA PESQUISA E RESULTADOS</b> .....	181
4.9.1 <b>ANÁLISE FINANCEIRA</b> .....	181
4.9.2 <b>ANÁLISE DO MÉTODO SROI E RESULTADOS</b> .....	184
4.9.2.1 <i>Cálculo do valor econômico do negócio ou valor empresarial</i> .....	185
4.9.2.2 <i>Cálculo do valor econômico da causa social ou valor de proposta social</i> .....	193
4.9.2.3 <i>Cálculo do valor da entidade ou valor misto</i> .....	194

<i>4.9.2.4 Cálculo dos índices de retorno.....</i>	197
<i>4.9.2.4.1 Cálculo do índice de retorno do negócio.....</i>	197
<i>4.9.2.4.2 Cálculo do índice de retorno da causa social.....</i>	198
<i>4.9.2.4.3 Cálculo do índice de retorno da entidade.....</i>	199
<i>4.9.2.5 Resultados da aplicação do método SROI.....</i>	200
<b>4.9.3 ANÁLISE EM DOCUMENTOS, ENTREVISTAS E RESULTADOS.....</b>	<b>203</b>
<i>4.9.3.1 Análise da questão judicial do PIS/PASEP pela ISCMSP.....</i>	203
<i>4.9.3.2 Análise das demonstrações contábeis.....</i>	206
<i>4.9.3.3 Análise das entrevistas.....</i>	206
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>211</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>216</b>
<b>APÊNDICE A – Carta de apresentação da pesquisa.....</b>	<b>233</b>
<b>APÊNDICE B – Formulário de entrevistas.....</b>	<b>234</b>
<b>ANEXO A – Sugestão de formas de captação de recursos para as entidades sem fins lucrativos.....</b>	<b>240</b>
<b>ANEXO B – Síntese dos principais tributos e os requisitos necessários para gozo dos benefícios fiscais, das entidades sem fins lucrativos, em geral.....</b>	<b>244</b>
<b>ANEXO C – Demonstrativos contábeis da ISCMSP, findos em 31.12.2009 e 31.12.2008.....</b>	<b>248</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Numa sociedade organizada, existe uma infinidade de organizações, com os mais diversos objetivos e pessoas. São organizações que apresentam tantas diferenças entre si, como as existentes entre um órgão público, uma empresa transnacional e uma pequena ou média empresa.

Apesar de toda esta diversidade, podemos classificar as organizações segundo a natureza de suas atividades, em um modelo de três setores: o primeiro (governo), o segundo (mercado) e o terceiro (instituições sem fins lucrativos).

No quadro 1, a seguir, Coelho (2002), classifica e define cada um dos três setores.

CLASSIFICAÇÃO	ENTIDADES	CARACTERÍSTICAS
Primeiro Setor	Governo	As atividades têm por objetivo o atendimento universal das necessidades sociais. Ao contrário do mercado, o governo tem sua ação legitimada por poderes coercitivos, possuindo todo um arcabouço legal que limita, orienta e regula sua atuação.
Segundo Setor	Mercado	As atividades envolvem a troca de bens e serviços, com o objetivo de produzir lucro. O mercado atua sob o princípio da não-coerção legal, ou seja, nenhuma pessoa é obrigada a comprar, nem a vender. Os mecanismos do mercado estão ligados a preços e demanda.
Terceiro Setor	Instituições sem fins lucrativos	Formado por instituições cujas atividades não são coercitivas, ou seja, possuem toda liberdade de atuação, porém seu objetivo não está ligado ao lucro, mas sim, ao atendimento das necessidades coletivas.

**QUADRO 1 – Classificação das organizações segundo a natureza de suas atividades.**

Fonte: Adaptado de Coelho (2002, p. 40).

Conforme o quadro 1, acima, no primeiro setor as atividades tem por objetivo o atendimento universal das necessidades sociais, isto é, ao contrário do mercado, o governo tem sua ação legitimada por poderes coercitivos. No segundo setor, as atividades envolvem troca de bens e serviços, com o objetivo de produzir lucro e o mercado atua sob o principio da não coerção legal, ou seja, nenhuma pessoa é obrigada a comprar ou a vender. Os mecanismos do mercado estão ligados a preços e demanda.

Diferentemente dos dois setores enunciados anteriormente, o terceiro setor é constituído por entidades sem fins lucrativos cujas atividades não são coercitivas, ou seja,

possuem toda liberdade de atuação, porém seu objetivo está ligado ao atendimento de necessidades coletivas.

Paula (2009) define o terceiro setor como aquelas entidades que têm objetivos sociais, e não econômicos, sendo orientadas por valores ao invés de lucros. Para o autor (2009), o termo terceiro setor diferencia as organizações dos setores privado e público. O traço comum que unem estas entidades é que elas são orientadas por valores, isto é, são criadas e mantidas por pessoas que acreditam que mudanças são necessárias e que desejam elas mesmas, tomar providências nesse sentido.

“O termo terceiro setor foi utilizado pela primeira vez por pesquisadores nos Estados Unidos na década de 70, e a partir da década de 80 passou a ser usado também pelos pesquisadores europeus”. (COELHO, 2002, p. 58) Para esses pesquisadores, o termo sugere elementos amplamente relevantes, pois expressa uma alternativa para as desvantagens tanto do mercado, associadas à maximização do lucro, quanto do governo, com sua burocracia inoperante. Segundo o autor (2002), combina a flexibilidade e a eficiência do mercado com a equidade e a previsibilidade da burocracia pública.

Alguns autores defendem a formulação do conceito de “terceiro setor” por exclusão, já que atualmente é fácil reconhecer o que seja uma atividade governamental ou um interesse privado mediado pelo Estado.

Vilanova (2004) diz que as organizações do terceiro setor tratam de problemas sociais e buscam discuti-los ou resolvê-los, ou seja, prestam serviços de caráter público, voltados para o interesse da sociedade.

Segundo Lins e Neves Junior (2007, p. 29): “ambos mostraram-se, com o passar do tempo, insuficientes para suprirem carências sócio-políticas do Estado e da própria sociedade”. Desenvolveu-se, então, a formação de organizações privadas com o objetivo público, que não se inseria em qualquer um dos dois setores, denominadas de terceiro setor.

Coelho (2002) torna clara a compreensão da diferença de escopo entre o Governo e o terceiro setor. Para Coelho (2002) a distinção está entre o interesse público e o coletivo. O primeiro diz respeito a toda a sociedade e o segundo, a um determinado grupo. Portanto, esses conceitos são primordiais para a compreensão da diferença de escopo entre o Governo e o terceiro setor.

As organizações do terceiro setor existem em todo o mundo. Para Lins e Neves Junior (2007, p. 28), essas organizações: “surgem e ganham importância no computo das economias, seja para suprir lacunas da ação governamental ou para concretizar objetivos de solidariedade que não encontram espaço de realização em outros lugares”. Rifkin (1995) também defende esta assertiva.

No Brasil, o terceiro setor aparece pela primeira vez vinculado à Igreja Católica. Segundo Paula (2009, p. 22): “na época da Proclamação da República, a Igreja ainda estava muito ligada ao Estado, porém as Confrarias, formadas por pessoas religiosas e reconhecidas pela Igreja, realizavam um importante papel filantrópico e de assistência social”. Para a autora (2009), eram organizações voluntárias, que ofereciam serviços como assistência médica e financeira, organização de funerais e refúgio para mendigos.

Estas organizações tinham estatutos que deveriam ser aprovados pelo governo e pela lei eclesiástica, mantendo, no entanto, independência de atuação. Exemplos dessas organizações são as Irmandades de Misericórdia que estabeleceram no Brasil os primeiros hospitais, hospedarias e asilos.

Segundo Salamon e Anheier (1997), as entidades sem fins lucrativos eram financiadas, em sua maior parte, por doações de pessoas ricas da sociedade. Produzem bens públicos, mas não fazem parte do aparelho estatal. Enquanto o primeiro setor é o governo, o segundo setor é composto pelas empresas privadas ou mistas. Nesta última, o governo participa do capital da entidade junto com as demais pessoas, sejam físicas ou jurídicas.

As entidades sem fins lucrativos não podem ser consideradas parte do mercado, porque se houver lucro – elas não auferem lucro, o resultado positivo é denominado de *superávit* –, esses devem ser revertidos para a realização de projetos desenvolvidos pela entidade (SILVA, V. M., 2008).

O número de entidades com esse perfil tem crescido muito no Brasil. Sobre esse crescimento Bomeny e Pronko (2002, p. 27), apontam que:

É possível constatar um crescimento do número de organizações não-governamentais, institutos, fundações, entidades de classe, associações profissionais, movimentos os mais variados dedicados ao desenvolvimento de projetos sociais e educacionais ao longo dos últimos dez anos. (BOMENY; PRONKO, 2002, p. 27).

Para Olak e Nascimento (2010) estas organizações vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes na sociedade moderna. Trata-se de um setor em franco crescimento e de grande representatividade no contexto nacional que, segundo pesquisa

divulgada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2004) apud Ciconello (2006), cresceu 157% em quantidade, no período de 1996 a 2002.

Estudo apresentado pelo IBGE (2004) revela que, em 2002, estas entidades representavam 5% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional e empregavam 1,5 milhões de pessoas. Contudo, o estudo apresenta também o aumento do número de voluntariado em 2002. Dentre as 276 mil entidades deste segmento, 77% representam pessoas trabalhando como voluntários.

Segundo Guabiraba e Rodrigues (2008) para o crescimento sustentável destas entidades, cabe transparência dos gestores para com os doadores, associados e todos os envolvidos no processo organizacional da entidade. Para Paula (2009), o crescimento desse setor torna-se mais perceptível e pode ser explicado pela deficiência do setor público.

Para Martins, H. F. (1998, p. 111): “o terceiro setor é um universo institucional em expansão e consolidação”. Segundo o autor (1998), o terceiro setor representa a consagração da evolução institucional da sociedade capitalista democrática, que tende a conferir ao associativismo um papel cada vez mais relevante na definição de novos padrões de representação de interesses nas relações Estado, sociedade em geral e na formulação e implementação de políticas sociais, em particular.

Ainda, segundo Martins, H. F. (1998, p. 111): “a consolidação do terceiro setor como espaço institucional está completamente associada às transformações institucionais ocorridas no seio do Estado contemporâneo, enquanto causa e consequência”.

Silvio Luiz da Rocha apud Barbieri et al. (2008), considera que o crescimento das entidades do terceiro setor deve-se ao redescobrimto do princípio da subsidiariedade e à crise do Estado como um prestador eficiente de serviços públicos. Esse princípio surge como algo novo entre a intervenção total do Estado e a supressão da autonomia privada e o liberalismo clássico e sua política de intervenção mínima do Estado.

Como consequência do crescimento destas entidades e do grande número de projetos na área assistencial, segundo Paula (2009), essas entidades necessitam de recursos financeiros que são aportados tanto por entidades financiadoras como doações voluntárias.

Para Martins, H. F. (1998, p.110), o terceiro setor é genericamente definido como: “o setor de serviços não orientado para obter lucros”. O lucro é o resultado auferido pelas

entidades do segundo setor; no terceiro, há a figura do *superávit* (resultado positivo) ou *déficit* (resultado negativo).

Segundo Fernandes (2000), o terceiro setor compreende uma diversidade de instituições, tais como, entidades filantrópicas, movimentos populares e sociais, associações profissionais, entidades religiosas e organizações não-governamentais de um modo geral. É um segmento da sociedade composto por agentes e instituições privadas que buscam a realização de objetivos coletivos e/ou públicos.

Para Fernandes (2002) o terceiro setor não tem por objetivo substituir o Estado na promoção do bem-estar-social (primeiro setor) e nem o mercado (segundo setor) na produção de bens e serviços, sua dinâmica é complementar atividades do Estado e do mercado, sem fins lucrativos.

Para Hudson (2004) o terceiro setor são entidades cujos objetivos principais são sociais, em vez de econômicos. Segundo Paes (2004), são entidades dotadas de autonomia e administração própria. Para Mauro e Naves (1999), o terceiro setor é um autêntico terceiro pilar compreendendo as atividades espontâneas, não-governamentais e não lucrativas, de interesse público, realizadas em benefício geral da sociedade.

Com o objetivo de se criar uma classificação e definição comum que permitisse o estudo abrangente do terceiro setor Salamon e Anheier (1997), analisaram quais eram as atividades realizadas por essas entidades. A partir deste estudo, propuseram a chamada *International Classification of Nonprofit Organizations (ICNPO)*, classificando a atividade por tipo de organização. São doze grupos, como por exemplo, cultura e recreação; educação e pesquisa; saúde; serviços sociais; meio ambiente; desenvolvimento e habitação; lei, direito e política; intermediários filantrópicos e promoção do voluntariado; atividades internacionais; religião; associações profissionais e sindicatos e demais entidades não classificadas nos grupos retrocitados.

As áreas de atuação são as mais diversas. O quadro 2, a seguir, enunciado a partir de Salamon e Anheier (1997, p. 92), apresenta a classificação abrangente destas entidades por tipo de atividade.

GRUPOS	ÁREAS DE ATUAÇÃO
<b>Grupo 1</b> - Cultura e Recreação	- Esportes, arte, museus, zoológicos, recreação, clubes sociais.
<b>Grupo 2</b> - Educação e Pesquisa	- Escolas e educação superior, treinamento vocacional. - Pesquisa médica, ciência e tecnologia, estudos de política empresarial.
<b>Grupo 3</b> – Saúde	- Hospitais, reabilitação, asilos, saúde mental. - Saúde pública, educação sanitária.
<b>Grupo 4</b> - Serviços Sociais	- Bem-estar da criança, serviços para jovens, famílias, idosos e deficientes. - Ajuda de emergência, complementação de rendimentos, assistência material.
<b>Grupo 5</b> - Meio Ambiente	- Conservação de recursos naturais, controle da poluição. - Proteção e bem-estar dos animais, vida selvagem e preservação de ambientes rurais.
<b>Grupo 6</b> - Desenvolvimento e Habitação	- Desenvolvimento econômico, social e comunitário - Habitação - Emprego e treinamento
<b>Grupo 7</b> - Lei, Direito e Política	- Organizações de direito, minorias étnicas, associações civis. - Serviços legais, prevenção do crime, reabilitação de delinquentes, apoio às vítimas. - Partidos políticos.
<b>Grupo 8</b> – Intermediários Filantrópicos e Promoção do Voluntariado	- Grupos econômicos de concessão de recursos, organizações de captação de recursos. - Organizações de intermediários.
<b>Grupo 9</b> - Atividades Internacionais	- Programas de intercâmbio, assistência de desenvolvimento, amparo em desastres. - Direitos humanos e organizações pacifistas.
<b>Grupo 10</b> – Religião	- Organizações religiosas
<b>Grupo 11</b> - Associações Profissionais e Sindicatos	- Organizações de empregados, sindicatos, associações profissionais
<b>Grupo 12</b> - Não Classificados em Outros Grupos	- Não classificados em outros grupos.

**QUADRO 2 – Classificação das entidades do terceiro setor por área de atuação.**

Fonte: Olak e Nascimento, apud Hudson (2004, p. 237).

Conforme apresentado no quadro 2, acima, cada uma destas áreas possui características muito diferentes, de tal forma que não pode existir critérios de avaliação que não leve em conta esse fato.

Na área de saúde, por exemplo, conforme dados divulgados pela Confederação Nacional de Saúde (CNS) em 2010, e apresentado na tabela 1, a seguir, enumera-se a quantidade e o percentual de serviços prestados pelo setor público e privado de saúde.

TABELA 1 – Serviços de saúde prestados no Brasil, em 2010.

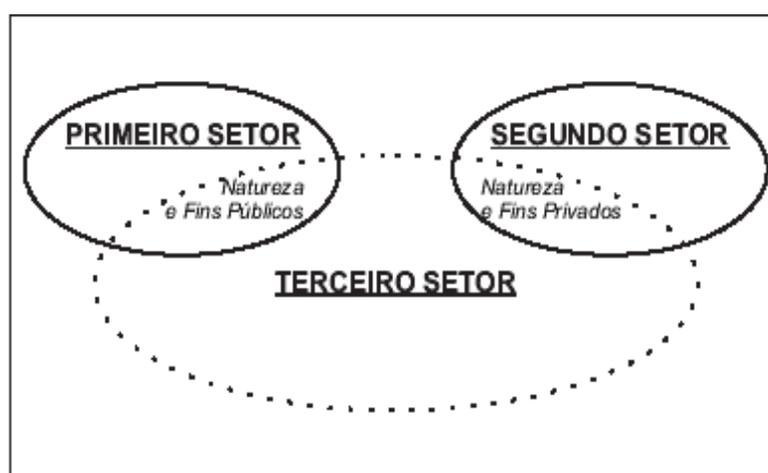
QUANTIDADE	PERCENTUAL (%)	ESFERAS
258	0,12	Federais
2.530	1,15	Estaduais
60.210	27,38	Municipais
156.937	71,35	Privados
<b>219.935</b>	<b>100,00</b>	<b>Total geral</b>
<b>62.998</b>	<b>28,65</b>	<b>Total de públicos</b>
<b>156.937</b>	<b>71,35</b>	<b>Total de privados</b>

Fonte: CNS (2010).

A tabela 1, acima, demonstra que a quantidade de serviços de saúde prestados pelo setor privado corresponde a 71.35%, ficando o Governo com os 28,65% restantes. Destes, o Governo municipal participa com 27,38%, o estadual com 1,15%, e o federal com 0,12%. Portanto, destaca-se a relevância do setor privado em relação aos órgãos governamentais, na quantidade e no percentual de serviços prestados neste setor.

Para Falconer (1999), a forma de compreender o terceiro setor, ou seja, como uma tipologia de organizações, parece mais adequada e elucidativa, pois se mostra menos ambiciosa e permite que se explorem as interseções entre os três grupos.

A figura 1, a seguir, demonstra claramente as características e os pontos de semelhança e natureza e finalidade entre os três setores:



**FIGURA 1 – Características e os pontos de semelhança e natureza e finalidade entre os três setores.**

Fonte: Do autor.

Observando a figura 1, anterior, vê-se que o terceiro setor detém uma personalidade privada e cobre voluntariamente algumas obrigações do primeiro setor.

Quanto à formação do patrimônio da entidade do terceiro setor, seja pela ótica do interesse público ou privado, Martins, H. F. (1998, p. 110) manifesta o seguinte posicionamento:

Dentro da lógica alternativa à do lucro, o terceiro setor é formado por agentes privados orientados para o interesse público, cujo atendimento via produção de bens e serviços não se destina a gerar patrimônio particular. Do ponto de vista econômico, o terceiro setor se caracteriza pela produção não-lucrativa de bens e serviços públicos, entendidos como de consumo tipicamente coletivo. (MARTINS, H. F, 1998, p. 110).

Ribeiro (1997) entende que a consolidação do terceiro setor representa uma nova etapa da divisão do trabalho burocrático entre Estado e sociedade.

As características apresentadas pelas entidades do terceiro setor e seu objeto, estão apresentadas no quadro 3, a seguir.

CARACTERÍSTICAS	OBJETO
Objetivo institucional	Provocar mudanças sociais.
Fontes de recursos	Contribuições, doações, subvenções e prestação de serviços.
Classificação jurídica	Prestam serviços públicos, mas são pessoa jurídica de direito privado.
Patrimônio/Resultado	Não há participação ou distribuição para os administradores.
Aspectos fiscais e tributários	Conforme sua atividade, algumas receitas são imunes, isentas ou tributadas pelo fisco.
Mensuração do resultado social	É difícil de ser mensurado, tanto sob o aspecto monetário quanto econômico.
Lucro	É o meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim. No terceiro setor é denominado de “superávit”

**QUADRO 3 – Características das entidades do terceiro setor.**

Fonte: Do autor.

Conforme apresentado no quadro 3, acima, a denominação “lucro” é utilizada nas entidades do segundo setor (finalidade econômica), diferentemente das do terceiro setor, onde o termo aplicado ao resultado é *superávit*, caso seja positivo ou *déficit*, se negativo.

Outra característica importante das entidades do terceiro setor é em relação às receitas auferidas. Elas são tão essenciais neste setor quanto nos demais, pois tanto num como no outro precisam garantir a sustentabilidade da entidade. Ambas, com ou sem fins lucrativos,

têm de que prestar contas aos financiadores, gestores e investidores, diferindo apenas nos seus propósitos, seja o econômico (segundo setor) ou o social (terceiro setor).

De um modo geral, as receitas, nas entidades do terceiro setor, são constituídas basicamente, por contribuições, doações e subvenções advindas de terceiros ou geradas por elas mesmas, essenciais a essas organizações, assim como nas demais empresas. Elas devem ser aplicadas na execução do objeto estatutário da entidade, não podendo ser distribuída aos seus gestores.

Nas entidades do segundo setor (com fins lucrativos), as receitas, após serem tributadas, compõem o lucro contábil e remuneram os sócios e investidores da sociedade; nas entidades sem fins lucrativos, não. Portanto, observa-se uma importante e peculiar diferenciação no tratamento dado aos recursos obtidos e gerados nestes dois segmentos.

Outra particularidade verificada, diz respeito à tributação das receitas obtidas. No terceiro setor, algumas são tributadas outras não. O benefício fiscal depende do ente tributário. Há receitas que gozam de isenções fiscais e outras não. Há as que gozam de imunidade tributária prevista na Constituição Federal e outras não.

No segundo setor (entidades com fins lucrativos) a base fiscal de tributação das receitas também depende do ente tributário. Ora são tributadas em função do lucro (lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado), ora da circulação de mercadorias e serviços de qualquer natureza, ora da produção e industrialização da mercadoria, e ora da prestação de serviços ou aplicação dos rendimentos auferidos. Entende-se, assim, que há particularidades fiscais no tratamento das receitas em ambos os setores.

## 1.1 OBJETIVOS

Para Vergara (2008, p. 25): “se o problema é uma questão a investigar, objetivo é um resultado a alcançar”. Para Malhotra (2001), nesta etapa, o pesquisador deve levar em conta a finalidade do estudo, a necessidade e a relevância das informações de fundo. Os objetivos são divididos em gerais e específicos.

### 1.1.1 OBJETIVO GERAL

Conforme Parra Filho e Santos (1998, p. 210), o objetivo geral “procura dar uma visão geral do assunto da pesquisa”.

Neste contexto, o objetivo geral da pesquisa consiste em analisar a influência da tributação sobre as receitas das entidades do terceiro setor.

### 1.1.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Parra Filho e Santos (1998, p. 211), afirmam que o objetivo específico “define o ponto central do trabalho [...] a idéia específica a ser desenvolvida”. Dessa forma, os objetivos específicos desta pesquisa são:

- a) descrever como os recursos gerados pela entidade são tributados;
- b) investigar porque os recursos gerados pela entidade são tributados;
- c) verificar se a tributação destes recursos repercute no desempenho econômico da entidade.

## 1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

Encontra-se na agenda do terceiro setor a questão da sustentabilidade, ou auto-sustentabilidade das entidades sem fins lucrativos. A auto-sustentabilidade é defendida por alguns financiadores por ser entendida como a não-dependência de terceiros (governo, entidade privada e indivíduos), uma geração de todo o orçamento necessário à ação da organização a partir de atividades próprias como, por exemplo, a venda de bens e serviços no mercado, o rendimento de patrimônio próprio (aluguéis), as taxas de associação, etc.

Segundo Landim e Beres (1999), conforme demonstra o gráfico 5, reproduzido na página 76, deste estudo, 68,3% dos orçamentos de todas as organizações sem fins lucrativos vêm da geração de renda própria. Apesar deste indicador surpreendente enunciado pelos autores (1999), o alto percentual reflete, principalmente, nas entradas obtidas por

organizações sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde e educação, áreas estas, que possuem uma receita bastante elevada advinda de atendimentos médicos ou mensalidades de alunos.

O fisco tributa esses recursos, pois entende que eles não estão relacionados ao objeto da entidade. Considera-os como alheios e estranhos ao seu negócio. Como esses recursos são aplicados na entidade que o gerou – que é uma das condições para manutenção dos benefícios fiscais –, a parcela representada dos tributos retidos sobre essas receitas deixam de ser reaplicados na entidade e, com isso, poderiam ou não vir a influenciar o seu desempenho.

Segundo Coelho (2002), a geração de rendimentos destas entidades, não necessariamente deve ser avaliada de forma negativa, pois essa pode ser uma condição para seu sustento ou mesmo para a ampliação e/ou melhoria da prestação de serviços à sua clientela.

Partindo das normas da Receita Federal do Brasil (RFB) e das constatações dos autores, estabeleceu-se para o estudo a seguinte questão/problema:

**A tributação das receitas das entidades do terceiro setor traz alguma influência para essas organizações?**

Ao final da pesquisa teremos a resposta à questão/problema formulada.

### 1.3 METODOLOGIA

Segundo afirmam Selltiz et al. (1965, p. 5): “a finalidade da pesquisa é descobrir respostas para questões, mediante a aplicação de métodos científicos”.

Para Yin (2001, p. 19), a escolha da estratégia da pesquisa depende de três condições:

- a) o tipo de questão de pesquisa;
- b) o controle que o pesquisador possui sobre os eventos comportamentais efetivos;
- c) o foco em fenômenos contemporâneos.

Segundo Marconi e Lakatos (2008, p. 2), esses métodos, mesmo que, às vezes, não obtenham respostas fidedignas, “são os únicos que podem oferecer resultados satisfatórios ou de total êxito”. Portanto, entende-se que os elementos norteadores para a condução da

pesquisa são fornecidos ao pesquisador, mediante o método aplicado e do tipo de pesquisa escolhida.

Na concepção de Marconi e Lakatos (2003, p. 83), o método pode ser definido como:

O conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista. (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 83).

Para melhor compreender o conceito, Cervo e Bervian (2002, p. 23), postulam que:

O método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um certo fim ou um resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade o meio de acesso ao conhecimento: só a inteligência e a reflexão descobrem o que os fatos são. (CERVO; BERVIAN, 2002, p. 23).

Portanto, depreende-se que “método” é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para se atingir o resultado desejado, por meio de caminhos traçados e a serem seguidos pelo pesquisador, detectando erros e o auxiliando nas suas decisões durante a pesquisa.

### 1.3.1 MÉTODO DE ABORDAGEM

A análise abordada neste trabalho tem característica exploratória. O meio utilizado para o desenvolvimento é o estudo de caso, que permite segundo Gil (1999), o aprofundamento e o detalhamento de uma situação específica, sendo aplicado a uma ou a poucas unidades de pesquisa.

Gil (1999) entende que um estudo de caso é caracterizado pelo estudo intrínseco de um ou mais objetos, de maneira a permitir o conhecimento amplo e detalhado do mesmo. Sua maior utilidade é verificada nos estudos exploratórios.

Segundo Yin (2001, p. 19), no estudo de caso, estrategicamente: “se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real”.

O estudo de caso, como outras estratégias de pesquisa, representa uma maneira de se investigar um tópico empírico seguindo-se um conjunto de procedimentos pré-estabelecidos.

Para Yin (2001, p. 32), o estudo de caso: “é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Ainda segundo Yin (2001, p. 27), o estudo de caso: “é a estratégia escolhida ao se examinarem acontecimentos contemporâneos, mas quando não se podem manipular comportamentos relevantes.”

O estudo de caso único, oferece ao pesquisador a possibilidade de se aprofundar na compreensão do fenômeno pesquisado, além de permitir a produção de análises mais detalhadas, considerando as evidências presentes e a possibilidade de formular hipóteses para pesquisas futuras, ampliando também a possibilidade de explorar interpretações alternativas (YIN, 2001).

Para Schramm (1971) apud Yin (2001, p. 31): “a principal tendência em todos os tipos de estudo de caso, é que ela tenta esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões: o motivo pelo qual foram tomadas, como foram implementadas e com quais resultados”.

Segundo Cooper e Schindler (2003), as pesquisas exploratórias:

- a) tem por objetivo explicitar melhor o problema, levantar hipóteses e aprimorar idéias;
- b) fornecem informações sistematizadas e organizadas, disponíveis para a utilização;
- c) exigem conhecimento das fontes de informação, de sua utilização e habilidade com os controladores dessas fontes;
- d) assumem, com freqüência, as formas de pesquisa bibliográfica. (COOPER; SCHINDLER, 2003).

Na concepção de Selltitz et al. (1965), a pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema. Nesse contexto, para Richardson (1999, p. 17): “as pesquisas de natureza exploratórias tentam descobrir relações entre fenômenos e muitas vezes tentam determinar a existência desta relação”.

O estudo envolve, sobretudo, o uso de roteiro de entrevistas, pesquisa bibliográfica e documental, utilizando documentos internos da entidade para as análises e sistematizações que serão realizadas.

Gil (1999, p. 52) explica que a pesquisa documental apresenta as seguintes vantagens:

- a) os documentos constituem fonte rica e estável de dados;
- b) como subsistem ao longo do tempo, tornam-se a mais importante fonte de dados em qualquer pesquisa de natureza histórica;
- c) custo baixo, se comparado com o de outras pesquisas;
- d) não exige contato com os sujeitos da pesquisa. (GIL, 1999, p. 52).

Assim, justifica-se a utilização da pesquisa documental, visto que é premissa no estudo de tributos o uso da legislação fiscal emanada do Poder Público, e a análise e interpretação das demonstrações financeiras da entidade analisada.

### 1.3.2 MÉTODO DE PROCEDIMENTO

Para a consecução dos objetivos deste estudo, será desenvolvida uma pesquisa bibliográfica e documental, com levantamento de dados.

A pesquisa bibliográfica abrange todo o acervo existente em relação ao tema em estudo e permitirá ao pesquisador, segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 186): “saber em que estado se encontra atualmente o problema, que trabalhos já foram realizados a respeito e quais são as opiniões reinantes sobre o assunto”. Propiciará também, o estabelecimento de um modelo teórico inicial de referência, auxiliando na elaboração do plano geral da pesquisa.

Cooper e Schindler (2003, p. 143) apontam que a pesquisa bibliográfica:

1. É desenvolvida com base em dados secundários constituídos de livros e artigos científicos e é muito utilizada em estudos exploratórios, históricos ou em análises de diferentes posições a respeito de um problema;
2. Permite uma cobertura ampla de um fenômeno, principalmente se o problema de pesquisa exige dados muito disperso geograficamente. (COOPER; SCHINDLER, 2003, p. 143).

Cervo e Bervian (2002, p. 66), complementam que o intuito da pesquisa bibliográfica é: “recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar”.

De acordo com Gil (1999), a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente.

Neste trabalho, a pesquisa bibliográfica tem como propósito desenvolver as bases teóricas do estudo, envolvendo temas como sustentabilidade, captação de recursos, tributação

de receitas e isenção e imunidade tributária, buscando identificar os pontos de integração entre ambas.

### 1.3.3 TÉCNICA DE PESQUISA

A técnica utilizada nesta pesquisa é descritiva e qualitativa por meio da observação direta intensiva, realizada por meio de entrevistas, sendo complementada, levando-se em conta a análise em relatórios e documentos.

Para Marconi e Lakatos (2008, p. 48), técnica é: “um conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência ou arte; é a habilidade para usar esses preceitos ou normas, a parte prática”. Portanto, toda ciência utiliza inúmeras técnicas na obtenção de seus propósitos.

Vieira (2009) entende que na pesquisa qualitativa, o pesquisador busca, basicamente, levantar as opiniões, as crenças e o significado das coisas nas palavras dos participantes da pesquisa. Para o autor (2009, p. 5): “A pesquisa qualitativa não é generalizável, mas *exploratória*, no sentido de buscar conhecimento para uma questão sobre a qual as informações disponíveis são, ainda, insuficientes.”

Em relação à entrevista, Marconi e Lakatos (2008, p. 80) as definem como: “um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional”. Ainda segundo os autores (2008), a entrevista é um procedimento utilizado na investigação social, para a coleta de dados ou para ajudar no diagnóstico ou no tratamento de um problema social.

Para Goode e Hatt (1969), a entrevista consiste no desenvolvimento de precisão, focalização, fidedignidade e validade de certo ato social como a conversação.

A pesquisa se trata, pois, de uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica, e proporciona ao entrevistado, verbalmente, a informação necessária. As datas e o local das entrevistas foram previamente alocados pelos entrevistados.

O entrevistador é o próprio pesquisador. Segundo Best (1972, p. 120): “quando a entrevista é realizada por um entrevistador experiente, é muitas vezes superior a outros sistemas de obtenção de dados”.

A entrevista aplicada neste estudo é do tipo, “padronizada ou estruturada”, pois se buscou por um roteiro previamente estabelecido pelo entrevistador e as perguntas feitas aos entrevistados são predeterminadas.

As perguntas são feitas de acordo com um formulário (Apêndice B, pág. 234) elaborado e efetuado por pessoas selecionadas de acordo com o plano de pesquisa. As perguntas são padronizadas e uniformes, com o objetivo de se obter respostas às mesmas perguntas.

Para Marconi e Lakatos (2008) é muito importante a padronização das perguntas em entrevistas predeterminadas. Segundo os autores (2008, p. 82), o motivo da padronização é: “obter, dos entrevistados, respostas às mesmas perguntas”.

Segundo Lodi (1974, p. 16): “as perguntas padronizadas possibilitam que as respostas sejam comparadas com o mesmo conjunto de perguntas, e que as diferenças devem refletir diferenças entre os respondentes e não diferenças nas perguntas”.

A entrevista foi dirigida aos gestores da Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo (ISCMSP). A denominação “gestores” é usada para designar os entrevistados tomadores de decisões tributárias e administrativas dentro da organização.

Foram entrevistados os diretores das seguintes áreas: Diretoria Financeira, Diretoria de Qualidade e Desenvolvimento Organizacional, Diretoria Jurídica e ao Contador responsável, buscando evidenciar as percepções de cada um em relação ao tema objeto de estudo da pesquisa. Buscou-se entrevistar esses gestores por possuírem poderes de decisão, serem formadores de opinião e estarem interligados e familiarizados com o objeto de estudo da pesquisa.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO

Observa-se que estudos e pesquisas desenvolvidos no Brasil têm sido realizados, em sua maioria, no ambiente de gestão do terceiro setor, mais precisamente, quanto aos aspectos operacionais e administrativos. Portanto, esta pesquisa, além do aspecto operacional, administrativo, financeiro e contábil, focará intrinsecamente, o âmbito tributário destas instituições.

#### 1.4.1 JUSTIFICATIVA

Segundo Olak, Slomski e Alves (2008), centros de estudos foram sendo criados nas últimas décadas, objetivando o desenvolvimento da pesquisa na área. Como por exemplo, cita-se o Centro de Estudos do Terceiro Setor (CETS), da Escola de Administração de Empresas de São Paulo, da Fundação Getulio Vargas, criado em 1994; e o Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor (CEATS), do Departamento de Administração da FEA/USP, cujas atividades se iniciaram em 1998.

Na área fisco-contábil, ao contrário, são poucas as ações que tenham, de fato, esse objetivo. É o que afirma Silva, M. A. C. (2007, p. 23), ao constatar pela “escassez de pesquisas sobre tributos na área contábil”.

Na área tributaria, a preocupação se dá em relação à administração da quantidade de tributos existentes no Brasil. Franco J. L. (1997, p. 814) expõe sua preocupação diante dessa realidade tributária ao mencionar que: “o elevado montante dos impostos e contribuições pagos pelas empresas requer uma administração sobre essas despesas ao longo de todo ano-calendário.”

No setor de saúde a realidade não é diferente. Em pesquisa encomendada pela Confederação Nacional da Saúde (CNS), em parceria com a Federação Brasileira de Hospitais (FBH) e realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), no ano de 2009, constatou-se uma alta carga tributária no setor de saúde, tanto em relação aos produtos utilizados como nos serviços prestados.

A tabela 2, a seguir, apresenta os percentuais correspondentes ao volume da carga tributária incidente sobre os produtos da área da saúde, com dados correspondentes ao ano de 2009.

**TABELA 2 – Carga tributária incidentes sobre produtos da área da saúde, em 2009.**

<b>PRODUTOS</b>	<b>TRIBUTOS (%)</b>	<b>PRODUTOS</b>	<b>TRIBUTOS (%)</b>
Abaixador de língua	29,57%	Andador	19,27%
Agulha	33,78%	Aparelho pressão	33,83%
Avental Médico	30,63%	Maca	34,48%
Balão de borracha (bexiga)	34,00%	Máscara cirúrgica	30,16%
Band-aid (curativo)	30,39%	Medicamento de uso humano	33,87%
Bisturi	39,59%	Medidor de Glicose	29,92%
Bolsa Térmica	37,48%	Ducha Higiênica	35,24%
Cadeira de rodas	18,04%	Mertiolate/Mercúrio	34,95%
Cateter	29,57%	Muleta	39,59%
Coletor de urina	19,98%	Pipeta de laboratório	34,13%
Comadre/Papagaio	34,48%	Seringa	29,92%
Desfibrilador	34,65%	Sonda Aspiração Traqueal	20,56%
Espadrapo	28,86%	Sonda uretral	34,35%
Gaze	29,44%	Soro	30,05%
Inalador	35,54%	Termômetro	38,93%
Lâmina para microscópio	33,90%	Tipóia	19,51%
Luva Cirúrgica	29,68%	Xarope para tosse	34,80%

Fonte: IBPT (2010).

A tabela 2, acima, apresentou percentuais de carga tributária variando entre 18,04% e 39,59%, incidentes sobre os produtos utilizados na prestação de serviços pelo setor da saúde. A cadeira de rodas, com um percentual de 18,04% é o produto com menor incidência tributária, enquanto que o bisturi e a muleta têm, respectivamente, uma carga tributária de 39,59%; os mais altos apresentados na pesquisa.

Demais produtos despertam atenção para a alta carga tributária embutida no preço de venda, dentre os quais se destacam o termômetro (38,93%), a bolsa térmica (37,48%), o inalador (35,54%), a ducha higiênica (35,24%), o mertiolate/mercúrio (34,95%), desfibrilador (34,65%), a comadre/papagaio e a maca (34,48%), a pipeta de laboratório (34,13%), o balão de borracha/bexiga (34%), dentre outros.

A tabela 3, a seguir, apresenta o percentual da carga tributária na saúde, relativo aos setores da saúde pública, das filantrópicas, das empresas privadas e do setor da saúde, correspondente ao período de 2004 a 2008.

TABELA 3 – Carga tributária na saúde, no período de 2004 a 2008.

CARGA TRIBUTÁRIA (%)	2004	2005	2006	2007	2008
SETOR DA SAÚDE	16,04%	16,01%	15,84%	15,95%	16,07%
EMPRESAS PRIVADAS	25,68%	25,62%	25,04%	24,24%	25,23%
FILANTRÓPICAS	1,67%	1,67%	1,68%	1,98%	1,90%
SAÚDE PÚBLICA	1,87%	1,86%	1,88%	1,96%	1,86%

Fonte: IBPT (2010).

Os dados apresentados na tabela 3, acima, demonstram uma diminuição da carga tributária no setor da saúde e empresas privadas, no período de 2004 a 2007. Situação oposta em relação às entidades filantrópicas – inserem-se aí as Santas Casas de Misericórdia –, que tiveram aumento, regredindo somente em relação ao ano de 2008. As entidades de saúde pública tiveram aumento nos anos de 2006 e 2007 e redução nos anos de 2004, 2005 e 2008.

Para Franco, J. L. (1997), gerenciar tributos é, hoje, uma atividade das mais importantes nas organizações. Isso se estende também às organizações sem fins lucrativos, principalmente quando se trata da tributação dos recursos gerados por elas. Assim, busca-se compreender o efeito dos tributos nas entidades do terceiro setor, principalmente, em relação aos recursos próprios gerados pela sua eficiência administrativa.

Não há ainda um consenso sobre a tributação ou não destas receitas, principalmente em relação à atividade da saúde, objeto desta pesquisa, como os já existentes nas instituições com fins lucrativos. Portanto, a carência bibliográfica sobre a tributação das receitas próprias das entidades do terceiro setor ou sem fins lucrativos, como é comumente conhecida, constitui-se na primeira justificativa deste estudo.

A segunda justificativa baseia-se em evidências do crescimento e a importância que estas instituições representam para o Estado, para o mercado e para a sociedade, como papel de complementaridade dos serviços prestados pelo Governo, nas quatro esferas: Federal, Estadual, Municipal e Distrital.

Os autores Olak, Slomski e Alves (2008, p. 26), retratando o crescimento destas instituições, enunciam as principais causas relativas a elas e afirmam:

É notório de longa data o crescimento desse setor, e as principais causas podem ser assim resumidas:

- a) crise no setor público e conseqüente redução dos recursos destinados às áreas sociais;
- b) crescimento do trabalho voluntário, motivado por maior conscientização das pessoas, apoio da mídia e normatização desse serviço;
- c) crescimento da violência urbana e rural;
- d) maior envolvimento empresarial, buscando cativar os consumidores com a política da cidadania empresarial. (OLAK; SLOMSKI; ALVES, 2008, p. 26).

Para Olak, Slomski e Alves (2008), a característica marcante – sem fins lucrativos – é um elemento que impulsiona as relações cada vez mais próximas com o Estado, justificando assim o repasse de recursos do Poder Público, para que esse setor execute serviços que o Estado, por ineficiência, deixa de prover.

De forma geral, esta pesquisa torna-se relevante à medida que, de um lado, explora uma área em evidência no Brasil – o crescimento do terceiro setor –, e por outro lado, de modo particular, a representatividade dos recursos próprios gerados pelas organizações e seu papel de complementaridade de serviços prestados pelo Estado.

Além disso, constata-se que são raras as pesquisas as que abordam a tributação das entidades beneficentes na área da saúde, tornando-se, assim, um trabalho de constante desafio para o pesquisador, cujas oportunidades que nele se apresentam, lhe são de grande valor.

#### 1.4.2 CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO

A pesquisa contribui no sentido de fomentar a discussão conceitual sobre a necessidade ou não da tributação das receitas geradas pelas entidades do terceiro setor, e se essa tributação traz alguma influência para a organização.

Há dúvidas em relação à interpretação da tributação ou não destas receitas. As entidades sem fins lucrativos entendem que elas não são tributáveis, inclusive com o fomento de questionamentos administrativos e judiciais junto ao fisco; ao contrário da Receita Federal do Brasil, que entende que sim, pois elas não estão relacionadas com o objeto social para qual foram constituídas. Portanto, vê-se que não há consenso em relação à matéria. Nesse sentido, a pesquisa apresentará os motivos que os levam a tal pensamento.

Segundo Salamon e Anheier (1997, p. 106): “um dos maiores desafios das entidades do terceiro setor diz respeito à sua sustentabilidade”. A questão financeira é primordial, posto que, segundo os autores (1997), muitas dessas organizações foram criadas com os esforços pessoais e, à medida que foram crescendo em escala e complexidade, deparam-se com vários problemas de sobrevivência, principalmente, considerando-se que um maior número de organizações tem que competir para obter recursos cada vez mais escassos.

Assim, outra importante contribuição da pesquisa é no sentido de discorrer sobre a sustentabilidade, a geração e a captação de recursos, e os motivos que levam pessoas (tanto físicas como jurídicas) a efetuarem doações para estas entidades.

Por fim, apresentam-se também os requisitos necessários para que as entidades sem fins lucrativos possam usufruir de benefícios fiscais e as condições para a sua manutenção, como por exemplo, da obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) e do reconhecimento como de Utilidade Pública Federal (UPF), previsto no Decreto nº 50.517, de 2 de maio de 1961, além de evidenciar a radiografia da tributação na saúde, principalmente em relação aos Hospitais Filantrópicos e das Santas Casas de Misericórdia.

## 1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Para Marconi e Lakatos (2008), delimitar a pesquisa é estabelecer limites para a investigação. Para Cervo e Bervian (2002, p. 82): “delimitar é selecionar um tópico ou parte a ser focalizado, podendo-se ainda fixar circunstâncias, sobretudo de tempo e espaço, tratando de indicar o quadro histórico e geográfico, em cujos limites o tema se localiza”. A pesquisa está delimitada em relação ao assunto e à sua extensão.

Em relação ao assunto, apesar de se pretender, inicialmente, tratar de todos os tributos, esse fato ampliaria a extensão da dissertação. Dessa forma, o estudo está limitado somente aos tributos federais, mais precisamente quanto ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ao Programa de Integração Social (PIS), ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Por serem necessários à compreensão do tema, além dos tributos que correspondem exclusivamente ao objeto da pesquisa, serão apresentados no seu desenvolvimento, outros tributos federais, estaduais e municipais, como por exemplo, o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) e a contribuição previdenciária ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), além de outros enunciados em quadro específico.

Em relação à extensão, a limitação da pesquisa está no fato de não poder se estender o resultado da amostra a todo universo existente, bem como a outras entidades de caráter beneficente.

É importante ressaltar a limitação deste estudo quanto à generalização de seus resultados, uma vez que o trabalho foi realizado no Município de São Paulo e a amostra precisa ser ampliada, pois foi centralizada na Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo, instituição de caráter beneficente.

Não fizeram parte da investigação os hospitais filantrópicos e tampouco outras Santas Casas, mas tão somente a entidade ora citada. Contudo, este estudo proporciona uma discussão sobre um tema pouco explorado e de grande relevância para a área tributária e contábil.

## 1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

A pesquisa está estruturada em cinco capítulos, iniciando-se pela presente introdução que aborda as linhas gerais do tema, bem como os objetivos gerais e específicos, a justificativa, as questões principais que permeiam o estudo e as contribuições.

O segundo capítulo trata do referencial teórico. Foi feita uma incursão teórica realizada por meio de consultas à literatura acerca do tema, principalmente livros, artigos e sítios da Internet, em que se discorre sobre o terceiro setor, a sustentabilidade, a geração de receitas e a captação de recursos, e as razões que levam as pessoas a fazerem doações para estas entidades. Apresentam-se também, a teoria e os conceitos do Sistema Tributário Nacional (STN) e uma inserção à tributação propriamente dita, principalmente em relação ao terceiro setor. São tratados temas relativos ao reconhecimento e manutenção dos benefícios fiscais, a forma de sua obtenção e o seu alcance em relação a cada um dos tributos objeto da

pesquisa, especificamente aqueles administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, tais como, o IRPJ, o IPI, a CSLL, o PIS/PASEP e a COFINS.

O terceiro capítulo dispõe sobre a metodologia aplicada na pesquisa, destacando elementos como o universo da amostra, a delimitação, a justificativa e a elaboração de entrevistas aplicadas na sua execução.

O quarto capítulo está centrado na análise e discussão de dados sobre o estudo de caso. Apresenta-se, inicialmente, uma abordagem nacional sobre as Santas Casas de Misericórdia, além de uma radiografia da tributação na saúde, das filantrópicas, e a situação dessas no Estado de São Paulo, onde se incluem as Santas Casas. A seguir apresenta um estudo sobre a Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo (ISCMSP), objeto do estudo de caso. Serão apresentadas as particularidades em relação a essa entidade, como por exemplo, a sua importância como instituição social para o Governo e a população. A tabulação, o dimensionamento e a análise da pesquisa e os resultados obtidos, também fazem parte deste capítulo.

Por fim, no quinto e último capítulo, são expostas as considerações finais, demonstrando se o problema proposto foi solucionado e se os objetivos gerais e específicos foram atingidos. Compõe também este capítulo as recomendações acerca do tema pesquisado e as referências bibliográficas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

As iniciativas dos governos atuais têm sido atreladas e delimitadas ao poder econômico e financeiro, reforçando ainda mais o descontentamento da população com a atuação pouco consistente e ineficaz do Governo, sinalizando uma incoerência do seu objetivo maior de reorganização e estruturação do País. (NOGUEIRA, M. A, 2004).

Uma sociedade em constante transformação exige políticas públicas mais efetivas e coerentes de forma a combater os problemas sociais e criar condições favoráveis para a população, sobretudo, a de baixa renda. É neste sentido que a sociedade civil organizada vem dando mostras de cidadania e comprometimento, cobrando do Estado uma postura mais rígida.

Em todo o mundo, organizações do terceiro setor surgem e ganham importância no computo das economias, seja para suprir lacunas da ação governamental ou para concretizar objetivos de solidariedade que não encontram espaço de realização em outros lugares. (LINS; e NEVES JUNIOR, 2007).

### 2.1 TERCEIRO SETOR

Segundo Parente (2008), o terceiro setor tem contribuído para resgatar a valorização humana, a formação do cidadão, o fortalecimento da moral, da ética e da virtude. Para Coelho (2002), o terceiro setor combina a flexibilidade e a eficiência do mercado com a equidade e a previsibilidade da burocracia pública.

Teoricamente, estas entidades distinguem-se das entidades privadas inseridas no mercado por não objetivarem o lucro e por responderem, em alguma medida, às necessidades coletivas. Coelho (2002) alerta que para entender o que significa atender as necessidades coletivas, é preciso não confundir coletivo e público. Franco A. (1997) explora essa diferença afirmando que nem todas as entidades pertencentes ao terceiro setor possuem fins públicos.

Para Junqueira (2000), o terceiro setor não pode ser considerado Estado, nem mercado, sendo composto por organizações que não têm seu foco voltado para a distribuição de lucros para acionistas ou diretores, e sim ao atendimento de interesses públicos.

Uma grande parte do terceiro setor é composta por entidades com fins privados, como uma organização para observação de pássaros tropicais, por exemplo, ou aquelas que cultivam orquídeas, ou que colecionam as mais diferentes coisas, ou ainda grupos literários e artísticos.

Segundo Franco, A. (1997) são grupos de cidadãos que se associam voluntariamente visando um objetivo que só interessa a eles próprios, isto é, não têm a pretensão ou a obrigação de atender a um interesse comum da sociedade e, portanto, que não estão voltados para o bem comum ou para a chamada utilidade pública.

As entidades sem fins lucrativos são de fins públicos ou não. Em princípio, pode-se dizer que têm fins públicos as organizações que produzem bens ou prestam serviços de caráter público ou de interesse geral da sociedade.

Para Mauro e Naves (1999, p. 284), isso inclui somente dois subconjuntos:

O daquelas organizações complementares ou suplementares à atuação do Estado na prestação de serviços públicos; e o daquelas organizações que promovem, desde pontos de vista situados na sociedade civil e a prestação de atividades teóricas e práticas em torno de temas de interesse geral, difuso e comum, como o desenvolvimento sustentável, a expansão idéias-valores (como a ética na política), a universalização da cidadania, o ecumenismo (*latu sensu*), a paz, a experimentação de novos padrões de relacionamento econômico e de novos modelos sócio-produtivos e a inovação social. (MAURO; NAVES, 1999, p. 284).

Portanto, não são consideradas como organizações do terceiro setor com fins públicos as entidades corporativas, representativas de interesses (como é o caso dos sindicatos e das associações de classe) e as organizações religiosas (ou seja, aquelas instituições precipuamente voltadas para a disseminação de credos, práticas e visões devocionais e confessionais) e partidárias, enquanto tais.

Mauro e Naves (1999, p. 287), em relação às entidades sem fins lucrativos que prestam serviços à sociedade, mas, disfarçadamente tem fins lucrativos, fazem as seguintes considerações:

Também não estão enquadradas como de fins públicos, as entidades reconhecidas como filantrópicas pelo marco regulatório atual, que, embora prestem relevantes serviços à sociedade, têm, na verdade, fins (disfarçadamente) lucrativos, ou cujo comportamento é presidido, predominantemente, por uma racionalidade mercantil, tais como os planos de saúde e os hospitais privados, as escolas e as universidades particulares. (MAURO; NAVES, 1999, p. 287).

Para Coelho (2002, p. 60): “essa questão do fim público é importante porque cumprir essa finalidade é o enquadramento obrigatório para que essas organizações obtenham o *status* legal e sejam consideradas *public charities* nos Estados Unidos e de *utilidade pública* no Brasil”.

Ser reconhecida legalmente como uma entidade sem fins lucrativos tem conseqüências importantes, pois independentemente do fato de ela visar a fins públicos, a instituição terá uma série de isenções fiscais federais, estaduais e municipais.

Coelho (2002), comparando os benefícios tributários nos Estados Unidos e no Brasil, entende que estes ocorrem em maior grau lá do que aqui, e significam um importante subsídio governamental. Segundo a autora (2002), o simples fato das entidades serem prestadoras de um serviço público, não é suficiente para caracterizá-las. São necessários dois fatores:

[...] em primeiro lugar, é bastante amplo o espectro de atividades a serem desenvolvidas em prol da comunidade; em segundo lugar, existem outras instituições que prestam serviços públicos e estão fora desse universo, como as agências governamentais ou mesmo empresas privados. (COELHO, 2002, p. 60).

Entende-se, portanto, que esta característica deve vir sempre casada com outras duas: serem privadas, o que difere das instituições governamentais; e sem fins lucrativos, o que as diferencia das empresas inseridas no mercado.

Inicia-se, assim, a existência legal destas entidades com o registro do seu ato constitutivo (estatuto social) em um cartório de registro civil das pessoas jurídicas. Desse modo, essas organizações adquirem uma das formas jurídicas já descritas anteriormente: associação, fundação, organização religiosa ou partido político.

Após a sua constituição sob uma destas formas, a entidade sem fins lucrativos poderá requerer diversos títulos, certificados e qualificações em todas as esferas de governo. No âmbito federal são:

- a) Título de Utilidade Pública Federal (UPF);
- b) Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS);
- c) Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS);
- d) Qualificação como Organização Social (OS);
- e) Qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

Os atos constitutivos de abertura devem atender ao disposto da Lei nº 10.406, de 2002 (BRASIL, 2002). O Governo federal dispõe sobre a organização da Assistência Social por meio da Lei nº 8.742, de 1993 (BRASIL, 1993).

As disposições sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, estão dispostos na Lei nº 12.101, de 2009 (BRASIL, 2009).

### 2.1.1 DEFINIÇÃO

Não há uma definição precisa de terceiro setor, pois várias denominações têm sido dadas a estas organizações que surgem no seio da sociedade civil. Alguns autores a denominam de organizações sem fins lucrativos, organizações voluntárias, terceiro setor ou simplesmente, Organizações Não Governamentais (ONG).

No Brasil, segundo Coelho (2002), o termo terceiro setor aparece pela primeira vez nas obras de Leilah Landim e Rubem Cesar Fernandes, sendo que a terminologia usualmente empregada na literatura para designar as instituições sem fins lucrativos é “organização não-governamental”.

O terceiro setor é definido por Salvatore (2004) como as organizações de natureza privada e finalidade pública, portanto, sem fins lucrativos, cujas ações estão voltadas para questões como cidadania, emancipação, autonomia e direitos da população em geral.

Lima, E. M. (2009, p. 60) conceitua o terceiro setor como:

É constituído por entidades que têm por objetivos o bem público ou de determinado grupo de pessoas; que desenvolvem atividades nos campos da assistência social, saúde, educação, cidadania, cultura e lazer, visando auxiliar o Estado em seu fim institucional, melhorias na qualidade de vida e otimização de recursos, provocando, dessa forma, mudanças na sociedade e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de doações: financeiras, materiais, tecnológicas e de recursos humanos, mensalidades, subvenções e convênios com entidades públicas e privadas, não podendo, de forma alguma, seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes receber qualquer remuneração, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos. (LIMA, E. M., 2009, p. 60).

Naves (2003, p. 563) define o terceiro setor como: “um conjunto de atividades espontâneas, não governamentais e não lucrativas, de interesse público, realizadas em benefício geral da sociedade e que se desenvolvem independentemente dos demais setores - Estado e mercado”.

O BNDES (2000) conceitua o terceiro setor como o conjunto das atividades privadas com fins públicos e sem fins lucrativos, composto por instituições civis de qualquer origem.

Para Naves (2003), o terceiro setor é composto por todas as entidades que não fazem parte da máquina estatal, não visam ao lucro e não se afirmam com discurso ideológico, mas sim sobre questões específicas da organização social.

Fernandes (2002, p. 22), conceitua o terceiro setor como:

Organizações sem fins lucrativas criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não-governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito da cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil. (FERNANDES, 2002, p. 22).

Para Shim e Siegel (1997) apud Milani, Corrar e Martins (2003), as organizações do terceiro setor são aquelas que fornecem serviços desejados pela sociedade sem a intenção de lucro. As entidades que almejam lucro são aquelas que fazem parte do segundo setor, isto é, são empresas com natureza econômica, diferente das entidades do terceiro setor, cujo objetivo é social e filantrópico.

Segundo Soares (2009, p. 25): “o primeiro setor é o Estado. O segundo setor é o mercado, ou seja, as empresas privadas que operam com o objetivo de gerar lucros, que podem ser reinvestidos ou distribuídos aos proprietários ou acionistas”.

Na definição de Capellazzi (2005) apud Camelo, A. C. O; Camelo, E. P. S. M; Paulino, T. C. B. (2006, p. 44):

O primeiro setor é o governo, que é responsável pelas questões sociais, de interesse coletivo ou público. O segundo setor é o privado, responsável pelas questões de interesse individuais ou privados. O terceiro setor é constituído por organizações sem fins lucrativos e não governamentais, que tem por objetivo gerar serviços de caráter público. (CAPELLAZZI, 2005, apud CAMELO, A. C. O; CAMELO, E. P. S. M; PAULINO, T. C. B.; 2006, p. 44).

Apesar de não haver consenso na definição do “terceiro setor”, os autores partem do princípio de que essas instituições têm natureza privada, finalidade pública e não geram lucro. Isto é, sua finalidade é estritamente social. Contudo, dentre várias denominações usadas para o termo, terceiro setor, Fernandes (2002, p. 22), conclui:

A expressão terceiro setor é a que vem encontrando maior aceitação para designar o conjunto de iniciativas provenientes da sociedade, voltadas à produção de bens públicos, mesmo que, no Brasil, de acordo com a legislação vigente, elas sejam consideradas entidades sem fins lucrativos. (FERNANDES, 2002, p. 22).

Camelo, A. C. O; CAMELO, E. P. S. M; PAULINO, T. C. B. (2006), conclui que o terceiro setor, apesar de ser classificado como “terceiro”, possui características que lhe deixa como intermediário entre os demais setores, pois sua natureza é privada e a sua finalidade é pública. Para Hudson (2004), essas organizações têm independência para determinar seu próprio futuro.

Segundo Passos e Nogami (2003, p. 09), o segundo setor: "é um local ou contexto em que compradores (que compõem o lado da procura) e vendedores (que compõem o lado da oferta) de bens, serviços ou recursos estabelecem contatos e realizam transações".

O terceiro setor já está em foco há algumas décadas e possivelmente irá fortalecer-se ainda mais devido à sua importância para a coletividade. Elas são instituições geradoras de bens e serviços que tem por objetivo principal o desenvolvimento ecológico, assistencial e de saúde, educacional e cultural e social. Portanto, entende-se que esses termos se misturam e têm sido usados indiscriminadamente. Se procurarmos, no entanto, certa precisão terminológica ver-se-á que essas denominações, apesar de serem frequentemente utilizadas para um mesmo objeto, podem significar coisas diferentes.

Para Coelho (2002), os termos empregados até agora para um determinado universo de organizações sociais são vagos e pouco precisos. Para a autora (2002, p. 58): "a literatura – internacional e brasileira – tem se esforçado na busca de definições mais precisas, mas os resultados não são compensadores".

Em geral, os autores optam por uma determinada denominação, citam outras tantas, e nisso finda a discussão. Essa multiplicidade de denominações apenas demonstra a falta de consenso em relação à denominação "terceiro setor", o que, por sua vez, revela a dificuldade de enquadrar toda a diversidade de organizações em parâmetros comuns.

Genericamente, a literatura agrupa nestas denominações todas as organizações privadas, sem fins lucrativos e que visam à produção de um bem coletivo. No entender de Coelho (2002, p. 66): "todas essas denominações possuem um caráter ideológico, ao generalizarem apressadamente determinadas características". O que interessa é que estas entidades possuam características não-governamentais e sem fins lucrativos, chamando a atenção da opinião pública para seu caráter distintivo, embora isso não descreva fielmente a realidade.

Desta forma, segundo Cruz, J. A. W. et al. (2009, p. 227): "o terceiro setor vem comportando uma série de organizações sociais, porém com características próprias, pois cada organização tem independência para determinar seu futuro".

O quadro 4, a seguir, apresenta as características dos três setores.

Características dos setores	Fins	Agentes
1º Setor (Estado)	Públicos	Públicos
2º Setor (Mercado)	Privados	Privados
3º Setor (Entidades sem Fins Lucrativos)	Públicos	Privados

**QUADRO 4 – Características, fins e agentes dos três setores.**

Fonte: Do autor.

O quadro 4, acima, apresenta que as entidades do terceiro setor se diferenciam das demais entidades por terem fins públicos e agentes privados. O primeiro setor com fins e agentes públicos e o segundo setor com fins e agentes privados.

### 2.1.2 IMPORTÂNCIA

Segundo Lins e Neves Júnior (2007, p. 30), na década de noventa, do século XX, o terceiro SETOR surgiu como portador de uma nova e grande promessa: “a renovação do público, o resgate da solidariedade e da cidadania, a humanização do capitalismo e, se possível, a superação da pobreza”.

Para Fischer (2002), trata-se de uma perspectiva que se concretizou com a realização de atos simples como: o voluntariado e a filantropia, revestidos de uma roupagem mais empresarial.

Conforme Landim e Beres (1999), o terceiro setor gastou no Brasil cerca de 10,9 bilhões de reais em despesas operacionais no ano de 1995. Isso corresponde, segundo os autores (1999), a 1,5% do PIB daquele ano. Parcela significativa dos recursos (61,1%) foi gerada pelas próprias entidades; o Governo contribuiu com 12,8% e os doadores privados, com os restantes 26,1%, computados as doações em moeda e bens de pessoas físicas e jurídicas e o valor do trabalho voluntário.

Para Szazi (2006), esse número, embora relevante, está muito aquém da representatividade do terceiro setor em países mais desenvolvidos e explicita oportunidades de crescimento no campo econômico.

Segundo Salamon e Anheier (1997, p. 233): “Nos Estados Unidos, o terceiro setor representa 6,3% do PIB e detém, em 1988, ativos equivalentes a 670 bilhões de dólares”. Portanto, comparando a participação do terceiro setor brasileiro com o norte-americano, ainda temos muito a crescer.

No Brasil, este novo ator social, assim intitulado o terceiro setor, segundo Fernandes (2002, p. 21), “está em constante crescimento desde os anos 70”. Para Fischer (2002), as organizações que compõem o terceiro setor não são novas. Nova é a forma de interpretá-las como componentes de um “setor” que pleiteia igualdade em relação ao primeiro setor (Estado).

Coelho (2002), retratando a importância do terceiro setor, concorda com Fischer (2002). Segundo a autora (2002), no Brasil, não é uma realidade nova nem pouco importante, ainda que seja precária e bastante recente a consciência que atribui unidade e um sentido relativamente homogêneo às práticas que as abordagens tradicionais identificavam exclusivamente à filantropia ou à solidariedade cívica.

Coelho (2002, p. 11) retratando o impacto social e a negligência com que são tratadas estas entidades, manifesta:

A própria sobrevivência de amplas camadas da sociedade brasileira parece inexplicável, quando lemos os dados relativos a renda e sua absurda distribuição, sem atentar para os laços e canais invisíveis que se estabeleceram e consolidaram, ao longo dos anos, propiciando fluxos imperceptíveis de recursos dos mais diferentes tipos, em direções insuspeitadas, criando condições mais humanas e suportáveis para muitos grupos marginalizados e redefinindo o pacto social, reinvestindo na sociabilidade, lançando pontes para a integração ecumênica no campo da cidadania, revalorizando redes e conexões transversais, infundindo renovada e oblíqua legitimidade nas instituições públicas. (COELHO, 2002, p. 11).

Ainda segundo Coelho (2002), a descoberta do terceiro setor ocorre ao mesmo tempo em que políticos começam a reconsiderar a divisão do trabalho entre os setores público e privado e a examinar caminhos alternativos para reduzir as responsabilidades do Estado.

Para Fernandes (2002, p. 21): “o terceiro setor é definido como o conjunto de agentes privados com fins públicos, cujos programas visam atender direitos sociais básicos e combater a exclusão social e proteger o patrimônio ecológico brasileiro”.

Segundo Rifkin (1995), o terceiro setor é também conhecido como setor independente ou voluntário. O autor (1995, p. 263), entende que o terceiro setor:

[...] é o domínio no qual padrões de referência dão lugar a relações comunitárias, em que doar do próprio tempo a outros toma o lugar de relações de mercado impostas artificialmente, baseadas em vender-se a si mesmo ou seus serviços a outros. (RIFKIN, 1995, p. 263).

Para Salvatore (2004), as organizações do terceiro setor existem desde o Brasil colônia, inicialmente na figura de entidades ligadas à Igreja Católica. Segundo o autor (2004), não se trata de algo novo, mas que vem crescendo a cada dia, ganhando mais visibilidade, tanto na sociedade, quanto na mídia e chamando a atenção do Governo, com características de gerar serviços de caráter coletivo com fins sociais, lutar em defesa dos direitos dos cidadãos, buscando a melhoria da qualidade de vida das pessoas.

Segundo Oliveira, A. C. (1997), as entidades sem fins lucrativos dividem-se em três grandes categorias: organizações de benefício mútuo, organizações de benefício público e as corporações religiosas.

As organizações de benefícios mútuos servem a um grupo de indivíduos ou entidades na condição de membros. As organizações de benefícios públicos promovem o bem estar social, com uma regulação mais severa, isto é, seus participantes não podem vender ou transferir suas cotas de participação e distribuir o seu patrimônio na dissolução da entidade. As corporações religiosas visam somente a atender seu fim para a qual foi constituída.

As categorias das entidades sem fins lucrativos enunciadas por Oliveira, A. C. (1997) estão apresentadas no quadro 5, a seguir.

<b>Categorias</b>	<b>Objetivos</b>
<b>Organizações de benefícios mútuos</b>	Servem a um grupo de indivíduos ou entidades, na condição de membros. Eles podem vender ou transferir suas cotas de participação e distribuir o seu patrimônio na dissolução da entidade.
<b>Organizações de benefícios públicos</b>	Promovem o bem estar social, com uma regulação mais severa. Seus participantes não podem vender ou transferir cotas nem o patrimônio. Há restrições e penalidades visando a proteger a integridade do patrimônio, dedicado exclusivamente a causa pública.
<b>Corporações religiosas</b>	Visam a atender os fins das respectivas corporações.

**QUADRO 5 – Categorias de entidades do terceiro setor.**

Fonte: Adaptado de Oliveira, A. C. (1997, p. 64).

Conforme quadro 5, acima, enquanto as organizações de benefícios mútuos servem a um grupo de indivíduos ou entidades, na condição de membros, as organizações de benefícios

públicos promovem o bem estar social, com uma regulação mais severa, e as corporações religiosas visam atender os fins de si mesma. Portanto, as entidades de beneficência social, sem fins lucrativos, como as Santas Casas de Misericórdias, fazem parte da categoria das organizações de benefícios públicos.

### 2.1.3 OBJETIVO E MISSÃO

O objetivo das entidades do terceiro setor é realizar atividades até então tipicamente estatais. Referidas atividades são benéficas para toda sociedade como a educação, saúde, desenvolvimento sócio-econômico, defesa do meio-ambiente, etc.

Para conseguirem realizar as atividades a que se propõem, estas entidades necessitam de recursos que, na maioria das vezes, chegam a elas por meio de doações vindas do segundo setor e, ainda, pela realização por estas entidades de atividades tipicamente comerciais ou da prestação de serviços.

Para Falcão (2004), o objetivo das entidades do terceiro setor vai além da caridade. Elas não têm finalidade de lucros e exercem diversas atividades, tais como, as beneficentes e assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

Bettioli Junior (2005, p. 10) salienta a composição e missão das entidades do terceiro setor da seguinte forma:

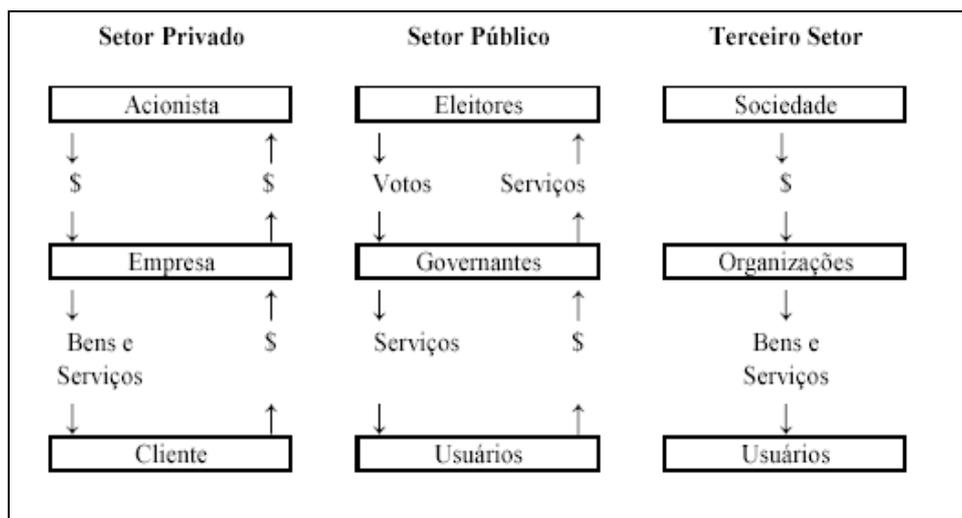
O terceiro setor é composto por um diversificado grupo de instituições que atuam no fornecimento de bens e serviços públicos, tendo como objetivo principal a melhoria das condições de vida dos indivíduos.

A preservação do meio ambiente, a prestação de serviços de assistência social, a defesa de direitos humanos, a proteção de minorias, o desenvolvimento de pesquisas científicas são algumas das missões para as quais essas instituições são formadas, apresentando como uma de suas características mais marcantes a realização de ações cujo investimento financeiro é superior aos possíveis retornos financeiros obtidos. (BETTIOLI JUNIOR, 2005, p. 10).

Fernandes (2002), ao discorrer sobre as características das instituições do terceiro setor (não governamental e não lucrativas), acaba por enfatizar o aspecto da relação existente entre essas entidades e seus clientes no fornecimento de serviços.

A segunda negação (sem fins lucrativos) faz referência a uma série de organizações e de ações cujos investimentos são maiores que os eventuais retornos financeiros. O que elas fazem é simplesmente caro demais para os mercados disponíveis. Museus, criação artística, devoção religiosa, pesquisa, serviços de saúde, de educação, de organização comunitária, de defesa de minorias, de apoio aos carentes, de mobilização de opinião pública etc. requerem recursos humanos e materiais que ultrapassem com frequência a capacidade de pagamento dos demais associados. (FERNANDES, 2002, p. 23).

A figura 2, a seguir, apresenta de forma esquematizada a natureza das transações nos setores privado, público e terceiro setor:



**FIGURA 2 – Natureza das transações nos três setores.**

Fonte: Adaptado de Hudson (2004, p. 17).

Conforme a figura 2, acima, entende-se que uma parte das entidades sem fins lucrativos têm como público consumidor dos produtos e/ou serviços que disponibilizam uma parcela da sociedade que, geralmente, não dispõe de recursos financeiros para adquiri-los, logo, são ofertados de forma gratuita aos beneficiários diretamente dos programas ou projetos sociais.

Drucker (2002) ao discorrer sobre as diferenças existentes entre as instituições que compõem os três setores da sociedade revela alguns dos resultados que estão por trás das ações desenvolvidas pelas organizações do terceiro setor e que beneficiam a sociedade.

As empresas fornecem bens ou serviços. O governo controla. A tarefa de uma empresa termina quando o cliente compra o produto, paga por ele e fica satisfeito. O governo cumpre sua função quando suas políticas são eficazes. A “instituição sem fins lucrativos” não fornece bens ou serviços, nem controla. Seu “produto” não é um par de sapatos, nem um regulamento eficaz. Seu produto é o ser *humano mudado*. As instituições sem fins lucrativos são agentes de mudança humana. Seu “produto” é um paciente curado, uma criança que aprende e um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio, isto é, toda uma vida transformada. (DRUCKER, 2002, p. 14).

Embora o ambiente seja propício ao desenvolvimento das entidades do terceiro setor, no plano mundial alguns desafios precisam ser superados, para que o setor possa desempenhar o papel social que lhe foi incumbido.

Salamon e Anheier (1997) consideram como crítico quatro desafios: o desafio da legitimidade; o desafio da eficiência; o desafio da colaboração e o desafio da sustentabilidade.

#### 2.1.4 ENQUADRAMENTO JURÍDICO

As pessoas jurídicas são de direito público, interno ou externo, e de direito privado. As entidades sem fins lucrativos são pessoas jurídicas de direito privado.

São pessoas jurídicas de direito público interno, segundo o artigo 41 da Lei nº 10.406, de 2002 (BRASIL, 2002), a União, os Estados, o Distrito Federal e os Territórios, os Municípios, as Autarquias, inclusive as associações públicas, e as demais entidades de caráter público criadas por lei.

As pessoas jurídicas de direito público, com estrutura de direito privado, regem-se, no que couber, quanto ao seu funcionamento, pelas normas do Código Civil.

As pessoas jurídicas de direito público externo e interno estão disciplinadas pelos artigos 42 e 43 da Lei nº 10.406, de 2002 (BRASIL, 2002). Os Estados estrangeiros e todas as pessoas jurídicas que forem regidas pelo direito internacional público, são consideradas de direito público externo. As pessoas jurídicas de direito público interno são civilmente responsáveis por atos dos seus agentes que nessa qualidade causem danos a terceiros, ressalvado direito regressivo contra os causadores do dano, se houver, por parte desses, culpa ou dolo.

O artigo 44 da Lei nº 10.406, de 2002 (BRASIL, 2002), determina que são pessoas jurídicas de direito privado, as associações, sociedades, fundações, organizações religiosas e os partidos políticos. As características dessas entidades, especificamente em relação às associações e fundações, estão enunciadas nos artigos 53 a 69 da mesma Lei.

O quadro 6, a seguir, apresenta estas características.

<p style="text-align: center;"><b>ASSOCIAÇÃO</b> (art. 53 a 61 do Código Civil)</p>	<p style="text-align: center;"><b>FUNDAÇÃO</b> (art. 62 a 69 do Código Civil)</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Finalidades são dadas pelos associados.</li> <li>- Os fins podem ser alterados pelos associados.</li> <li>- As deliberações/resoluções são livres.</li> <li>- O patrimônio é formado por contribuições de seus associados.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Os fins, os meios próprios e os interesses são estabelecidos pelo fundador.</li> <li>- Os fins são perenes e imutáveis.</li> <li>- O patrimônio é fornecido pelo instituidor.</li> <li>As resoluções são delimitadas pelo instituidor.</li> </ul>

**QUADRO 6 – Características das associações e fundações.**

Fonte: Do autor.

Conforme o quadro 6, acima, há diferença em relação às características de cada instituição. Nesse caso, na associação as finalidades são dadas pelos associados, enquanto que na fundação, os fins são estabelecidos pelos fundadores.

Na associação o patrimônio da entidade é formado pelos associados, enquanto que na fundação é fornecido pelo instituidor da entidade. As deliberações são livres na associação e ditadas pelo instituidor, na fundação.

As entidades sem finalidade de lucros são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo é denominado, respectivamente, de *superávit* ou *déficit* (Resolução CFC nº 877, de 2000, que aprovou a NBC T 10.19, alterada pela Resolução CFC nº 926, de 2002).

Elas exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes e coordenadas em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

São constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais e outras entidades enquadradas no conceito do item 10.19.1.4, da Resolução CFC nº 877, de 2000, que aprovou a NBC T 10.19, alterada pela Resolução CFC nº 926, de 2002).

Elas são criadas para assistir aos mais necessitados, enquanto que as Organizações Não Governamentais (ONGs) caracterizam-se por ações de solidariedade no campo das

políticas públicas e pelo legítimo exercício de pressões políticas em proveito de populações excluídas das condições da cidadania.

Olak e Nascimento (2010) enunciam as características fundamentais e específicas das entidades sem fins lucrativos que compõem o terceiro setor. Segundo os autores (2010, p. 6), as principais características são:

- a) O lucro não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e cumprimento de seus propósitos institucionais;
- b) Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
- c) O patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo; e
- d) As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades. (OLAK; NASCIMENTO, 2010, p. 6).

Para Olak e Nascimento (2010), nas entidades sem fins lucrativos o “lucro” é um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento dos propósitos institucionais da entidade. A expressão “lucro” representa, nas entidades do terceiro setor, o *superávit*; e se prejuízo, o *déficit*.

O patrimônio da entidade pertence à sociedade como um todo, e seus propósitos institucionais objetivam provocar mudanças sociais e não econômicas com nas entidades do segundo setor.

#### 2.1.5 SUSTENTABILIDADE

O termo “sustentabilidade” se apresenta com muitos significados, mas é tratado neste estudo como a capacidade de captar recursos financeiros, humanos e materiais, de maneira satisfatória e continuada, e utilizá-los com competência buscando perpetuar a entidade do terceiro setor, para que essa possa alcançar seus propósitos específicos.

A sustentabilidade no terceiro setor se discute a partir do momento em que se constata a dificuldade do Estado em fomentar estas instituições, garantindo-lhes perpetuidade, no papel de complementaridade dos serviços prestados pelo governo.

Segundo Bettiol Junior (2005), no Brasil, assim como em outros países, as dificuldades financeiras que o Estado vem atravessando, a falta de uma cultura política

voltada ao associativismo e voluntarismo, bem como alterações no campo da cooperação internacional têm feito com que entidades do terceiro setor deixem de existir e aquelas que permanecem em funcionamento precisem adaptar-se a uma nova realidade e buscar formas cada vez mais criativas e profissionais de obtenção de recursos.

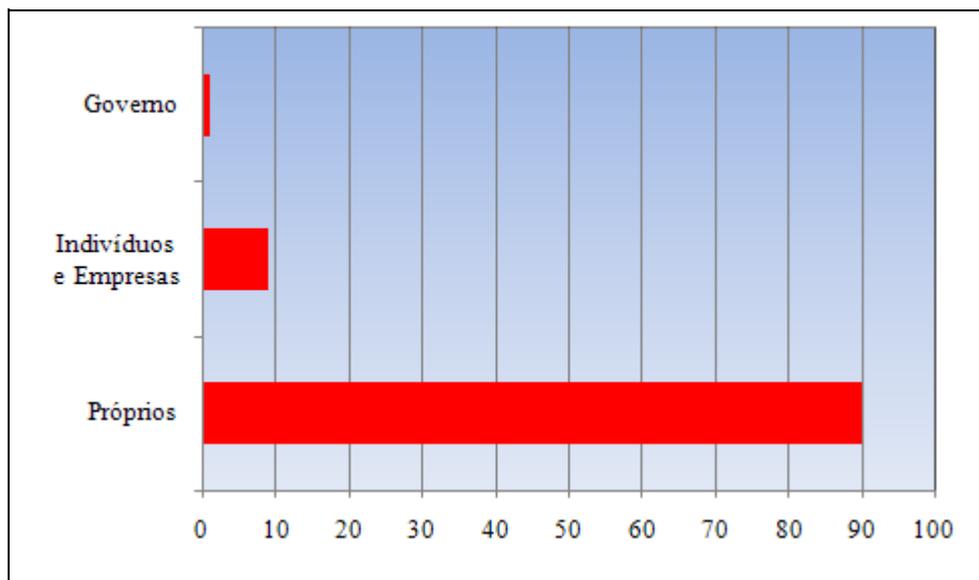
Como resultado deste esforço, é importante mencionar o crescimento da geração de renda por meio de suas próprias atividades (fontes próprias de financiamento), decorrentes, muitas vezes, da exploração de atividades comerciais para obtenção de recursos, originárias do seu alto grau de excelência administrativa.

A atuação do terceiro setor tende a buscar acima de tudo o resgate de valores fundamentais à formação do cidadão. Além das necessidades básicas de subsistências (alimentação, saúde, higiene e segurança), o ser humano precisa se inserir na sociedade, não só fazendo parte de maneira positiva, mas conectado e integrado com tudo o que acontecer à sua volta, para que haja uma interação e para que ele contribua para a melhoria da sociedade e vice-versa. Sendo assim, o terceiro setor pode fornecer contribuição importante para o desenvolvimento das políticas públicas.

Na agenda do terceiro setor discute-se a questão da sustentabilidade, ou auto-sustentabilidade dessas organizações. A auto-sustentabilidade é defendida por alguns financiadores por ser entendida como a não-dependência de terceiros, uma geração de todo o orçamento necessário à ação da organização a partir de atividades próprias como, por exemplo, a venda de bens, produtos e serviços no mercado, o rendimento obtido de patrimônio próprio (aluguel e aplicações financeiras), as taxas de associação etc.

Landim e Beres (1999), dizem que 68,3% dos orçamentos de todas as organizações sem fins lucrativos vêm de geração de renda. Apesar desse número surpreendente, destacamos que este alto percentual reflete, principalmente, as entradas obtidas por organizações do terceiro setor que atuam nas áreas de saúde e educação, áreas que possuem uma receita bastante elevada advinda de atendimentos médicos ou de mensalidades de alunos.

O gráfico 1, a seguir, enunciado por Landim e Beres (1999), reproduz a origem dos recursos das organizações privadas de saúde, sem fins lucrativos em 1995, em relação ao financiamento do Governo, empresas e os recursos próprios gerados pela entidade.



**GRÁFICO 1 – Origem dos recursos de organizações de saúde, em 1995.**

Fonte: Pesquisa Comparativa Johns Hopkins – ISER – Adaptado de LANDIM; BERES (1999, p. 47).

No ano de 1995, o gráfico 1, acima, segundo Landim e Beres (1999), apresenta que 90% dos recursos obtidos pelas entidades do terceiro setor da área de saúde, são oriundos de sua eficiência administrativa, isto é, de fontes próprias geradas pela organização. Do restante, 9% vieram de doações dos indivíduos e empresas privadas, e 1% do Governo.

Anteriormente, estas entidades já caminhavam em busca de recursos próprios como meio de atingir com maior eficácia seus compromissos sociais e sustentabilidade financeira desejável. Porém, segundo Barboza (2002), todos os segmentos desse setor tendem a sofrer uma crise de sustentabilidade em relação à garantia de recursos continuados. Isto vale, indistintamente, para as organizações que captam recursos financeiros do Estado, de pessoas físicas e de empresas privadas.

Para Falconer (1999), uma das competências mais importantes para o gestor do terceiro setor é a capacidade de conhecer e desenvolver todas as competências disponíveis de obtenção de recursos. Ainda segundo o autor, o *quantum* dos recursos deve ser suficiente, de forma continuada e sem gerar dependência ou subordinação a nenhuma fonte individual de financiamento. Para ele, estas fontes podem ser de diversas origens. Portanto, da combinação habilidosa destas fontes é que se atinge a sustentabilidade financeira.

Da mesma forma como são tratados os recursos humanos, os recursos financeiros de uma entidade do terceiro setor devem ser identificados, formados, estimulados e mantidos com competência administrativa.

Em relação aos empreendimentos de serviços no terceiro setor, Falconer (1999), destaca como um segmento que embora pequeno, tem tido grande impacto na sociedade. Encontram-se entre eles o fenômeno da comercialização que ocorre em clubes de futebol, instituições culturais e nos campos da saúde e educação.

Um fato destacado por Falconer (1999) é que as entidades que passam a cobrar por serviços prestados, como estratégias de sustentabilidade organizacional, possuem finalidade social, mas são constituídas em bases empresariais, criadas sob a forma jurídica de associação para valer-se de isenções e incentivos fiscais.

Falconer (1999, p. 100), destaca ainda que: “o mais interessante e preocupante, com relação a essa situação, é que a falta de controle do governo sobre esta realidade representa inúmeras distorções da condição de entidades sem fins lucrativos e um desafio para a delimitação do marco legal do Terceiro Setor”.

Esforços têm sido somados no sentido desta reformulação legal, culminando, por exemplo, com a promulgação da Lei nº 9.790 de 1999, que foi elaborada com o principal objetivo de fortalecer o “terceiro setor”.

Para Szazi (2006, p. 23): “apesar das recentes mudanças, a legislação que regula o Terceiro Setor no Brasil ainda carece de modificações, tendo em vista a ampliação, o fortalecimento e a transparência dessas entidades”.

Portanto, a sustentabilidade não se limita à disposição de captar recursos que a entidade necessita, mas, ao seu devido emprego, de modo a maximizar os resultados alcançados e garantir que a organização contará com seu propósito específico de prestação de serviços à coletividade.

O desafio da sustentabilidade, além do levantamento e da aplicação adequada dos recursos financeiros, implica também o investimento no desenvolvimento das pessoas, tanto internas como externas à organização, bem como na melhoria na qualidade e na quantidade dos serviços prestados.

## 2.1.6 CAPTAÇÃO E GERAÇÃO DE RECURSOS

No cumprimento de sua missão de atender às necessidades da comunidade onde atuem, as entidades do terceiro setor precisam gerar ou captar recursos.

Uma das preocupações das organizações sem fins lucrativos consiste na captação de recursos, já que em muitas delas não são geradas receitas suficientes para a manutenção de seu funcionamento. (SANTOS, N. C. S. et al. 2008, p. 77).

Há diversas formas de captação e geração de recursos. Algumas delas estão enunciadas nos itens 2.1.6.1 e 2.1.6.2, a seguir.

### 2.1.6.1 *Captação de recursos*

As entidades do terceiro setor não devem depender de uma fonte exclusiva de financiamento, pois isso pode lhe custar muito caro, e possivelmente vir a comprometer sua sustentabilidade financeira e a continuidade da entidade. Uma fonte alternativa é a captação de recursos.

Para Andrade (2002, p. 54): “a dificuldade dessa área em gerar receitas próprias aumenta ainda mais sua necessidade de captação de recursos. A opção é ampliar os recursos provenientes de empresas privadas, impondo adoção de novas estratégias”.

Portanto, entende-se que estas entidades necessitam de estratégias para captação de recursos. A principal diferença entre o terceiro setor, as empresas e o Estado são as fontes de recursos.

As empresas captam recursos por meio da venda de seus produtos ou da prestação de serviços. O Estado arrecada, junto à sociedade, por meio de taxas, impostos e contribuições. As entidades do terceiro setor captam recursos por meio de doações privadas, receitas próprias ou por meio do Estado.

De alguma forma, todas as organizações que possuem algum dinheiro ou dispõem de voluntários já praticam a captação de recursos. Segundo Cruz e Estraviz (2000, pág. 17): “captar recursos é uma das atividades fundamentais dessas organizações e deve ser compreendida, assimilada e realizada, mesmo que indiretamente, por toda a organização”.

É uma prática necessária para a sobrevivência de qualquer instituição. Independente da origem de seus financiamentos, seja de governo, de indivíduos ou de empresas, seja de recursos financeiros (materiais ou humanos), essa prática requer atividades de dedicação.

Para Lima, E. M. (2008, p. 3): “a captação de recursos é um dos grandes desafios da gestão do terceiro setor”.

Tachizawa (2002, p. 176), em relação à captação de recursos pelas entidades do terceiro setor manifestou-se da seguinte forma:

A captação de recursos (*fundraising*) é um dos maiores desafios que organizações do Terceiro Setor enfrentam na atualidade. Com a crescente escassez de recursos e o aumento da competitividade para obter fundos, as organizações se vêem, cada vez mais, obrigadas a aprimorar e inovar nas formas de captação de recursos. (TACHIZAWA, 2002, p. 176).

Para Landim e Beres (1999), existe um número muito grande de financiadores potenciais. Conforme os autores (1999), 50% da população doam bens ou dinheiro para organizações sem fins lucrativos e este percentual sobe se acrescentarmos a doação de horas de trabalho voluntário, mas é preciso organização, sistematização, persistência e criatividade para aproveitar a doação desses recursos.

Na maioria das entidades sem fins lucrativos, dificilmente todas as necessidades financeiras serão cobertas somente por doadores que se motivam pela causa. Além desses contribuintes, é necessário também buscar outros financiadores que contribuam com somas mais significativas. Todos os financiadores pequenos ou grandes devem participar. Sejam eles cidadãos, empresas ou governo. Todos devem ter uma efetiva participação na comunidade.

Na busca pela captação de recursos as entidades sem fins lucrativos devem fixar alguns requisitos importantes, como por exemplo, captar recursos dentro ou fora da entidade ou obtê-los de fontes governamentais. Sua missão, alinhada à boa gestão, transparência, comunicação e parcerias estratégicas, são requisitos com os quais as entidades devem se preocupar.

Cruz e Estraviz (2000) e Landim e Beres (1999), enunciaram alguns requisitos que as entidades sem fins lucrativos devem se atentar na captação de recursos. São requisitos internos, externos e recursos do governo.

Os requisitos internos são caracterizados pela missão, pela causa e pela boa gestão da entidade. Os externos pela transparência, comunicação e parcerias feitas pelas entidades.

Os recursos advindos do Governo são obtidos por meio de convênios e financiamentos. Os convênios em parceria com entes governamentais e os financiamentos por meio de benefícios fiscais, como isenções e imunidades tributárias, por exemplo.

Os requisitos necessários à captação de recursos pelas entidades sem fins lucrativos, enunciados por Cruz e Estraviz (2000) e por Landim e Beres (1999) e suas características, são apresentadas no quadro 7, a seguir:

<b>Requisitos necessários</b>	<b>Características</b>
<b>Internos</b>	- Missão; - Causa; e - Boa gestão
<b>Externos</b>	- Transparência; - Comunicação; e - Parcerias externas.
<b>Do Governo</b>	- Convênios (parcerias com entes governamentais); e - Financiamentos (benefícios fiscais, por ex. isenções e imunidades).

**QUADRO 7 – Requisitos necessários à captação de recursos pelas entidades sem fins lucrativos.**

Fonte: Adaptado de Cruz e Estraviz (2000, p. 17) e Landim e Beres (1999, p. 29).

O quadro 7, acima, apresenta as características e os requisitos necessários para que uma entidade sem fins lucrativos capte recursos para serem aplicados em seu objeto estatutário.

A missão de uma organização sem fins lucrativos é sua pretensão em relação ao que almeja fazer no âmbito de uma causa. É, sem dúvida, uma das razões que mais motiva pessoas a trabalharem ou contribuírem com ela. A missão é a alma da instituição e a captação de recursos é uma forma de atingi-la e não de transformá-la.

Captar recursos, mostrar os resultados alcançados e convencer pessoas de que o trabalho merece apoio é essencial para atingir a missão.

Para Cruz e Estraviz (2000, p. 20): “uma organização que não tem uma contabilidade minimamente organizada, uma estrutura de custos bastante clara e projetos concretos de intervenção social, dificilmente obterá êxito na atividade de captação de recursos”. Portanto, os resultados obtidos, somados a uma boa gestão de sua organização, são passos essenciais para a captação de recursos.

Uma entidade que não apresenta suas contas gera desconfiança. Um relatório anual, preciso, detalhado, demonstrando a origem e aplicação dos recursos e os custos administrativos, gerarão confiança aos atuais e potenciais doadores.

Para Cruz e Estraviz (2000, p. 24), transparência: “é sinônimo de prestação de contas à comunidade”. Portanto, se os recursos são provenientes do governo, de fundações, de empresas ou de indivíduos e se a organização é de utilidade pública sem fins lucrativos, recebe, em última instância, isenção fiscal e, conseqüentemente, deve satisfação ao contribuinte, ao governo e à sociedade.

A comunicação com a sociedade faz parte da defesa da causa. Se tiver uma instituição organizada, transparente e com uma área dedicada ao “desenvolvimento”, pouco falta para legitimar a causa e obter recursos. Quando se acredita que a organização é eficiente, deve-se comunicar às outras pessoas para que invistam nesta instituição e participem dos resultados em prol da comunidade.

Uma entidade que atua em conjunto com outros aliados fortalece a causa e a própria instituição. Portanto, é fundamental, ao buscar parceiros, que a organização esteja atenta à compatibilidade de interesses e motivações entre ambos.

Indiretamente todas as organizações de utilidade pública sem fins lucrativos já recebem certo financiamento do Governo, por meio de determinadas isenções. Apesar disso, hoje temos um reduzido peso do financiamento governamental nas ações das entidades do terceiro setor.

Citando mais uma vez Landim e Beres (1999), no conjunto das organizações do terceiro setor, o governo responde por 14,5% das contribuições. Elas podem vir de duas formas básicas: convênios e concursos públicos.

No caso dos convênios, se estabelece uma parceria entre a entidade e a instância governamental. Em geral eles estão vinculados à área da infância (creches, abrigos e centros de juventude), até porque seguem requisitos constantes no Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA).

A qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público, e a instituição e disciplina do termo de parceria entre o Governo e as entidades do terceiro setor, está regulamentada pelo Decreto nº

3.100, de 30 de junho de 1999. Há também outros convênios que se estabelecem com a área de saúde e, muito provavelmente, com a criação de Organizações Sociais (OS).

As tabelas 4 e 5, a seguir, apresentam os gastos com saúde realizados pelo Governo federal, estadual e municipal, nos anos de 2003 e 2004, segundo estudos técnicos divulgados pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM), no ano de 2006.

**TABELA 4 – Gastos com saúde realizados em 2003, pela União, Estados e Municípios.**

<b>Esfera de Poder</b>	<b>Despesa Total com a Saúde (R\$ milhões)</b>	<b>Percentual (%)</b>	<b>Valor <i>per capita</i> (R\$)</b>
União	27.172	36,75	153,62
Estados	19.853	26,86	112,24
Municípios	26.907	36,39	152,13
<b>TOTAL</b>	<b>73.932</b>	<b>100,00</b>	<b>418,00</b>

Fonte: CNM (2006).

Pelos dados apresentados na tabela 4, acima, União e Municípios realizam despesas e esforços semelhantes na função saúde, diferente dos Estados.

O governo federal participa com 36,75% do total dos recursos, equivalentes a R\$ 27 bilhões, os Municípios com 36,39% ou R\$ 26 bilhões, e os Estados com os 26,86% restantes ou R\$ 19 bilhões.

A tabela 5, a seguir, apresenta os gastos com saúde realizada no ano de 2004, relativas à despesa total e o valor *per capita*, relativo a elas.

**TABELA 5 – Gastos com saúde realizados em 2004, pela União, Estados e Municípios.**

<b>Esfera de Poder</b>	<b>Despesa Total com a Saúde (R\$ milhões)</b>	<b>Percentual (%)</b>	<b>Valor <i>per capita</i> (R\$)</b>
União	32.973	36,59	181,59
Estados	26.082	28,94	143,64
Municípios	31.060	34,47	171,05
<b>TOTAL</b>	<b>90.115</b>	<b>100,00</b>	<b>496,28</b>

Fonte: CNM (2006).

Pelos dados apresentados na tabela 5, acima, União e Municípios realizam despesas e esforços semelhantes na função saúde, diferente dos Estados. Observa-se o mesmo comportamento em relação aos investimentos no ano de 2003.

Os números demonstram um crescimento no volume de investimentos do ano de 2003 para 2004. Os investimentos do governo federal aumentaram 17,59%, o estadual em 23,88% e o municipal em 13,37%. Descontado a taxa anual da Selic de 2004 (17,23%), divulgado pelo Banco Central do Brasil (BACEN), observa-se que somente o governo estadual investiu acima da inflação do período.

A variação do governo federal foi um ligeiro crescimento de 0,36% acima da taxa, enquanto que o governo municipal investiu menos, ou seja, 3,86% abaixo.

É importante ressaltar que um convênio é, na verdade, uma prestação de serviços. Trata-se de terceirização de uma obrigação do Estado, em que esse remunera uma entidade sem fins lucrativos, para prestar determinado serviço à sociedade.

Sem entrar nas questões ideológicas deste conceito, acredita-se que, seguindo o raciocínio de que um convênio é uma prestação de serviços e que os recursos são públicos, deve-se ter muito respeito pela utilização desse recurso. O convênio deve, ainda, ser transparente em relação à divulgação de seu uso e, principalmente, deixar de ter uma relação com o governo de forma a “esmolar” o dinheiro do convênio. Para Cruz e Estraviz (2000, p. 83): “trata-se de um serviço prestado e deve ser tratado com tal”.

Além das fontes de financiamento citadas anteriormente, os recursos para as entidades sem fins lucrativos podem vir, também, de duas outras origens: projetos de geração de renda e eventos especiais.

Destaca-se que, dentro destas duas últimas premissas que, entre as entidades sem fins lucrativos, 68,3% dos recursos que as financiam (gráfico 1, pág. 58) vêm de receitas geradas pela própria entidade. Neste grupo estão inseridos hospitais e escolas que geram grande parte de seus recursos por meio de mensalidades ou taxas pagas pelos serviços médicos.

A vantagem do financiamento por meio de projetos de geração de renda é que, como nos eventos, o dinheiro pode ser gerido pela organização conforme sua conveniência. Porém, há o risco de que uma empresa com fins lucrativos seja criada, o que não é missão ou especialidade da organização, visto que esses recursos, no entender do fisco, são tributáveis,

reduzindo o percentual de investimento. Ao contrário dos recursos vindos do governo, que são isentos de tributos.

Partindo da premissa que as entidades do terceiro setor são uma extensão do Estado, como afirmam os ilustres autores citados anteriormente, porque o governo tem interesse em cobrar imposto dele mesmo?

#### *2.1.6.2 Geração de recursos*

Segundo Landim e Beres (1999), para realizar sua missão e atender às necessidades da comunidade, toda organização precisa de recursos, sejam eles de origem nacional ou internacional, advindas de fontes governamentais ou privadas.

Cruz e Estraviz (2000, p. 77) comentam sobre a forma de captação de recursos nas ONGs que surgiram durante o regime militar:

Muitas organizações não governamentais – ONGs que surgiram durante o regime militar obtinham recursos externos, através de organizações de cooperação internacional, recusando o financiamento governamental ou de empresas. (CRUZ; ESTRAVIZ, 2000, p. 77).

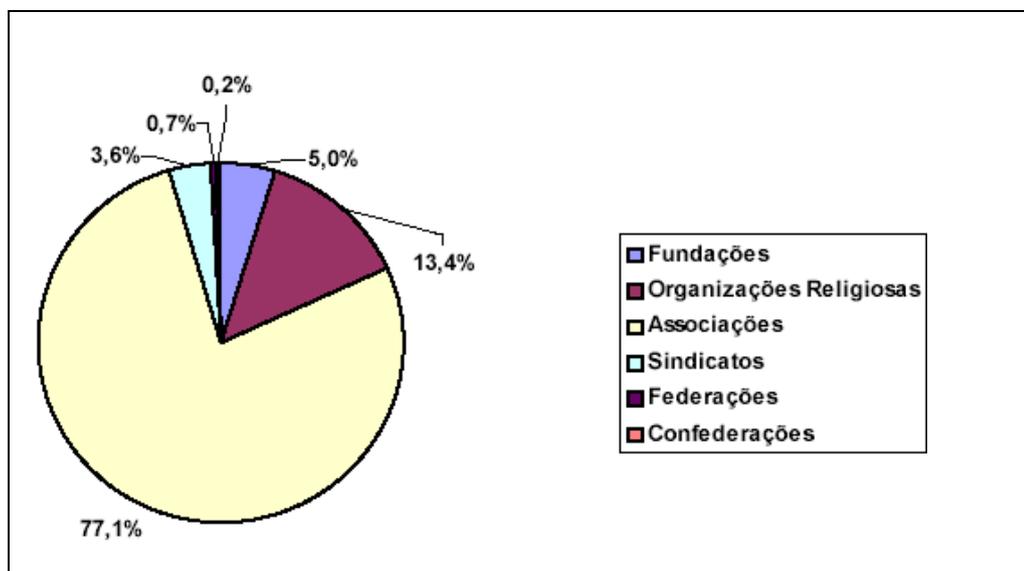
Outras entidades com caráter de assistência social têm uma tradição de sobreviver por meio de convênios com o governo, seja na esfera municipal, estadual ou federal. Existem ainda aquelas, também assistenciais, que têm origem religiosa e sobrevivem por meio dos recursos provenientes de sua congregação e doações de indivíduos.

Diversos financiadores internacionais reduziram suas doações a organizações brasileiras, fazendo com que elas, cada vez mais, busquem no território nacional o financiamento de sua sustentabilidade. A partir desse cenário, o que elas deveriam fazer?

Ainda que a entidade tenha uma identidade maior com somente uma fonte de financiamento, entende-se que é altamente recomendável que se desenvolvam campanhas e solicitações aos diversos tipos de fontes de financiamento. Primeiro porque se trata da sustentabilidade das entidades sem fins lucrativos; segundo, porque depender de uma única fonte de recursos. Segundo Landim e Beres (1999), é uma estratégia muito arriscada.

Um dos trabalhos mais abrangentes sobre o assunto é a publicação originada do mencionado projeto comparativo sobre o terceiro setor que abrangeu cerca de 220 mil organizações formalmente registradas no Brasil. (LANDIM BERES, 1999, p. 47).

No gráfico 2, a seguir, apresenta-se o tamanho das entidades do terceiro setor, no Brasil. É possível observar, percentualmente, a participação de cada um no ambiente nacional.



**GRÁFICO 2 – Distribuição das entidades do terceiro setor no Brasil por categoria legal, em 1995.**

Fonte: Landim; Beres (1999, p. 47).

No gráfico 2, acima, 77,1% das entidades sem fins lucrativos são constituídas por associações e representam a maior parte delas; as entidades religiosas representam 13,4%. As demais entidades estão assim distribuídas: 5,0% são fundações, 3,6% são sindicatos, 0,7% são federações e 0,2% são confederações.

No setor da saúde, dados divulgados pela Confederação Nacional da Saúde (CNS), em agosto de 2010, enunciam a quantidade de hospitais existentes no Brasil. A tabela 6, a seguir, apresenta os dados do setor de saúde, no Brasil, referente ao mês de agosto de 2010.

**TABELA 6 – Hospitais existentes no Brasil em agosto de 2010.**

QUANTIDADE	PERCENTUAL	ESFERAS
67	1%	Federais
540	8%	Estaduais
1.418	21%	Municipais
4.726	70%	Privados
<b>6.751</b>	<b>100%</b>	<b>Total</b>
	<b>30%</b>	<b>Total de públicos</b>
	<b>70%</b>	<b>Total de privados</b>

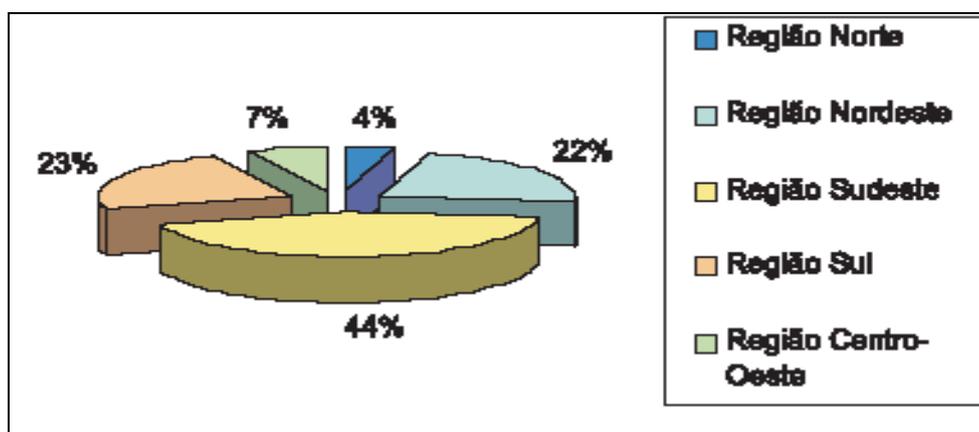
Fonte: CNS (2010).

Do total de hospitais existentes no Brasil no ano de 2010, que corresponde a 6.751 unidades, a tabela 6, anterior, demonstra que 4.726 unidades são do setor privado e 2.025 unidades do setor público. Destes, 70% são privados e 30% são públicos.

A rede pública federal participa com 1% ou 67 unidades. Os hospitais estaduais correspondem a 8% ou 540 unidades; e os hospitais municipais a 21% ou 1.418 unidades. Observa-se que dos hospitais públicos os municípios são os que detêm maior participação em unidades hospitalares.

Conforme o IBGE (2004), o terceiro setor não para de crescer no Brasil. São mais de 270 mil organizações não-governamentais, que movimentam R\$ 12 bilhões/ano, oriundas da prestação de serviços, do comércio de produtos e da arrecadação de doações.

Dados do IBGE (2004), apresentados no Relatório de 2002 – Perfil das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos identificaram nesse ano a distribuição das fundações e das associações, sem fins lucrativos, por região no Brasil, apresentado no gráfico 3, a seguir.



**GRÁFICO 3 – Distribuição das fundações e associações sem fins lucrativos, por região, no Brasil, no ano de 2002.**

Fonte: IBGE (2004).

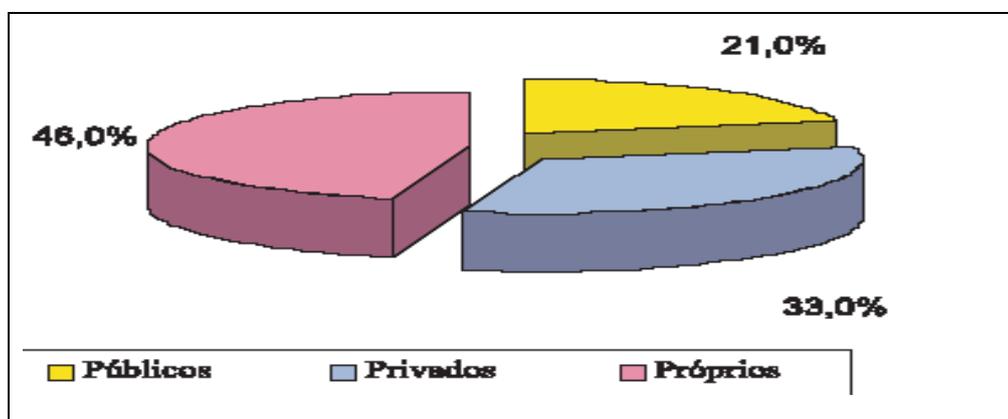
O gráfico 3, acima, enuncia a região sudeste com a maior quantidade de fundações e associações sem fins lucrativos. Isso representa 44% do total de entidades existentes no Brasil. A região nordeste está em segundo lugar, com 22% das entidades, e a região sul, com 23% em terceiro lugar. Em quarto e quinto lugares estão às regiões centro-oeste e a norte, com 7% e 4%, respectivamente.

As fontes de recursos das entidades sem fins lucrativos são as mais diversas. Elas são oriundas de fontes externas ou internas. São fontes externas as constituídas pelo recebimento

de doações de terceiros ou de fontes governamentais, mensalidades de associados, participação de cooperados etc.

As fontes internas são geradas pela própria entidade. São por meio da prestação de serviços, da venda de algum produto ou mercadoria, aluguéis de bens próprios ou de rendimentos de aplicações financeiras.

O gráfico 4, a seguir, exhibe dados da origem das principais fontes de recursos recebidos de parceiros (doações, associados, cooperados etc.), necessários para manter o equilíbrio das contas e ampliar a capacidade dos serviços mantidos pelas entidades sem fins lucrativos, segundo relatório divulgado pelo IBGE (2004), relativo ao ano de 2002.



**GRÁFICO 4 – Origem dos recursos do terceiro setor, em 2002.**

Fonte: Mapa do terceiro setor (2004).

O gráfico 4, acima, demonstra que a maioria dos recursos (46%) é gerada pela própria entidade, 33% são oriundos de indivíduos e empresas e somente 21% de fontes governamentais.

Com as características filantrópicas que lhe são inerentes, diversas entidades do terceiro setor apresentam dificuldades para manter o desenvolvimento das suas atividades e, normalmente, esse problema decorre de desequilíbrios financeiros, falta ou má administração de caixa.

Os resultados apresentados pelo gráfico 4, acima, demonstram, em parte, que mesmo sem a finalidade lucrativa dos seus serviços as entidades conseguem manter uma razoável fonte de recursos próprios.

Para Meirelles (2000) apud Cardoso e Souza (2003, p. 34), contrato administrativo: “é o ajuste que a administração pública, agindo nessa qualidade, firma com particular ou outra entidade administrativa para a consecução de objetivos de interesse público”. Conforme o

autor (2000) fica evidente que os recursos transferidos da administração pública para as entidades privadas cumprem as finalidades do interesse público. As atividades realizadas pelas organizações privadas são extensões daquelas desempenhadas pelos órgãos públicos.

Os fatos apresentados refutam a importância das entidades do terceiro setor no cenário nacional. O mapa do terceiro setor no Brasil (gráfico 5, pág. 76), enunciados por Landim e Beres (1999) nos mostram que no ano de 1995, 68,30% dos recursos dessas entidades foram gerados por fontes próprias, originários da eficiência administrativa da própria organização. Portanto, mais que o dobro das fontes geradas pelo Governo (14,50%) e maior que os recursos oriundos de indivíduos e empresas (17,20%).

Informações e pesquisas do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em 2009, divulgam, periodicamente, que há uma alta carga tributária no País. As tabelas 1 e 2 (pág. 26 e 37, respectivamente) apresentam a carga tributária incidente sobre os produtos e serviços da atividade da saúde.

Como geralmente os recursos próprios de algumas entidades sem fins lucrativos são tributados pela RFB, por meio do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS, dentre outros tributos, pretende-se, ao final do estudo, apresentar como a RFB os tributa, e analisar se há alguma influência da tributação sobre esses recursos.

### *2.1.6.3 Razões que levam doadores a contribuírem*

Existem muitas razões que levam potenciais doadores a contribuírem, sejam empresas, fundações, indivíduos, governo ou outros organismos.

Segundo Cruz e Estraviz (2000), numa pesquisa realizada pelos consultores Célia Cruz e Renê Steuer para a “GV Consult” da Fundação Getulio Vargas, finalizada em 12 de abril de 1997, com 44 empresários, para o Hospital das Clínicas de São Paulo, questionou-se os diferentes motivos que levaram esses empresários a doar, e que priorizassem, ante uma lista sugerida, os três principais.

Outros motivos não foram levados em consideração pelos pesquisadores, como por exemplo, a responsabilidade comunitária/orgulho civil/ganho social; obrigação; identidade com a causa; imortalidade e o reconhecimento público.

Os motivos que levam as pessoas a doarem são os mais variados. Segundo Cruz e Estraviz (2000), eles vão desde a visão e a missão, até nos projetos sociais e credibilidade apresentada pela entidade.

Isenções fiscais, promoção institucional, amizade, respeito pelos doadores, sentimentos de lealdade, gratidão, afeição etc., são outros motivos de grande importância.

A tabela 7, a seguir, apresenta os motivos que levam uma pessoa a doar e o respectivo percentual de participação de cada um em relação ao todo apresentado.

**TABELA 7 – Principais motivos que levam uma pessoa a doar.**

PERCENTUAL	MOTIVOS
93,2%	Credibilidade na instituição e nos seus propósitos em questão (visão/missão)
74,41%	Acreditar na importância das necessidades em questão (projetos)
39,53%	Isenções fiscais
30,23%	Promoção institucional
18,60%	Amizade e respeito pelos que pedem a doação
18,60%	Sentimento de lealdade, gratidão, afeição, solidariedade
16,27%	Orgulho de pertencer ou ter pertencido á instituição

Fonte: Cruz e Estraviz (2000, p. 26).

Os dados enunciados na tabela 7, acima, mostram que 93,2% dos doadores acreditam na instituição e nos seus propósitos específicos. 74,41% das pessoas acreditam nos projetos destas instituições, enquanto que 39,53% das pessoas doam por causa dos incentivos fiscais e 30,23% pela promoção de sua empresa.

O resultado da pesquisa mostra também que 18,6% dos doadores o fazem por amizade e respeito aos que pedem a doação. Em função da lealdade, gratidão, afeição e solidariedade, 18% dos respondentes. O restante, 16,27% doa por orgulho de pertencer ou ter pertencido á instituição.

Como enunciado no desenvolvimento do estudo, existem inúmeras fontes de financiamento para as entidades sem fins lucrativos, e cada qual apresenta vantagens, desafios e especificidades.

Na opinião de Cruz e Estraviz (2000, p. 93): “a organização do terceiro setor nunca deve depender de mais de 30% do seu orçamento de um único financiador, exceto no caso de

aporte do poder público”. A dependência de um número reduzido de financiadores poderia ameaçar a viabilidade da organização, caso o doador resolva, de repente, parar de doar.

Outro ponto relevante a ser considerado, que caso, durante muito tempo, a organização tenha um único financiador, sua marca está tão associada a ele que ficará difícil associar-se a um novo patrocinador. Portanto, entende-se que um financiador que doe grande parte do seu orçamento tem muita influência nesta organização. O importante é que isso não cause um desvio na missão da entidade.

No Anexo A, pág. 240, Cruz e Estraviz (2000), sugerem 101 dicas de captação de recursos que poderão ser utilizadas pelas entidades sem fins lucrativos.

## 2.2 RECEITAS

A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma grande variedade de rubricas, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* e aluguéis. Ela pode ser definida sob vários aspectos: societário, contábil ou fiscal.

### 2.2.1 DEFINIÇÃO

De um modo geral, as definições de receita abordam questões relativas à mensuração e ao seu reconhecimento, em detrimento da sua natureza. Portanto, uma definição de receita deve caracterizar a essência ou a natureza da receita.

Iudícibus (2000, p. 155), define receita como:

A expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio provocados pelo esforço em produzir tal receita. (IUDÍCIBUS, 2000, p. 155).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 224), a receita é definida como: “um produto da empresa”, ou seja, a empresa cria bens e serviços durante um período, e essa criação é denominada de produto. Porém, a *American Accounting Association (AAA)*, apud Hendriksen e Van Breda (1999, p. 224), diz que: “esse produto da empresa só poderá ser chamado de receita se transferido aos clientes, num enfoque de fluxo de saída”.

Neste mesmo enfoque está a definição do *International Accounting Standard Board (IASB)*, que caracteriza “receita” sob a forma de entrada de recursos.

Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período, no curso normal das atividades-fim de uma entidade, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles que decorrem de contribuições dos acionistas/quotistas. (*IASB*, 2002, p. 333).

Algumas definições são concebidas em função do efeito da receita sobre o patrimônio dos acionistas, como a do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), em (1994), e a do *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, no *Accounting Principles Board (APB)* nº 4, citado por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 225):

Aumentos brutos de ativos ou reduções brutas de passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com princípios contábeis geralmente aceitos, que resultam daqueles tipos de atividades com fins lucrativos... de uma empresa, e que podem alterar o patrimônio dos proprietários... (APB apud HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 225).

Dentre as definições enunciadas algumas se restringem basicamente às atividades empresariais. O IBRACON (1994, p.112) ao definir “receita” ressaltou que a mesma se restringia genericamente às atividades de empresas comerciais e industriais, não abrangendo, conseqüentemente, as empresas que exploram recursos naturais, transportes, e outras entidades, inclusive as sem fins lucrativos. Assim, seria adequado questionar se as definições devem ser abrangentes ou devem contemplar entidades ou atividades específicas.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução CFC nº 1.121, de 2008, aprovou a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL (NBC T 1) - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Esta norma contábil dispõe que a definição de receita abrange tanto receitas propriamente dita como ganhos.

Traz, ainda, o texto da citada norma, a previsão de que a receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de denominações, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* e aluguéis. Ainda em relação aos “Ganhos”, segundo a Resolução CFC nº 1.121, de 2008:

Representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como um elemento separado na Estrutura Conceitual da referida norma. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008a).

Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; incluindo, por exemplo, caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos.

A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Exemplificando, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação, em razão da obrigação de pagar um empréstimo. Portanto, a luz do referido pronunciamento do CFC, e trazendo-o para as entidades do terceiro setor, entende-se que as fontes de recursos geradas internamente por estas organizações são intituladas como receitas.

Em pronunciamento específico por meio da NBC T 19.4 – Subvenção e Assistência Governamentais, aprovada pela Resolução CFC nº 1.143, de 2008, as contribuições foram definidas pelo CFC, como sendo:

[...] uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008b).

A assistência governamental toma muitas formas, variando sua natureza ou condições. O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir uma direção que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

Portanto, nesta definição, ressalta-se que a contribuição tem natureza pecuniária, mas não restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais.

Segundo o Plano de Contas das instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), são definidos como receitas operacionais os valores relativos às receitas diretamente ligadas a atividade operacional da empresa. Não são operacionais, as não ligadas. Para a Receita Federal do Brasil (RFB), o lucro operacional, conforme dispõe o artigo 277, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999 (RIR/1999), é o “resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica”.

## 2.2.2 RECEITAS DO TERCEIRO SETOR

As receitas das entidades do terceiro setor são oriundas de fontes internas (geradas pela entidade) ou de fontes externas (oriundas de parceiros da entidade). Essas receitas são

necessárias para manter o equilíbrio das contas e ampliar a capacidade dos serviços mantidos por estas organizações.

São recursos essenciais para essas organizações assim como nas demais empresas, pois são fatores primordiais para a sustentabilidade da organização. Assim, de modo geral, as receitas nas entidades do terceiro setor são constituídas por contribuições, doações e subvenções advindas de terceiros.

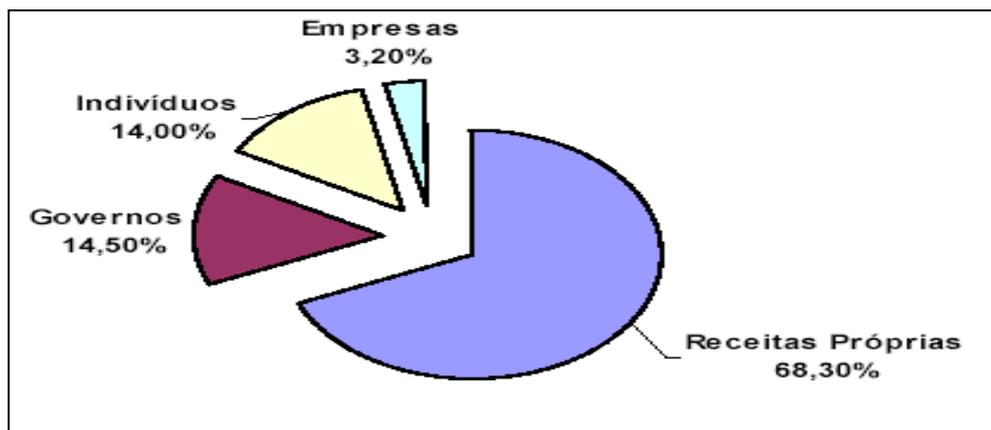
O reconhecimento e a mensuração das receitas auferidas pelas entidades sem fins lucrativos são obrigatórias. Moraes, R. O. (2002, p. 1) esclarece que: “o ponto de reconhecimento e a mensuração da receita proporcionam ao usuário da informação contábil a base para a avaliação do resultado operacional da entidade e do desempenho dos seus gestores”.

Embora no Brasil, as normas e práticas contábeis relativas às entidades do terceiro setor sejam incipientes, não há dúvidas que devem prevalecer nestas instituições os Princípios de Contabilidade, pois conforme Olak (1996), os mesmos regem, em linhas gerais, toda a conduta contábil aplicável a qualquer tipo de entidade, seja lucrativa ou não. Assim, a análise dos procedimentos contábeis deve ser efetuada à luz desses princípios.

Os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem fins lucrativos, estão disciplinadas pela NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucro, aprovada pela Resolução do CFC nº 926, de 2002.

Quanto à situação do terceiro setor em relação à composição de suas receitas, Landim e Beres (1999), apresentam sua composição no ano de 1995 e como elas foram geradas. São receitas oriundas de indivíduos, empresas, entes governamentais e gerados pela própria instituição.

O gráfico 5, a seguir, apresenta a composição das receitas das entidades sem fins lucrativos, enunciada por Landim e Beres (1999, p. 47).



**GRÁFICO 5 – Fontes de recursos das organizações privadas, sem fins lucrativos, no Brasil, em 1995.**

Fonte: Landim e Beres (1999, p. 47).

Conforme o gráfico 5, acima, as receitas próprias geradas pelas organizações privadas, sem fins lucrativos, correspondem a 68,30% do total de recursos da entidade. Os recursos recebidos do Governo correspondem a 14,50% e o de pessoas físicas e jurídicas a 17,20%.

Observa-se que os recursos gerados pelas entidades no ano de 1995 são maiores que a somatória do governo, de indivíduos e de pessoas jurídicas, contrastando com o senso comum de que este tipo de entidade sobrevive de recursos decorrentes de doações e transferências governamentais, representados pelo restante dos recursos.

Embora os dados apresentados demonstrem a realidade brasileira na época da pesquisa realizada por Landim e Beres (1999), no ano de 1995, não se deve imaginar ser esta uma característica peculiar das organizações sociais brasileiras.

No III Encontro Ibero-Americano do Terceiro Setor (1996), Salamon e Anheier (1997) divulgaram os números iniciais sobre o Projeto Comparativo do Setor sem Fins Lucrativos, com dados compilados sobre Estados Unidos, Reino Unido, Alemanha, Itália, Hungria e Japão, números esses que davam conta de que o setor sem fins lucrativos não dependia necessariamente da caridade de pessoas ricas para sobreviver.

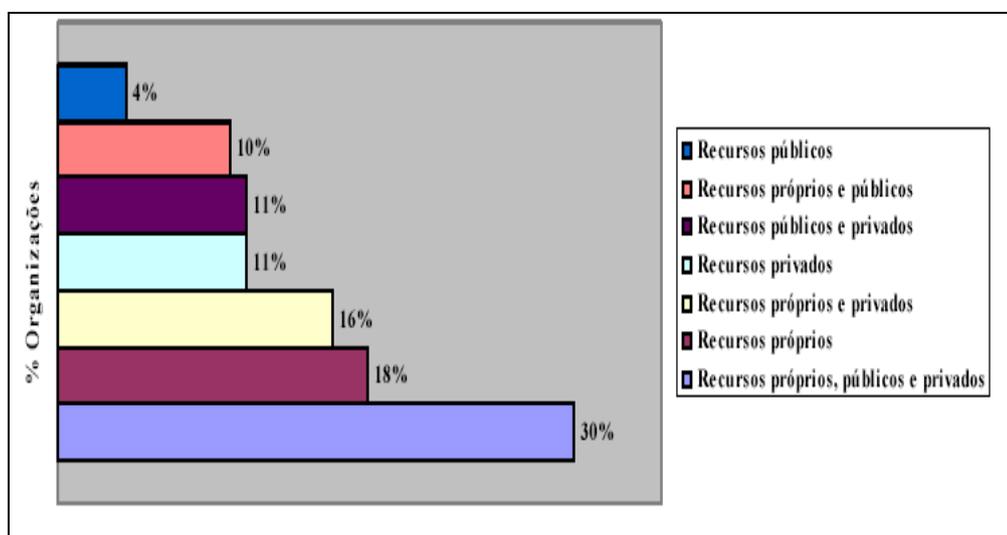
No todo, as doações caritativas estão longe de representar a fonte principal de apoio ao terceiro setor nos sete países examinados. Não é sequer a segunda. A fonte principal de apoio são as taxas e os encargos sobre serviços, que representam 47% da renda desses países. A segunda mais importante fonte de apoio é o governo, que entra com 43%. As doações particulares, ao contrário, não passam de 10%. (SALAMON; ANHEIER, 1997, p. 95).

O resultado apresentado não deve causar a falsa impressão de que todas as entidades do terceiro setor obtêm, total ou parcialmente, seus recursos por meio de fontes de receitas próprias. Na realidade existem entidades cuja fonte de receitas seja, em sua totalidade, exclusivamente oriundas de subvenções governamentais, doações, entre outras. Porém, além

dos desafios enunciados anteriormente, a tributação sobre as receitas próprias deve ser entendida como outro importante obstáculo a ser superado pelas entidades do terceiro setor, o que nos traz o porquê da elaboração deste trabalho de pesquisa.

Mesmo não generalizando para as demais entidades, o gráfico 5, reproduzido na página 76, mostra que a soma dos recursos próprios gerados pela própria entidade (68,3%) supera, e muito, todas as demais fontes de recursos. Neste caso, a soma dos recursos próprios supera a participação governamental.

Números mais recentes sobre as fontes de recursos do terceiro setor no Brasil, relativos ao ano de 2004, encontram-se disponíveis no projeto Mapa do Terceiro Setor (2004), apud Bettiol Junior (2005, p.47) e demonstrados no gráfico 6, a seguir.



**GRÁFICO 6 – Fontes de recursos das organizações privadas, sem fins lucrativos, no Brasil, em 2004.**

Fonte: Bettiol Junior (2005, p. 47).

Os dados apresentados no gráfico 6, acima, demonstram que somente 4% das instituições sem fins lucrativos, que compõem sua base de dados, sobrevivem exclusivamente de recursos originados do setor público.

As entidades que se mantêm somente com recursos privados somam 11%, ao passo que 74% das organizações possuem alguma parcela dos recursos oriundos de próprias receitas. Esses números confirmam a propensão da diversificação das fontes de recursos utilizadas pelas instituições do terceiro setor no Brasil.

Em geral, as pessoas não aceitam a idéia da possibilidade das entidades sem fins lucrativos explorarem comercialmente atividades de prestação de serviços, produção e

comercialização de bens em escala empresarial ou ter fontes oriundas da receita de aluguel de bens imóveis.

“Para essas pessoas, as receitas, que possibilitam o cumprimento dos fins da organização, deveriam advir somente do rendimento de seu patrimônio, de doações, contribuições e subvenções, limitando sua atuação ao nível de prestador de serviços de caráter gratuito.” (PAES, 2004, p. 296). O autor (2004, p. 295), ainda esclarece que: ”a legislação brasileira não proíbe o exercício de atividades industriais ou comerciais por essas entidades, simplesmente condiciona que sejam realizadas para o estrito cumprimento das finalidades estatutárias da instituição”.

Ampliada a importância do terceiro setor, segundo Lins e Neves Junior (2007), aumentaram-se as verbas alocadas para estas entidades, seja por instituições de financiamento custeadas por empresas ou pessoas, seja pelo apoio dos governos, ou pela geração de receita atrelada à própria atuação deste setor.

### 2.2.3 RECEITAS PRÓPRIAS

Bettiol Junior (2005, p. 15) abordando as receitas próprias das entidades sem fins lucrativos as define como: “aquelas provenientes de um conjunto de atividades desenvolvidas pelas entidades sem fins lucrativos que visam disponibilizar para a sociedade bens e serviços, obtendo em troca algum tipo de remuneração”.

Portanto, entende-se que, a partir da manifestação do autor (2005), se o resultado das receitas geradas pela entidade sem fins lucrativos, reverterem em bens e serviços para a comunidade, são consideradas como receitas próprias. Encontram-se dentre essas atividades a venda de bens e serviços, as receitas de aluguéis, a cobrança de taxas dos associados e os rendimentos obtidos por meio de aplicações de recursos financeiros.

Se os recursos gerados pela entidade forem aplicados no seu próprio negócio, isto é, no objeto para as quais foram constituídas, não se constituem em fundamento econômico (lucro), pois eles retornam à sociedade na forma de prestação de serviços ou por meio de ações sociais.

Diferentemente, se comporta as entidades do segundo setor, cujo objetivo principal é o retorno do investimento do capital investido como forma de se obter um benefício econômico. Nestas entidades, normalmente as receitas são tributáveis, salvo se a lei dispuser em contrário.

A Receita Federal do Brasil (RFB) em várias ocasiões manifestou posicionamento sobre o que se considera como receitas próprias (grifo do pesquisador). As manifestações se deram por meio de Soluções de Consulta, Soluções de Divergência e Decisões em processos administrativos.

A RFB entende por receitas próprias, aquelas típicas das entidades, isto é, inerentes ao objeto social e previstas no estatuto. São exemplos de receitas próprias, segundo a RFB, as contribuições, donativos, anuidades ou mensalidades pagas para a manutenção da instituição, mas que não tenham um cunho contraprestacional.

Dentre os entendimentos da RFB sobre a definição de receitas próprias, destaca-se a Decisão nº 14, de 20 de janeiro de 2000, dispendo sobre a Cofins, apresentada a seguir.

DECISÃO Nº 14 de 20 de Janeiro de 2000

ASSUNTO: Cofins

EMENTA: ENTIDADE DE CARÁTER CULTURAL. ISENÇÃO. As receitas próprias das entidades de caráter cultural que preencham os requisitos para gozo do benefício previsto no artigo 15 da Lei 9.532/1997 estão isentas da Cofins em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 1º/02/1999.

Entende-se por receitas próprias as receitas típicas dessas entidades, tais como contribuições, donativos, anuidades ou mensalidades pagas para manutenção da instituição, mas que não tenham um cunho contraprestacional.

Por outro lado, as receitas de vendas de mercadorias ou de prestação de serviços, tais como a mensalidade cobrada como condição para freqüentar cursos de idiomas, continuam sujeitas à Cofins.

DISPOSITIVOS LEGAIS: LC 70/1991; PN CST 5/1992; Lei 9.718/1998; MP 1.858/1999; Lei 9.532/1997. (BRASIL, 2000).

A manifestação da RFB, apresentada acima, refere-se à isenção tributária das entidades de caráter cultural. Nela, o fisco entende que as receitas de vendas de mercadorias ou da prestação de serviços, que são consideradas receitas próprias das entidades do segundo setor, não a são para as do terceiro setor.

Portanto, o fisco se posiciona no sentido de que as receitas das entidades do terceiro setor estariam concorrendo de forma desleal com as receitas das demais entidades do segundo setor.

Para as entidades de caráter cultural, o fisco entende por receitas próprias, as contribuições, donativos, anuidades ou mensalidades pagas para manutenção da instituição,

mas que não tenham um cunho contraprestacional. É importante salientar que cada entidade sem fim lucrativo tem particularidade específica em relação à resposta interpretativa do fisco.

Na Solução de Consulta nº 43, de 2010, apresentada a seguir, a RFB respondeu ao questionamento de uma associação civil, em relação à isenção tributária da Cofins. Para que as associações civis gozem da isenção tributária da Cofins em relação às suas receitas, faz-se necessária duas condições: a primeira, é que prestem os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destina, sem fins lucrativos, e a segunda, que preencha as condições e os requisitos do artigo 15, da Lei nº 9.532, de 1997.

#### SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 43 de 10 de agosto de 2010

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Na espécie, a associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, desde que preencha as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, é isenta da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias. Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias tão somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Nesse sentido, ressalte-se que tais entidades não podem se servir da exoneração tributária para, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticar atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações que não gozem da isenção. Desvirtuada a natureza das atividades ou tornados diversos o caráter dos recursos e condições de sua obtenção, deixa de atuar o favor legal. Cumpre esclarecer que a Cofins incidirá sobre as receitas não decorrentes das atividades próprias da entidade em questão, segundo o regime de apuração não cumulativa, desde que esta não seja tributada pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado (quando couber); caso contrário, apurará a Cofins de acordo com a sistemática cumulativa. Sucede, porém, que está reduzida a zero a alíquota da Cofins incidente sobre as receitas financeiras (com exceção dos juros sobre o capital próprio), inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de “hedge”, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas, ainda que parcialmente, ao regime de incidência não cumulativa da Cofins. Por outro lado, a Cofins, no regime cumulativo, incidirá sobre as receitas de aplicações financeiras, auferidas antes de 28 de maio de 2009, com fundamento no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, visto que o Excelso Supremo Tribunal Federal declarou, em 09 de novembro de 2005, a inconstitucionalidade desse dispositivo com efeitos meramente “inter partes” (RE nº 357.950-9/RS). No entanto, a partir de 28 de maio de 2009, as pessoas jurídicas submetidas ao regime cumulativo não deverão recolher a Cofins sobre receitas não decorrentes da atividade que constitui seu objeto social, a exemplo, especificamente no caso consultado, das receitas financeiras, face à expressa revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, pelo art. 79, XII, da Lei nº 11.941, de 2009. (BRASIL, 2010).

Além de enunciar dois requisitos essenciais para o gozo da isenção da Cofins para as associações civis, sem fins lucrativos, a RFB também define o conceito de receitas próprias.

Para a RFB, consideram-se receitas derivadas das atividades próprias das associações civis, tão somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas em lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter

contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Portanto, desvirtuada a natureza das atividades ou tornados diversos o caráter dos recursos e condições de sua obtenção, deixa de atuar o favor legal.

Ainda segundo o fisco, em resposta a essa Solução de Consulta, a Cofins incidirá sobre as receitas não decorrentes das atividades próprias das entidades civis, segundo o regime de apuração não cumulativa, desde que esta não seja tributada pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado (quando couber); caso contrário, apurará a Cofins de acordo com a sistemática cumulativa.

Quanto às receitas financeiras destas entidades, se a mesma for tributada pelo regime não cumulativo, não há o que se falar em tributação da Cofins, visto que este tipo de receita está reduzida a alíquota zero.

No regime cumulativo estas receitas não são tributadas mais a partir do mês de maio de 2009, por força da revogação do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718, de 1998 (BRASIL, 1998), pelo artigo 79, inciso XII, da Lei nº 11.941, de 2009 (BRASIL, 2009).

#### 2.2.4 RECEITAS NÃO PRÓPRIAS

As receitas não próprias das entidades sem fins lucrativos são tributadas, é o caso das receitas financeiras, de aluguéis e de locação, dentre outras. Tal manifestação consta da Solução de Consulta nº 43, de 2010, reproduzida na pág. 80.

A resposta do fisco depende do objeto da consulta e das receitas auferidas pela entidade. Portanto, recomenda-se que cada organização formule sua Carta Consulta ao fisco e busque o tratamento tributário pertinente a cada receita por si auferida.

É o caso, por exemplo, das entidades beneficentes de assistência social que auferem receitas de aluguel. Na Solução de Consulta nº 179, de 2004, reproduzida na pág. 136, o entendimento inicial do fisco é que esse tipo de receita não preenche as condições e requisitos do artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), por não configurar receitas relativas às atividades próprias dessas entidades. Porém, posteriormente, manifestou entendimento contrário e a favor dessas entidades, por meio da Solução de Consulta nº 217, de 2006, reproduzida na pág. 100. Vê-se, portanto, mudança de posicionamento da RFB, num segundo esclarecimento de Consulta efetuada pela entidade beneficente.

O entendimento da RFB diverge do contexto da legislação societária e contábil. Essa divergência está enunciada no item 2.2.1, do presente estudo.

### 2.3 TEORIAS E CONCEITOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O direito tributário, ordenação jurídica que disciplina as atividades tributárias do Estado, é o ramo do direito público que utiliza, dentre as suas fontes, princípios e normas constitucionais. Baleeiro (1960, p. 294) observa que: “a sua primeira fonte, no Brasil, brota da própria Constituição”.

Discriminação de rendas é, no direito brasileiro, a partilha ou repartição constitucional de competência tributária entre as unidades da federação (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios).

Para Borges (2007, p. 27), não só a discriminação de rendas constitui matéria sob reserva da Constituição: “o próprio exercício do poder de tributar está subordinado à observância de alguns princípios e normas rigidamente estabelecidos no texto constitucional”.

No sistema de fontes do direito positivo, a Constituição Federal é a fonte primária do direito tributário. Para Moraes, O. (1965, p. 75): “as normas constitucionais são normas primárias de discriminação de rendas”.

Para Borges (2007, p. 23): “o direito constitucional tributário ou direito tributário constitucional está constituído, então, por um complexo de regras constitucionais referentes à matéria tributária”. Assim, observa-se que integra o direito constitucional tributário o conjunto de preceitos estabelecidos na Constituição, que distribuem a competência tributária entre as pessoas jurídicas de direito público interno e disciplinam o exercício do poder de tributar.

Segundo Cabral (1966), a observância destas normas constitucionais de discriminação de rendas é, então, obrigatória para as diversas entidades cuja competência é discriminada.

### 2.3.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL (STN)

O STN é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares e resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas constituições, em leis estaduais e em leis municipais, conforme determina o artigo 2º, da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966).

Oliveira G. P. (2005, p. 50) define o STN como: “o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como as regras e princípios normativos relativos à matéria tributária”.

Para Santos, C. R. (1998) os conceitos e institutos que o compõem jamais devem ser vistos de forma estática, mesmo porque eles devem ser aplicados em um conjunto dinâmico constituído pela realidade social, sistema econômico e critério de justiça.

O Estado, dotado de seu poder de império, poderia utilizar-se da tributação de forma ilimitada, contudo, a existência de princípios e imunidades garantidos pelo ordenamento jurídico torna o exercício de tal poder limitado, delimitando suas fronteiras.

A existência de um sistema tributário estará sempre vinculada á cobrança de tributos que fazem parte não só de um conjunto com um fim específico, mas, também, que estejam constantemente em consonância entre eles e com as normas que os regulamentam, limitando, assim, o poder do Estado em tributar livremente.

O STN caracteriza-se não apenas por uma acentuada rigidez na discriminação de competência tributária, mas também pelo estabelecimento, nas suas coordenadas básicas, de princípios que vinculam o legislador ordinário a critérios formais e materiais de observância obrigatória, no exercício de sua competência para editar regras jurídicas de tributação.

Os artigos que compõem o ordenamento jurídico do STN estão enunciados pelos artigos 145 a 162, da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Ordenamento jurídico é como se chama à disposição hierárquica das normas jurídicas, as quais têm como essência as regras e os princípios, a elas respectivamente aplicadas, dentro de um sistema normativo.

Por meio do STN, é possível compreender que cada dispositivo normativo possui uma norma da qual deriva e à qual está subordinada.

Cabe à CF/88 o papel de preponderância aos quais todas as demais normas jurídicas ou administrativas devem ser compatíveis, material e formalmente. O quadro 8, a seguir, apresenta os artigos que compõem o ordenamento jurídico do STN.

<b>Artigos da CF/88</b>	<b>Ordenamento</b>
<b>145 a 149</b>	Definem os princípios gerais da tributação nacional.
<b>150 a 152</b>	Trata das limitações ao poder de tributar.
<b>153 a 156</b>	Referem-se aos impostos dos entes federativos.
<b>157 a 162</b>	Repartição das receitas tributárias arrecadadas.

**QUADRO 8 – Ordenamento jurídico do sistema tributário brasileiro.**

Fonte: Do autor.

Conforme a quadro 8, acima, os artigos 145 a 149 tratam dos princípios gerais da tributação nacional. Do artigo 150 ao artigo 152, estão as limitações do poder de tributar. Os impostos dos “entes federativos” estão dispostos nos artigos 153 a 156, e a repartição das receitas arrecadadas, nos artigos 157 a 162, da CF/88.

### 2.3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os tributos devem ter rigorosa observância aos princípios constitucionais para que possam existir. Esses princípios estão enunciados no artigo 150 da CF/88. São proposições normativas fundamentais, que decorrem de regulações expressas ou implícitas no sistema tributário apresentado pela CF/88. Assim, a instituição de tributos é matéria sob reserva de lei.

Segundo Oliveira, L. M. et al. (2005), os Princípios Constitucionais Tributários prevalecem sobre todas as demais normas jurídicas, as quais só tem validade se editadas em rigorosa consonância com aqueles. Esses princípios regem o limite do poder de tributar:

- a) princípio da legalidade;
- b) princípio da isonomia ou igualdade tributária;
- c) princípio da irretroatividade;
- d) princípio da anterioridade simples;
- e) princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena;
- f) princípio da vedação de tributo confiscatório;
- g) princípio da liberdade de tráfego.

Para Silva, M. A. C. (2007, p. 30): “os princípios constitucionais demandam estrita observância, e sua desobediência acarreta consequências danosas, pois são eles que estabelecem os pontos de apoio normativos para boa aplicação”.

Portanto, entende-se que, nenhuma interpretação poderá ser considerada eficaz se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional; visto que os princípios mencionados norteiam as normas tributárias.

### 2.3.3 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Segundo Oliveira G. P. (2005), o direito tributário se manifesta por meio das fontes do próprio direito tributário. Estas fontes são classificadas em primárias ou secundárias, de acordo com o poder que elas têm em inovar na ordem jurídica.

O quadro 9, a seguir, apresenta as fontes primárias e secundárias do direito tributário.

<b>Fontes primárias</b>	<b>Fontes secundárias</b>
Constituição Federal e suas emendas	Decretos
Tratados e Convenções Internacionais	Normas Complementares
Lei Complementar	
Lei Ordinária	
Leis Delegadas	
Medidas Provisórias	
Decretos Legislativos	
Resoluções do Senado Federal	

**QUADRO 9 – Fontes primárias e secundárias do Direito Tributário.**

Fonte: Adaptado de Oliveira G. P. (2005, p. 51).

O quadro 9, acima, apresenta as fontes primárias e secundárias do direito tributário. São fontes primárias: a Constituição Federal de 1988, os Tratados e Convenções Internacionais, a Lei Complementar, a Lei Ordinária, a Lei Delegada, as Medidas Provisórias, os Decretos Legislativos e as Resoluções do Senado Federal. As fontes secundárias do direito tributário compreendem os Decretos e as Normas Complementares.

Para Silva, M. A. C. (2007), a obrigação tributária nasce de uma obrigação gerada por meio de uma relação jurídica. Diz o autor (2007, p. 37):

Vale lembrar que a obrigação tributária nasce de uma obrigação, gerada por meio de uma relação jurídica, ou seja, determinada pessoa (credor) tem o direito de exigir de outra (devedor) uma prestação (objeto), em virtude de previsão legal ou manifestação de vontade. (SILVA, M. A. C. 2007, p. 32).

Para Oliveira et al. (2005, p. 28): “a obrigação tributária é a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritos em lei (fato gerador)”.

#### 2.3.4 TRIBUTOS

No exercício de seu poder, o Estado necessita de meios materiais e pessoais para cumprir seus objetivos institucionais, garantindo a ordem jurídica, a segurança, à defesa, a saúde, a saúde pública e o bem-estar-social de todos.

Segundo Baleeiro (1977), para cumprir estas tarefas, que têm valor econômico e social, o Estado, por sua atividade financeira, precisa obter, gerir e aplicar os recursos indispensáveis às necessidades que assumiu ou cometeu, àquelas outras pessoas jurídicas de direito público.

O autor (1977) considera como receita pública, a entrada de recursos que, integrando-se ao patrimônio público, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Para Oliveira G. P. (2005), esta atividade é fonte de estudo da Ciência das Finanças, e sua regulamentação, por intermédio de um quadro de princípios e normas, é feita pelo direito financeiro (ramo do direito público).

As receitas públicas, segundo Baleeiro (1977), podem ser originárias e derivadas. As originárias são as decorrentes da ação empresarial do Estado, e as derivadas, são decorrentes da exploração de fontes externas ao próprio Estado.

O quadro 10, a seguir, apresenta a classificação, a definição e a forma de obtenção das receitas públicas.

Classificação	Definição	Forma de obtenção
<b>Originárias</b>	São as decorrentes da ação empresarial do Estado, não exercendo, dessa forma, seu poder de império.	Receitas advindas da venda de bens (alienação de imóveis). Receitas da prestação de serviços (tarifas públicas).
<b>Derivadas</b>	São as decorrentes da exploração de fontes externas ao próprio Estado, sendo exigidas de maneira compulsória, exercendo seu poder de soberania.	Reparações de guerra. Penalidades, e Tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições parafiscais ou especiais).

**QUADRO 10 – Receitas públicas e origem dos recursos.**

Fonte: Adaptado de Baleeiro (1977, p. 3).

As receitas originárias, apresentada no quadro 10, acima, são as decorrentes da ação empresarial do Estado, por ex., as advindas da alienação de imóveis ou de tarifas públicas. As receitas derivadas são as decorrentes da exploração de fontes externas ao próprio Estado, por ex., as derivadas de reparações de guerra, penalidades e de tributos.

#### 2.3.4.1 Definição de tributos

O conceito de tributo está previsto no artigo 3º do CTN. “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Diante do exposto, compreende-se que tributo é a prestação pecuniária (representada por dinheiro) compulsória (a obrigatoriedade faz parte de sua essência) e sua criação ou instituição depende exclusivamente de lei, não sendo admitidas outras formas de criá-lo.

Além disso, o tributo não deve constituir sanção a ato ilícito e sua cobrança representa uma atividade privada da administração pública que não pode ser exercida por nenhuma outra pessoa.

Atente-se que a administração pública deverá agir estritamente conforme a lei e não segundo seus critérios de conveniência e oportunidade.

#### *2.3.4.2 Natureza jurídica do tributo*

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la, a denominação e demais características formais adotadas pela lei, e a destinação legal do produto da sua arrecadação.

O fato gerador se define quanto ao aspecto normativo ou doutrinário. Quanto ao aspecto normativo o fato gerador pode ser da obrigação tributária ou acessória (artigos 114 e 115 do CTN).

O fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em Lei, como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN). O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de um ato que não configure obrigação principal.

Quanto ao aspecto doutrinário, segundo Moraes, B. R. (1996, p. 332): “o fato gerador constitui expressão jurídica que indica uma situação de fato fixada em lei ordinária, cuja ocorrência é necessária e suficiente para dar nascimento à respectiva obrigação tributária”.

#### *2.3.4.3 Sujeito ativo e sujeito passivo*

Os artigos 119 e 120, e 121 a 123, do CTN definem o sujeito ativo e o passivo da obrigação tributária.

O sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento (art. 119 do CTN). São pessoas jurídicas de direito público a União, Estados, Municípios e o Distrito Federal. Essas são titulares da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária.

O sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 121 do CTN). É considerada como Contribuinte – quando o sujeito passivo possui uma relação pessoal e direta com a situação que originou o fato gerador –, ou

Responsável – quando o sujeito passivo não possui uma relação pessoal e direta com a situação que originou o fato gerador, ou seja, não é contribuinte, mas sua obrigação originou-se em virtude de uma imposição da lei.

#### 2.3.4.4 *Espécies de tributos*

As espécies de tributos estão definidas no artigo 145 da CF/88:

Art. 145 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1988).

A CF/88, nos artigos 148 e 149, incluiu duas outras figuras tributárias que se enquadram perfeitamente na definição de tributo e são aceitas pela doutrina e jurisprudência dominante: são os empréstimos compulsórios e as Contribuições Sociais de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, 1988).

Conforme o artigo 148, acima, a CF/88 dá competência à União, mediante lei complementar, de instituir empréstimos compulsórios, com destinação específica.

Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988).

Pelo artigo 149, acima, a CF/88 dá competência à União instituir a CIDE e as contribuições sociais de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

O quadro 11, a seguir, apresenta a classificação e algumas das espécies de tributos e suas respectivas alíquotas. São enunciados os impostos sobre o patrimônio e as transferências patrimoniais, o imposto sobre a renda, os impostos sobre a produção, circulação de mercadorias e prestação de serviços, os impostos sobre as operações financeiras e comércio exterior e as contribuições sociais, incluindo-se entre elas a Contribuição Previdenciária Patronal, o PIS/PASEP sobre a folha de pagamento, o PIS/PASEP e a COFINS sobre o faturamento das empresas e a CSLL.

<b>Impostos sobre o Patrimônio e as transferências patrimoniais</b>	<b>Impostos sobre a Renda</b>	<b>Impostos sobre a Produção, Circulação de Mercadorias, Prestação de Serviços, Operações Financeiras e Comércio Exterior</b>	<b>Contribuições Sociais</b>
<b>IPTU – de 0,5% a 1,5%</b>  (Depende da legislação de cada Município)	<b>IRPJ – de 15% a 25%</b> + Adicional de 10% s/ a BC que exceder a R\$ 20 mil por mês.  (Decreto nº 3.000/1999)	<b>ISSQN – de 2% a 5%</b>  (Depende da legislação de cada Município)	<b>Contribuição Previdenciária Patronal – 20%</b>  (Lei nº 8.212/1991)
<b>IPVA – de 2% a 6%</b>  (Depende da legislação de cada Estado)		<b>ICMS – alíquota definida por cada Estado da federação.</b>	<b>PIS/PASEP – 1% sobre a Folha de Salário. Alíquota de 0,65% e 1,65% sobre o faturamento.</b>  <b>Alíquotas específicas para outros produtos.</b>  (Leis nº 9.715/1998, nº 9.718/1998, nº 10.865/04 e nº 11.637/2002)
<b>ITBI – de 2% a 4%</b>  (Depende da legislação de cada Município)		<b>IPI – alíquota definida por produto.</b>  (Decreto nº 7.212/2010)	<b>COFINS – de 3% e 7,6% sobre o faturamento.</b>  (Leis nº 9.718/1998 e nº 10.833/2003)
<b>ITCMD – 4%</b>  (Depende da legislação de cada Estado)		<b>IOF – alíquota definida por operação.</b>  (Decreto nº 6.306/2007)	<b>CSLL – 9%</b>  (Lei nº 7.689/1988)
<b>ITR – de 0,03 até 20%</b>  (Lei nº 9.393/1996)		<b>II - Imposto de Importação – alíquota definida por produto.</b>  (Lei nº 8.010/1990 e nº 8.032/1990)	

**QUADRO 11 – Espécie de tributos e suas respectivas alíquotas.**

Fonte: Do autor.

Os tributos apresentados no quadro 11, anterior, são de competência federal, estadual e municipal. As alíquotas são fixas ou variáveis.

As alíquotas do ICMS são determinadas por cada ente da federação, por meio de lei ordinária.

O PIS/PASEP e a COFINS são tributados sobre o faturamento, com alíquotas específicas conforme regime de apuração (cumulativo, não cumulativo, monofásico, diferenciados ou por substituição tributária). O PIS/PASEP incide também sobre a folha de pagamento mensal das entidades sem fins lucrativos.

Os impostos sobre o patrimônio são o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e o Imposto Territorial Rural (ITR).

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) incide sobre os lucros das pessoas jurídicas. As formas de tributação são: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado.

Os impostos sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços são: o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e o Imposto de Importação (II). Dentre as contribuições sociais estão a contribuição previdenciária patronal, o PIS/PASEP, a COFINS e a CSLL.

A finalidade do tributo é promover as necessidades públicas ou coletivas, como saúde, educação, habitação, saneamento, transporte, segurança, estrutura urbanística, justiça, etc. Para atender a todas elas, são necessários suprimentos financeiros, que se originam dos tributos, divididos a princípio em três modalidades: imposto, taxas e contribuições.

O imposto é o tributo cuja obrigação tributária tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16 do CTN). Portanto, ele só pode ser exigido da sociedade pelos entes que tiverem competência atribuída pela CF/88, visando ao financiamento das despesas de interesse geral da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Exemplos: II, IE, IPI, ICMS, ISS, IRPJ, IPVA, IPTU, etc.

As taxas são contraprestações de serviços (art. 77 do CTN). São tributos vinculados, isto é, o Estado oferece uma contrapartida, uma contraprestação de serviços colocados a

disposição do contribuinte em função de sua cobrança. Exemplos: Taxa de coleta de lixo, taxa de fiscalização de localização, instalação e funcionamento, taxa de conservação e limpeza pública, taxa de registro de comércio (cobrada pelas Juntas Comerciais dos Estados), taxa de expediente, taxa de emissão de documentos (federal, estadual e municipal), etc.

As contribuições de melhorias são instituídas 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 resulta para cada imóvel beneficiado (art. 81 do CTN).

As contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, ou, simplesmente, contribuições parafiscais, são tributos instituídos para o financiamento dos sistemas oficiais de previdência e assistência social (contribuições sociais), intervenção na economia (contribuições interventivas) e para financiar as entidades representativas de classe ou profissional (contribuições corporativas).

As contribuições sociais visam o financiamento da Seguridade Social (artigo 145 da CF/88). Devem ser instituídas por lei ordinária, respeitando as normas gerais previstas em lei complementar.

Oliveira G. P. (2005, p. 65) alerta que: “as contribuições sociais só podem ser exigidas 90 dias após a publicação da lei instituidora ou majoradora”.

Exemplos de contribuições sociais: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, etc.

As contribuições interventivas servem de instrumento para custear o Estado na intervenção no Domínio Econômico, visando ao controle da produção em um mercado específico.

Exemplo: CIDE-*Royalties* e CIDE-Combustíveis.

Os empréstimos compulsórios são tributos que só podem ser instituídos pela União, mediante lei complementar e nos casos de guerra ou sua iminência, calamidade pública e em caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse social (artigo 148 da CF/88).

## 2.4 TRIBUTAÇÃO, BENEFÍCIOS E OBRIGAÇÕES FISCAIS E ACESSÓRIAS DO TERCEIRO SETOR

Devido à alta relevância, a atuação da função social, o retorno de benefícios à sociedade e o desenvolvimento de atividades de caráter público, o Poder Público concede imunidade tributária (permanente) pela CF/88 e isenção tributária (temporária) por Leis Ordinárias editadas por cada um dos entes da federação.

As instituições do terceiro setor apesar de gozarem de benefícios fiscais tributários têm como particularidade, não estar dispensadas de cumprirem suas obrigações fiscais e acessórias na qualidade de contribuinte ou de responsável.

Outra particularidade está em relação à tributação de suas receitas. Algumas são originárias do seu próprio negócio – consta do objeto social –, e outras, são oriundas da remuneração da aplicação do capital da entidade, por ex., da prestação de serviços, de investimentos em participação societária, de aluguéis, etc.

O principal entrave das entidades sem fins lucrativos está na discussão da tributação ou não desses últimos recursos pela RFB.

### 2.4.1 RENÚNCIA FISCAL NO TERCEIRO SETOR

As entidades sem fins lucrativos representam, atualmente, entidades intermediárias entre o Estado e o indivíduo, e sua existência se considera necessária para atender a determinadas necessidades sociais, desde uma concepção participativa na consecução de fins de interesse geral.

Para Betioll Junior (2005, p. 50): “o desenvolvimento de atividades complementares às do Estado é uma das características das instituições que compõem o terceiro setor”. Por esse motivo, há uma tendência, por parte dos entes públicos, em fomentá-lo cada vez mais, mediante a concessão de benefícios de ordem tributária (renúncias fiscais), em virtude de as atividades desenvolvidas por essas entidades complementarem as do Estado.

A concessão de renúncia fiscal pelos entes federativos às entidades do terceiro setor, seja no âmbito federal, estadual, municipal ou distrital, é feita por meio de benefícios tributários, pela CF/88 ou leis ordinárias editadas pelos respectivos órgãos.

Os benefícios fiscais são concedidos pelos entes federativos por meio de imunidades ou isenções. A imunidade está estabelecida no artigo 150, inciso VI, alínea “c” da CF/88. Este artigo veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituírem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que essas atendam aos requisitos da lei.

As isenções estão previstas em leis ordinárias editadas pelos órgãos específicos. Exemplo disso é a Lei nº 8.212, de 1991 (BRASIL, 1991), que dispõe sobre a organização e custeio da Previdência Social e que, em seu artigo 55, isentaram as entidades beneficentes de assistência social do pagamento das contribuições sociais, como por exemplo, da contribuição previdenciária na forma patronal, da contribuição ao Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), atualmente substituída pela COFINS, e da CSLL.

Posteriormente, o artigo 55 desta Lei teve suas disposições modificadas pelas Leis nº 9.429, de 1996 (BRASIL, 1996), nº 9.528, de 1997 (BRASIL, 1997), nº 9.711, de 1998 (BRASIL, 1998), nº 9.732, de 1998 (BRASIL, 1998), e posteriormente revogado pela Lei nº 12.101, de 2009 (BRASIL, 2009).

A Lei que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social, inclusive alterando a Lei nº 8.742, de 1993 (BRASIL, 1993), é a de nº 12.101, de 2009 (BRASIL, 2009), atualmente em vigor.

Apesar de gozarem de benefícios tributários, as entidades do terceiro setor não estão dispensadas de cumprirem obrigações fiscais e acessórias na qualidade de contribuinte ou responsável.

Exemplo: Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), sobre os valores que tiver que reter na fonte; a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), a fim de confessar os débitos da entidade para com o fisco, dentre outras obrigações acessórias.

O quadro 12, a seguir, enuncia uma síntese dos benefícios tributários concedidos pela administração tributária para as entidades sem fins lucrativos, e que serão apresentados no

decorrer do estudo. São benefícios inerentes a impostos, taxas e contribuições e contribuições previdenciárias.

ATIVIDADES SEM FINS LUCRATIVOS	IMPOSTOS	TAXAS E CONTRIBUIÇÕES	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
- Templos de qualquer culto. - Partidos políticos. - Entidades sindicais. - Instituições de ensino. - Assistência social.	Imunes	Isentas	Isentas
Outras entidades do terceiro setor: - Culturais, esportivos, recreativos, morais, literários, etc.	Isentas		

**QUADRO 12 – Síntese dos benefícios tributários obtidos pelas entidades do terceiro setor.**

Fonte: Do autor.

O artigo 150 da CF/88 garante imunidade tributária a impostos aos templos de qualquer culto, partidos políticos, entidades sindicais, instituições de ensino e entidades beneficentes, conforme quadro 12, acima. Uma lei editada por um ente federativo específico concede isenção de impostos para as demais entidades sem fins lucrativos, por ex., instituições culturais, esportivos, recreativos, morais, literários, etc.

As entidades sem fins lucrativos são isentas de taxas e contribuições sociais, incluindo-se a previdenciária, através de lei ordinária específica, editada pelo ente tributário.

#### 2.4.2 LEGISLAÇÃO PARA O TERCEIRO SETOR

A legislação brasileira sobre as entidades do terceiro setor seguiu um caminho parecido com a legislação norte-americana, no sentido de ir, pouco a pouco, aumentando o número de exigências para a constituição dessas entidades.

Em 1916, foi formulada pela primeira vez uma lei para regular estas entidades, porém, apesar do aumento de exigências na sua constituição, segundo Oliveira A. C. (1997), a falta de transparência nos atos constitutivos é o principal entrave, pois antes ela era assegurada pela

publicação dos estatutos da organização em Diário Oficial local, agora apenas se publica a razão social da entidade e o Cartório onde está registrada.

Para Oliveira A. C. (1997), o conhecimento do estatuto é importante não apenas por nele se definirem os objetivos e a missão destas entidades, e sim, porque estas são as maiores beneficiárias das isenções tributárias e de verbas públicas. Por fim, o autor (1996) diz que por meio meramente do estatuto não é possível distinguir, no conjunto das organizações do terceiro setor, as que visam a fins públicos (as merecedoras de isenção fiscal) das que objetivam fins particulares a um determinado grupo.

Coelho (2002) relata o caso de uma entidade sem fim lucrativo situada nos Estados Unidos da América (EUA), apresentar lucro. Segundo a autora (2002, p. 66): “principalmente nos últimos anos, as organizações sem fins lucrativos vêm sendo duramente criticadas exatamente porque passaram a apresentar lucro”.

Gaul e Borowski (1993) apud Coelho (2002, p. 66), afirmam que: “muitas se desviaram de seu *status* legal inicial, cobrando taxas exorbitantes pelos serviços, pagando salários acima do mercado a seus diretores”. As denúncias são decorrentes de um inquérito instalado no Estado da Filadélfia, nos EUA, para avaliar essas entidades.

No Brasil, segundo Coelho (2002) é um pouco diferente, pois embora existam entidades lucrativas, a grande maioria não o é, não só porque em geral seus serviços são gratuitos, como também porque dependem de recursos governamentais e de doações, tanto de empresas privadas como dos indivíduos.

A geração de rendimentos por estas entidades, segundo Coelho (2002), não necessariamente deve ser avaliada de forma negativa, pois essa pode ser uma condição para seu sustento ou mesmo para a ampliação e/ou melhoria da prestação de serviços para sua clientela. Isso depende em grande medida da eficácia de mecanismos de fiscalização e controle que o Governo venha a instituir.

Uma entidade tem que se enquadrar em determinadas características e cumprir uma série de exigências burocráticas quando deseja se registrar como entidade sem fins lucrativos. No Brasil, esses procedimentos são burocráticos, diversificados e complexos. Organizações que oferecem algum tipo de serviço que contribua para melhorar a vida em sociedade têm se enquadrado nessa perspectiva.

Há a obrigatoriedade de obterem certificado de utilidade pública nas diversas instâncias governamentais, conforme Lei nº 91, de 1935 (BRASIL, 1935). O governo federal exige que um percentual de 20% desses serviços seja gratuito. Cabem nessa perspectiva serviços hospitalares e de saúde, educacionais, culturais, assistenciais, ambientais, etc. Entre as organizações que têm sido consideradas legalmente sem fins lucrativos e, portanto, pertencentes ao terceiro setor, não estão apenas aquelas que oferecem um bem público ou a concessão de serviço à população.

As razões para as isenções fiscais baseiam-se na própria finalidade pública dessas entidades, o que, segundo Coelho (2002, p. 83): “justifica, por si só, essas medidas legais”.

Segundo a autora (2002), se essas organizações do terceiro setor proporcionam serviços de complementaridade do Estado, é porque, por alguma razão, eles não são supridos pelo mercado ou são apenas insuficientemente fornecidos pelo governo. A finalidade pública sugere que as organizações sem fins lucrativos devem ser premiadas por atuar onde o governo deveria atuar.

No entender da autora (2002, p. 83): “essa razão para as isenções fiscais e subsídios é empregada até hoje, embora as organizações do terceiro setor não atuem mais exclusivamente na área de caridade e assistência social, apesar de manterem uma atuação pública”. Uma segunda justificativa para a isenção fiscal está relacionada com a propagada eficiência do terceiro setor. A combinação de fatores enunciados pela autora (2002) reforça os argumentos em prol da necessidade de aproximação entre o Governo e o terceiro setor.

Os argumentos que Paula (2009, p. 83-84) tem a seu favor são:

1. Os serviços das organizações sem fins lucrativos são oferecidos sempre numa escala muito menor do que os prestados pelas instituições públicas. Isso facilitaria sobremaneira seu gerenciamento.
2. Como a atuação de organização desse tipo está estreitamente vinculada a uma comunidade e/ou a um grupo de indivíduos, sofre por parte destes, pelo menos em tese, um certo controle. Esse controle comunitário assegura, de certa forma, a qualidade do serviço, pois o usuário tem acesso facilitado na instituição podendo reivindicar melhorias com maior eficácia. Parte-se do pressuposto que os consumidores não são suficientemente equipados de instrumentos e informações para julgar a qualidade dos serviços oferecidos. Se estes são oferecidos por organizações do terceiro setor, a comunidade terá um serviço com qualidade igual ou melhor do que oferecido pelas empresas privadas e a preços mais acessíveis ou até mesmo gratuitos.
3. A produção do serviço ou bem público por essas organizações tem, geralmente, um custo mais baixo do que aqueles produzidos pelo mercado ou pelo setor público, o que torna positiva a relação custo/benefício. Um dos fatores de barateamento de custos é exatamente a isenção fiscal. (COELHO, 2002, p. 83-84).

Para Paula (2009), a combinação dos fatores acima reforça os argumentos em prol da necessidade de estreitamento das relações Estado/terceiro setor. Justificaria, inclusive, uma política e uma legislação específica, que além de regular também incentive as ações dessas organizações.

No entender da RFB, os benefícios da imunidade compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas, conforme dispõe o parágrafo 4º do artigo 150 da CF/88.

A RFB manifestou seu entendimento sobre normas gerais de direito tributário, por meio da Solução de Consulta nº 50, de 2007, apresentada a seguir, respondendo a um questionamento de uma instituição de educação, definindo o que ela considera como atividade fim (receita própria) dessa entidade, para o gozo da isenção tributária.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 50 de 30 de abril de 2007

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: IMUNIDADE. ISENÇÃO O processo de consulta não se presta a examinar ou atestar a eventual condição de imunidade ou isenção da consulente, que envolve também situação de fato, ou seja, o atendimento aos requisitos fixados em lei. A fruição de isenção independe de prévia manifestação da autoridade fiscal, competindo ao próprio contribuinte verificar o seu efetivo enquadramento nos ditames da norma que estabelece o tratamento privilegiado às entidades sem fins lucrativos. Instituição de educação que pode usufruir da imunidade relativa a seu patrimônio, renda e serviços, assegurada pelo art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, é aquela entidade que presta serviços de ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior. Não faz jus à isenção do imposto de renda entidade que praticar atos de natureza econômico-financeira, porque atuaria em condições privilegiadas, concorrendo no mercado em desigualdade com outras pessoas jurídicas. O ITR incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, não influenciando sobre essa incidência a condição da pessoa física ou jurídica que possui o imóvel, senão nos casos previstos na legislação da espécie. Exceto nos casos previstos na legislação da espécie, é irrelevante a condição subjetiva da consulente para fins de isenção com relação ao IPI, Imposto de Importação e Imposto de Exportação. (BRASIL, 2007).

A fruição de isenção independe de prévia manifestação da autoridade fiscal, competindo ao próprio contribuinte verificar o seu efetivo enquadramento nos ditames da norma que estabelece o tratamento privilegiado às entidades sem fins lucrativos.

O processo de consulta não se presta a examinar ou atestar a eventual condição de imunidade ou isenção do contribuinte, que envolve também situação de fato, ou seja, o atendimento aos requisitos fixados em lei.

Na Solução de Consulta nº 50, de 2007, a RFB considera a instituição de educação como imune em relação ao seu patrimônio, renda e serviços, se atender ao disposto no artigo

150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88, isto é, a instituição de educação, deve prestar serviços de ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior.

Para a RFB, não faz jus à isenção do IRPJ a entidade que praticar atos de natureza econômico-financeira (*grifo do pesquisador*), porque atuaria em condições privilegiadas, concorrendo no mercado em desigualdade com outras pessoas jurídicas.

Entende-se que a RFB manifestou seu entendimento em relação às Normas Gerais de Direito Tributário, e não há uma entidade específica, embora a Solução de Consulta seja individualizada para a instituição de educação. Portanto, não se pode inferir que o entendimento da RFB seja extensivo a todas as instituições sem fins lucrativos, inclusive para as entidades de assistência social, como é o caso das Santas Casas de Misericórdia.

Na Solução de Consulta nº 22, da 1º Região Fiscal, de 2006, a RFB voltando-se a manifestar sobre o assunto, considera como desvio de finalidade, “*a prática de atividades de natureza econômica ou a participação societária em pessoa jurídica que atue com fins econômicos por parte de pessoa jurídica imune ao imposto de renda*”, e que essa prática implica perda do benefício fiscal.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 22 de 01 de março de 2006

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: Imunidade. Instituição de Educação e Assistência Social. Exercício de Atividade Econômica. Participação Societária em Empresa Comercial. Desvio de Finalidade. A prática de atividades de natureza econômica ou a participação societária em pessoa jurídica que atue com fins econômicos por parte de pessoa jurídica imune ao imposto de renda implica perda do benefício fiscal. (BRASIL, 2006).

Nesta Solução de Consulta, apresentada acima, a RFB é categórica em relação à prática de atividades de natureza econômica ou a participação societária em pessoa jurídica que atue com fins econômicos por parte de pessoa jurídica imune ao IRPJ, dizendo que a perda do benefício é iminente.

Os autores Higuchi, H., Higuchi, F. H. e Higuchi, C. H. (2009), discordam desta decisão da RFB, e dizem que ela não tem base legal, porque a participação societária em pessoa jurídica com fins econômicos nem sempre é desvio de finalidade, mas pode ser a única fonte de receitas para a prática de assistência social.

Respondendo a um questionamento de uma instituição de assistência social, imune a impostos, em relação às receitas auferidas de alugueis por essa entidade, a RFB se manifestou através da Solução de Consulta nº 217, de 2006, da 9ª Região Fiscal, apresentada a seguir, que

compreende os Estados do Paraná e Santa Catarina, no sentido da não tributação, considerando-as como “rendimento não tributável”.

A Solução de Consulta diz que a receita auferida por instituição de assistência social, oriunda de aluguel de imóvel, não será tributada pelo IRPJ, em face da imunidade que gozam essas entidades, uma vez que esse rendimento relaciona-se com suas finalidades essenciais, não caracterizando ato de natureza econômico-financeira, e desde que a renda assim auferida seja integralmente aplicada nas atividades fins (grifo do pesquisador).

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 217 de 10 de julho de 2006

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: A receita auferida por instituições de assistência social, oriunda de aluguel de imóvel, não será tributada pelo Imposto de Renda, em face da imunidade que gozam essas entidades, uma vez que esse rendimento relaciona-se com suas finalidades essenciais, não caracterizando ato de natureza econômico-financeira, e desde que a renda assim auferida seja integralmente aplicada nas suas atividades fins. (BRASIL, 2006).

Conforme a Solução de Consulta nº 217, de 2006, acima, o fisco se posicionou no sentido de que as receitas de aluguel de imóvel auferidas (obtidas) por instituições de assistência social não são tributadas pelo IRPJ, porque estão relacionadas com suas finalidades essenciais e não caracterizam ato de natureza econômico-financeira. A condição é que elas sejam integralmente aplicadas na atividade fim dessas organizações.

Ainda segundo Higuchi, H., Higuchi, F. H. e Higuchi, C. H. (2009, p. 484):

É bastante comum as entidades imunes tais como templos e instituições de assistência social terem imóveis locados que produzem receitas de aluguéis. O parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição dispõe que as imunidades expressas no inciso IV, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas. (HIGUCHI, H; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H, 2009, p. 484).

Em sentido contrário ao da Solução de Consulta nº 217, de 2006, acima, a RFB se manifestou em relação aos templos religiosos (organização imune a impostos), lastreada da mesma fundamentação legal inerente às entidades beneficentes de assistência social. Foi por meio da Decisão nº 53, de 5 de 2000, apresentada a seguir. Nessa Decisão, o fisco entende que a imunidade não se estende às rendas provenientes de aluguel obtidas por esses templos, ainda que os rendimentos obtidos revertam em benefício do culto.

Observa-se arbitrariedade de posicionamento do fisco em relação às duas entidades: as de caráter assistencial gozam do benefício da não tributação das receitas de aluguel, enquanto que a entidade religiosa é tributada, mesmo que estes recursos revertam em benefício do culto.

DECISÃO Nº 53 de 05 de setembro de 2000

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: TEMPLOS - IMUNIDADE. A imunidade não se estende às rendas provenientes de aluguel, ainda que os rendimentos obtidos revertam em benefício do culto. (BRASIL, 2000).

A Solução de Consulta nº 53, de 2000, acima, trata sobre as “Normas Gerais de Direito Tributário”. Para os templos a imunidade não se estende às rendas provenientes de aluguel, ainda que os rendimentos obtidos revertam em benefício do culto. Para as entidades beneficentes de assistência social, conforme Solução de Consulta nº 217, de 2006, as receitas oriundas de aluguel de imóvel, são será tributada, em face da imunidade que gozam essas instituições.

Por que o fisco faz interpretações diferentes em relação à mesma fonte de recursos?

O fisco entende que na primeira entidade as receitas de aluguéis não se relacionam com a atividade fim, e na segunda, se relacionam. Na primeira, as receitas caracterizam ato de natureza econômico-financeira, e na segunda, não. Assim, restam as seguintes dúvidas:

1. Qual é a razão da arbitrariedade do fisco?
2. As receitas de aluguéis constituem ou não atividade de natureza econômica das entidades sem fins lucrativos?

Na hierarquia tributária, uma Solução de Consulta, apesar de ser específica a quem fez o questionamento ao ente tributário, não pode mudar a opinião expressa em uma “Decisão” do próprio ente administrativo tributário, embora esta última seja anterior à solução expedida. Assim, entende-se que outra decisão ou a alteração da lei se faz necessária nesse caso.

Higuchi, H., Higuchi, F. H. e Higuchi, C. H. (2009), entendem que, apesar da “Decisão” referir-se a templo religioso, ela é aplicável para as instituições de assistência social, instituições de educação, partidos políticos e sindicatos de trabalhadores, porque tem como fundamento o mesmo dispositivo constitucional, ou seja, o parágrafo 4º do artigo 150 da CF/88. Porém, a decisão do fisco não tem, segundo o autor, amparo constitucional.

Os autores (2009) justificam seu entendimento favorável a aplicação dos benefícios a outras entidades imunes, como é o caso da Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo, que tem inúmeros imóveis recebidos em doação, que estão alugados e geram recursos de aluguéis para esta entidade.

Ainda segundo os autores (2009, p. 484):

Se não fossem as receitas de aluguéis, certamente a sua assistência social aos carentes seria menos abrangente. Com isso, as receitas de aluguéis são rendas relacionadas com as finalidades essenciais das entidades, na forma do parágrafo 4º do artigo 150 da CF/88. (Higuchi, H.; Higuchi, F. H.; Higuchi, C. H, 2009, p. 484).

Outra justificativa dos autores (2009) para a manutenção do benefício fiscal é a situação de inúmeras pessoas físicas que não tem herdeiros e deixam testamento para que imóveis e ações de companhias de capital aberto passem para as Santas Casas após a morte, possibilitando a estas a geração de recursos próprios provenientes dos aluguéis. Como exemplo, segundo os autores (2009), cita-se novamente a Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo, que mantém os serviços de assistência social com rendimentos de aluguéis e dividendos recebidos.

Quanto aos rendimentos obtidos por meio de aplicações financeiras, a RFB os tributa, pois entende que eles não estão abrangidos pela imunidade. Tal entendimento se manifesta na interpretação do parágrafo 4º do artigo 150 da CF/88 (BRASIL, 1988), o qual dispõe que os benefícios da imunidade compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Os autores (2009) mais uma vez não concordam com a RFB. Para eles o entendimento do fisco decorre de puro fiscalismo. Para os autores (2009) os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa estão intimamente relacionados com as finalidades essenciais das entidades imunes a impostos.

Segundo os autores (2009), nos períodos de grandes variações decorrentes de desvalorização da moeda em função de processo inflacionário, a parcela maior do rendimento financeiro nada mais é do que a atualização do principal. A entidade que deixa de aplicar as sobras de Caixa está descapitalizando o seu patrimônio.

O que se depreende disso, é que para os autores (2009), o entendimento da RFB é equivocado ou puro fiscalismo, pois estendem também o mesmo pensamento em relação aos rendimentos de aluguéis de imóveis mantidos pelas instituições de assistência social, tais como asilos e Santas Casas de Misericórdia.

Em relação ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) dos imóveis, o fisco municipal procura cobrá-lo, entendendo que os mesmos não estão relacionados com as atividades das instituições. Os autores (2009) discordam do entendimento da prefeitura, alegando que ela tem imunidade tributária garantida pela CF/88 (BRASIL, 1988).

Szazi (2006, p. 72) concorda com os autores (2009), e diz que: “as entidades de educação ou de assistência social estão imunes ao IPTU incidente sobre os imóveis essenciais ao desenvolvimento de suas atividades”.

Porém, ainda segundo Szazi (2006), para gozar do benefício, o imóvel deve estar sendo efetivamente utilizado no desenvolvimento das atividades sociais.

A cobrança das demais taxas de serviços públicos prestados pela municipalidade, mesmo mediante carnê, é devida por estas instituições, pois não são alcançadas pela imunidade tributária.

Quanto ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), que é cobrado pelos municípios mediante a contraprestação de serviços desse erário público, também não alcançam as entidades de educação e de assistência social, pois a CF/88 (BRASIL, 1988), garante a imunidade a impostos, desde que estas entidades atendam os requisitos do artigo 14 do CTN (BRASIL, 1966).

#### 2.4.3 TRIBUTAÇÃO NO SETOR DE SAÚDE

Em relação ao setor da saúde, objeto deste estudo, constata-se um crescimento quanto ao volume de investimentos efetuados pelo Governo no setor. É o que se apresenta nas tabelas 4 e 5, reproduzidas na pág. 64, citadas anteriormente.

Estas tabelas apresentam os gastos com saúde realizado nos anos de 2003 e 2004, relativos à despesa total e o valor *per capita*, relativo a elas, efetuados pela União, Estados e Municípios, conforme dados divulgados pela CNM (2006).

A tabela 2, reproduzida na pág. 37, apresenta a carga tributária incidente sobre os produtos da área de saúde, no ano de 2009.

A tabela 8, a seguir, apresenta o montante em reais, relativo à arrecadação tributária federal, estadual e municipal, no setor de saúde, no período de 2003 a 2009.

**TABELA 8 – Arrecadação tributária nacional na saúde, na esfera Federal, Estadual e Municipal, no período de 2003 a 2009.**

<b>ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL NA SAÚDE</b> (em R\$ bilhões)							
<b>BRASIL</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
	7.625	9.042	10.474	11.783	13.633	15.788	17.453
<b>ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL NA SAÚDE</b> (em R\$ bilhões)							
<b>BRASIL</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
	4.749	5.424	5.443	5.829	6.849	7.931	8.768
<b>ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL NA SAÚDE</b> (em R\$ bilhões)							
<b>BRASIL</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
	1.929	2.041	2.298	2.654	3.285	3.804	4.205
<b>TOTAL</b>	<b>14.303</b>	<b>16.507</b>	<b>18.215</b>	<b>20.266</b>	<b>23.767</b>	<b>27.523</b>	<b>30.426</b>
<b>CRESCIMENTO NOMINAL</b>		<b>15,41%</b>	<b>10,35%</b>	<b>11,26%</b>	<b>17,28%</b>	<b>15,80%</b>	<b>10,35%</b>
<b>CRESCIMENTO REAL</b>		<b>7,26%</b>	<b>4,41%</b>	<b>7,87%</b>	<b>11,85%</b>	<b>9,35%</b>	<b>4,14%</b>

Fonte: IBPT (2010).

A tabela 8, acima, demonstra que durante o período de 2003 a 2009, o setor de saúde proporcionou ao governo federal, estadual e municipal, um aumento nominal de arrecadação de 80,45% e aumento real de arrecadação de 44,88%.

De acordo com os valores arrecadados nas três esferas governamentais, verifica-se que em todos os anos do período enunciado, houve um crescimento real da arrecadação tributária, na ordem de 7,26% no ano de 2004, 4,41% em 2005, 7,87% em 2006, 11,85% em 2007, 9,35% em 2008 e 4,14% em 2009.

Conforme o IBPT (2010), entidade responsável pelos dados apresentados na tabela 8, acima, em relação aos tributos arrecadados no setor da saúde, no período de 2003 a 2009, os principais tributos, em termos de arrecadação, foram o ICMS, com R\$ 44,9 bilhões, a CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA patronal que arrecadou R\$ 20,2 bilhões, a COFINS com R\$ 18,1 bilhões e o IRPJ que arrecadou, no período de 2003 a 2009, a importância de R\$ 12,3 bilhões. O PIS/PASEP arrecadou R\$ 6,2 bilhões e a CSLL R\$ 4,7 bilhões.

A tabela 9, a seguir, apresenta a arrecadação tributária na saúde, por tipo de tributo, no período de 2005 a 2009, divulgada pelo IBPT (2010).

**TABELA 9 – Arrecadação tributária nacional na saúde, por tipo de tributo, no período de 2005 a 2009.**

ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA NA ÁREA DA SAÚDE (em R\$ bilhões)							
GOVERNO	TRIBUTOS	2005	2006	2007	2008	2009	TOTAL
<b>FEDERAL</b>	<b>PREVIDÊNCIA</b>	5.417	6.077	7.059	8.129	9.027	35.709
	<b>CSLL</b>	784	924	1.071	1.081	1.307	5.167
	<b>IRPJ</b>	1.544	1.875	2.167	2.038	2.572	10.196
	<b>COFINS</b>	2.167	2.300	2.640	3.611	3.611	14.329
	<b>PIS/PASEP</b>	562	608	696	929	936	3.731
	<b>TOTAL</b>	<b>10.474</b>	<b>11.784</b>	<b>13.633</b>	<b>15.788</b>	<b>17.453</b>	<b>69.132</b>
<b>ESTADUAL</b>	<b>ICMS</b>	5.443	5.829	6.849	7.931	8.768	34.820
	<b>TOTAL</b>	<b>5.443</b>	<b>5.829</b>	<b>6.849</b>	<b>7.931</b>	<b>8.768</b>	<b>34.820</b>
<b>MUNICIPAL</b>	<b>ISS</b>	2.298	2.653	3.285	3.804	4.205	16.245
	<b>TOAL</b>	<b>2.298</b>	<b>2.653</b>	<b>3.285</b>	<b>3.804</b>	<b>4.205</b>	<b>16.245</b>
<b>TOTAL GERAL</b>		<b>18.215</b>	<b>20.266</b>	<b>23.767</b>	<b>27.523</b>	<b>30.426</b>	<b>120.197</b>

Fonte: IBPT (2010).

Conforme a tabela 9, acima, o montante arrecadado pela RFB, no período de 2005 a 2009, monta R\$ 69,2 bilhões, representando 57,55% do total arrecadado pelos três entes federativos, que corresponde aos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e o INSS patronal.

Os Estados arrecadaram neste período R\$ 34,8 bilhões, representando 28,95%, que corresponde ao ICMS. Os Municípios arrecadaram o correspondente a R\$ 16,2 bilhões, ou 13,50% do total, representado pelo ISS.

A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA patronal é o tributo com a maior arrecadação federal, seguido da COFINS, IRPJ, PIS/PASEP e CSLL. Na esfera estadual o ICMS e aos municípios o ISS.

Os serviços podem ser prestados por empresas públicas ou, em regime de concessão, por empresas privadas, devendo ser considerados essenciais, tendo em vista a necessidade imperiosa desse por parte da população, além da importância para a saúde de toda a sociedade e para o meio ambiente.

A tabela 10, a seguir, apresenta o montante da arrecadação tributária das empresas privadas de saúde, das entidades filantrópicas e do setor público de saúde, no período de 2004 a 2008.

**TABELA 10 – Arrecadação tributária nacional na saúde, por setor, no período de 2004 a 2008.**

ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA - EMPRESAS PRIVADAS DE SAÚDE (em R\$ bilhões)						
BRASIL	2004	2005	2006	2007	2008	% DO TOTAL
	15.744	17.374	19.329	22.678	26.273	95,41%
ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA - ENTIDADE FILANTRÓPICAS (em R\$ bilhões)						
BRASIL	2004	2005	2006	2007	2008	% DO TOTAL
	111	122	136	150	163	0,64%
ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA - SETOR PÚBLICO DE SAÚDE (em R\$ bilhões)						
BRASIL	2004	2005	2006	2007	2008	% DO TOTAL
	652	719	801	939	1.087	3,95%
TOTAL	16.507	18.215	20.266	23.767	27.523	100,00%

Fonte: IBPT (2010).

A tabela 10, acima, apresenta o setor privado de saúde contribuindo aos cofres públicos com o correspondente a 95,41% da arrecadação tributária. O setor público de saúde surge em segundo, e as entidades de filantropia em terceiro lugar.

Esta tabela mostra que a arrecadação tributária no setor de saúde cresceu no período de 2004 a 2008, e continua mantendo a tendência de crescimento, justificando, com isso, a alta carga tributária para esse setor, apresentada na tabela 2, reproduzida na pág. 37.

#### 2.4.4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

As entidades sem fins lucrativos podem gozar de benefícios tributários nas três esferas governamentais, a federal, a estadual e a municipal, mas para isso precisam cumprir com algumas exigências, que serão enunciadas no decorrer do estudo.

#### *2.4.4.1 Definição de imunidade*

A imunidade é concedida pela CF/88 (BRASIL, 1988). Borges (2007, p. 217) define a imunidade como sendo: “uma limitação constitucional ao poder de tributar”. Mais precisamente, segundo o autor (2007, p. 217): “a eficácia específica do preceito imunitário consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos”.

A imunidade está prevista no artigo 150 da CF/88 (BRASIL, 1988). O inciso VI, letra “a”, deste artigo, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de instituírem impostos sobre o patrimônio, 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, atendidos os requisitos da lei.

Segundo Paes (2004, p. 490):

O preceito constitucional da imunidade protege determinadas entidades e instituições do alcance do poder de tributar que detém o Estado. E o faz para resguardar da incidência dos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços de instituições que, no campo social e cívico, complementam ou até substituem a ação do próprio Estado. (PAES, 2004, p. 490).

Entende-se, portanto, que a “imunidade tributária” só pode ser reconhecida pela CF/88, diferentemente das “isenções tributárias”, que só podem ser concedidas mediante Lei específica editada pelo respectivo ente tributário.

#### *2.4.4.2 Reconhecimento da imunidade*

As imunidades tributárias são admitidas no Brasil. A situação permite que a União tribute a renda, mas não pode incidir tributo sobre os partidos políticos, por exemplo. Os produtos industrializados podem ser tributados, porém, o papel utilizado, não. É entendida como uma forma qualificada ou especial de não incidência na qual a limitação ao poder de tributar é prevista pela CF/88 (BRASIL, 1988).

Oliveira, G. P. (2005, p. 72), conceitua a imunidade tributária como sendo: “um instrumento de natureza constitucional, representando restrição ao exercício do poder impositivo do Estado”. Portanto, entende-se que em relação a certas pessoas e determinados

patrimônios, renda ou serviços, a União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, não podem instituir impostos, contrariando ao previsto na CF/88 (BRASIL, 1988).

Para Machado (1997, p. 154): “a imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência da regra jurídica de tributação, o que é imune não pode ser tributado; a imunidade impede que a lei defina como hipótese tributária aquilo que é imune”. É, portanto, segundo o autor (1997), a limitação da competência.

A imunidade tributária deve ser reconhecida administrativamente mediante a comprovação das condições legais previstas no artigo 14 do CTN (BRASIL, 1966), e requerida junto ao ente administrativo tributário, que tem a competência para concessão da mesma.

Borges (2007, p. 217), diz que: “ao estabelecer imunidades, a Carta Magna delimita a competência tributária de cada uma das entidades da federação brasileira.”. Entende-se que o autor refere-se à CF/88 (BRASIL, 1988).

Diante da definição de imunidade, é necessário ressaltar a distinção entre esta e isenção. A imunidade decorre de uma determinação constitucional, portanto, de caráter superior, nela não pode ingressar qualquer norma de cunho impositivo-tributário. Assim, entende-se que não se confunde imunidade com isenção.

A imunidade é constitucional, enquanto que a isenção, ocorre mediante uma lei que a especifique, delineando todas as condições para sua concessão, logo possuindo caráter infraconstitucional.

Parte da doutrina considera a isenção como dispensa legal do tributo. Outra parte entende que a isenção é uma forma de exclusão de certa parcela das hipóteses de incidência tributária.

Segundo Oliveira G. P. (2005, p. 73): “na isenção, não se impede a instituição de tributo sobre os fatos previstos na norma isentiva”.

O CTN (BRASIL, 1966), segundo alguns autores, é reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como lei complementar no sentido “material”, dispondo no seu artigo 14, exaustivamente, isto é, em *numerus clausus*, os requisitos a serem atendidos para o direito ao gozo da imunidade tributária.

O artigo 14 do CTN (BRASIL, 1966), dispondo sobre os requisitos para o gozo da imunidade tributária, é apresentado a seguir:

Art. 14. O disposto na alínea “e” do inciso IV do art. 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 qualquer título;

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. (BRASIL, 1966).

Entende-se que, a não cobrança de imposto pelo fisco (federal, estadual ou municipal), previsto no inciso IV, do artigo 9º, do CTN (BRASIL, 1966), não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

Portanto, diante do exposto, entende-se que essas entidades estão obrigadas, desde que exigidas em lei, na qualidade de tomadoras de serviços, à retenção na fonte de impostos e na entrega de obrigações acessórias tributárias por conta de terceiros, como por exemplo, a entrega de Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) e dos comprovantes de rendimentos por retenção na fonte. É importante observar que a penalidade pela falta de cumprimento dessas obrigações e do disposto no artigo 14 do CTN (BRASIL, 1966), poderá acarretar a suspensão da aplicação do benefício tributário.

A RFB considera como entidades sem fins lucrativos, para fins de gozo da imunidade tributária, o disposto no § 2º do artigo 170, do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. (BRASIL, 1999). Esse artigo recepciona o § 2º, do artigo 12, da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997) e o artigo 10, da Lei nº 9.718, de 1998 (BRASIL, 1998).

Segundo o § 2º do artigo 170, do RIR/99 (BRASIL, 1999), considera-se como entidades sem fins lucrativos, as que não apresentem *superávit* em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Portanto, entende-se que para serem consideradas como entidades sem fins lucrativos, essas não devem apresentar *superávit* em suas contas em determinado exercício, mas caso

apresentem deve destiná-lo à manutenção e ao desenvolvimento de seus objetivos sociais previstos no estatuto de cada instituição.

As imunidades e isenções das entidades sem fins lucrativos são tratadas pela RFB no Capítulo III, dos artigos 167 e 168 do RIR/99 (BRASIL, 1999).

O art.167 do RIR/99 (BRASIL, 1999), enuncia o seguinte.

Art. 167. As imunidades, isenções e não incidências de que trata este Capítulo não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste Decreto, especialmente as relativas à retenção e recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações (Lei nº 4.506, de 1964, art. 33).

Parágrafo único. A imunidade, isenção ou não incidência concedida às pessoas jurídicas não aproveita aos que delas percebam rendimentos sob qualquer título e forma. (BRASIL, 1999).

Entende-se que o artigo 167 do RIR/99 (BRASIL, 1999), corrobora com o disposto no inciso IV, do artigo 14 do CTN (BRASIL, 1966), o que não poderia ser diferente, pois caso contrário, sobrepor-se-ia a um princípio constitucional.

Quanto à imunidade, os artigos 168 a 170, do RIR/99 (BRASIL, 1999), fazem algumas exigências para determinadas instituições. Os quadros 13 e 14, a seguir, apresentam quais são essas exigências no cumprimento e para a manutenção dos benefícios fiscais pertinentes.

O artigo 168, do RIR/99 (BRASIL, 1999), dispõe sobre as imunidades dos templos de qualquer culto, previsto pelo artigo 150, inciso VI alínea “b”, da CF/88 (BRASIL, 1988). O artigo 169 do RIR/99 (BRASIL, 1999), dispõe sobre a imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, e entidades sindicais dos trabalhadores, sem fins lucrativos.

Os incisos I a II, do artigo 169 do RIR/99 (BRASIL, 1999), enunciam os requisitos necessários para o gozo da imunidade tributária, a saber:

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

II - apliquem seus recursos integralmente no País, na manutenção de seus objetivos institucionais;

III - mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. (BRASIL, 1999).

Na falta de cumprimento dos requisitos enunciados pelos incisos I a III, do artigo 169 do RIR/99 (BRASIL, 1999), anteriormente reproduzidos, a autoridade competente poderá suspender o benefício fiscal, na forma prevista no art. 172 do RIR/99 (BRASIL, 1999).

O quadro 13, a seguir, dispõe sobre as exigências previstas para as seguintes entidades: templos de qualquer culto, partidos políticos, fundações e entidades sindicais dos trabalhadores, sem fins lucrativos, e as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

São apresentados também neste quadro os requisitos necessários para a obtenção e a manutenção dos benefícios fiscais pertinentes a cada uma delas, e a respectiva fundamentação (base legal), que dá amparo jurídico às informações.

Instituições	Requisitos necessários	Base legal
Templos de Qualquer Culto	A imunidade é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais da entidade.	Art. 150, inciso VI, alínea “b”, da CF/88; e art. 168 do RIR/1999
Partidos Políticos, inclusive suas fundações e as entidades sindicais dos trabalhadores, sem fins lucrativos.	1. A imunidade é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais da entidade. 2. Outros requisitos: 2.1. Não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no resultado. 2.2. Apliquem seus recursos integralmente no País, na manutenção de seus objetivos institucionais. 2.3. Mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.	Art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88; e art. 169 do RIR/1999
Instituições de Educação e de Assistência Social, sem fins lucrativos	1. A imunidade é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais da entidade. 2. Outros requisitos: 2.1. Prestar serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. 2.2. Demais requisitos para gozo da imunidade tributária estão enunciados no quadro 11.	Art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88; Art. 12, da Lei nº 9.532/1997 Art. 170, do RIR/1999;

**QUADRO 13 – Requisitos para gozo da imunidade tributária.**

Fonte: Do autor.

Os requisitos enunciados no quadro 13, acima, são necessários para que uma instituição sem fim lucrativo goze do benefício fiscal da imunidade.

Para os templos de qualquer culto, o artigo 168 do RIR/99 (BRASIL, 1999), dispõe que a imunidade é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais da

entidade. O mesmo entendimento se aplica aos partidos políticos e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

O artigo 169 do RIR/99 (BRASIL, 1999), dispõe que os partidos políticos não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou participação no resultado, nem aplicar seus recursos integralmente no País, na manutenção de seus objetivos institucionais. É necessário também, que tenham escrituração contábil de suas receitas e despesas, em livros revestidos de formalidades (intrínsecas e extrínsecas) capazes de assegurar a exatidão dos fatos escriturados.

O artigo 170 do RIR/99 (BRASIL, 1999), dispõe que as instituições de educação e de assistência social devem prestar serviços relacionados ao previsto nos seus estatutos e colocá-los à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem o objetivo de lucro.

O artigo 171, do RIR/99 (BRASIL, 1999), dispõe que a imunidade prevista nos artigos 168 a 170, é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas, conforme previsto parágrafo 4º, do artigo 150, da CF/88 (BRASIL, 1988).

O parágrafo 1º, do artigo 12, da Lei nº 9.532/1997 (BRASIL, 1997), dispõe que não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capitais auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável pelas instituições de educação ou de assistência social referidas no artigo 170 do RIR/99 (BRASIL, 1999).

Os incisos do parágrafo 3º, do artigo 168 do RIR/99 (BRASIL, 1999), combinado pelo parágrafo 2º, do artigo 12, da Lei nº 9.532/1997 (BRASIL, 1997), enumeram os requisitos necessários para o gozo dos benefícios fiscais, pelas entidades sem fins lucrativos.

As entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, não devem remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados à organização. Essas entidades devem aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento do seu objeto social, além de manterem escrituração contábil e manterem a guarda de documentos por um prazo mínimo de cinco anos.

Deverão também cumprir com as obrigações acessórias como a entrega da DIPJ, DIRF, DCTF, DICON e demais obrigações. Devem também, reter e recolher os tributos na fonte relativos a serviços prestados à instituição por terceiros, e assegurar a destinação de seu

patrimônio a outra instituição ou a órgão público, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento das suas atividades.

O quadro 14, a seguir, apresenta esses e outros requisitos necessários para o gozo da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, enunciados pelos incisos do parágrafo 3º, do artigo 168 do RIR/99 (BRASIL, 1999).

<b>Instituições de Educação e de Assistência Social, sem fins lucrativos (§ 3º, art. 168, RIR/99 e § 2º, art. 12, da Lei nº 9.532/1997).</b>	<b>Requisitos necessários</b>
Inciso I	Não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
Inciso II	Aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
Inciso III	Manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
Inciso IV	Conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
Inciso V	Apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
Inciso VI	Recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
Inciso VII	Assegurar a destinação de seu patrimônio à outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
Inciso VIII	Outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

**QUADRO 14 – Requisitos exigidos pelo fisco para gozo da imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social, sem fins lucrativos.**

Fonte: Do autor.

Conforme apresentado no quadro 14, acima, para que as entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, possam gozar de benefícios fiscais relativos à imunidade tributária, perante os tributos administrados pela RFB, deverão cumprir com todos os requisitos exigidos pelo artigo 168 do RIR/99 (BRASIL, 1999).

A RFB entende que a imunidade é restrita aos resultados relacionados com as finalidades essenciais destas entidades, conforme dispõe o artigo 171, do RIR/99 (BRASIL, 1999), e parágrafo 4º, do artigo 150, da CF/88 (BRASIL, 1988).

Assim, de acordo com esse entendimento, as receitas próprias previstas no objeto social de cada entidade e necessárias para o cumprimento da sua atividade operacional, que é de fim social, não estão sujeitas à tributação. Portanto, entende-se que somente as receitas não-próprias (alheias ao objeto), sim, estão sujeitas à tributação.

Os entendimentos manifestados pela RFB estão dispostos na pesquisa, por meio de Soluções de Consulta e Decisões, como por exemplo, a Decisão nº 53, de 2000, e as Soluções de Consulta nº 22 e 217, de 2006, apresentadas anteriormente, dentre outras.

Partindo dos pronunciamentos da RFB, entende-se que os rendimentos e ganhos de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, pelas instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, não são receitas próprias da entidade e, portanto, são tributáveis. É o que se depreende do parágrafo primeiro, do artigo 12, da Lei nº 9.532/1997 (BRASIL, 1997), recepcionado pelo parágrafo primeiro, do artigo 171, do RIR/99 (BRASIL, 1999).

Higuchi, H.; Higuchi, F. H. e Higuchi, C. H. (2009) são contrários ao posicionamento da RFB, e defendem que estas receitas são imunes e, portanto, sendo contempladas pelo benefício fiscal, não devem ser tributadas.

#### *2.4.4.3 Suspensão da imunidade*

Os benefícios fiscais das instituições de educação e de assistência social podem ser suspensos pela RFB caso haja inobservância das condições fixadas em lei para o gozo do benefício fiscal. As condições estão fixadas no artigo 14 do CTN e no artigo 12 da Lei nº 9.532 de 1997 (BRASIL, 1997). Os procedimentos de fiscalização para suspensão desses benefícios estão dispostos no artigo 32 da Lei nº 9.430 de 1996 (BRASIL, 1996) e artigo 14 da Lei nº 9.532 de 1997 (BRASIL, 1997).

No entender de Higuchi, H., Higuchi, F. H. e Higuchi, C. H. (2009), a autoridade competente para suspender a imunidade das instituições de assistência social é o Delegado da

Receita Federal (Acórdão CSR/01-0.200/1981). A legislação que rege a matéria não contempla cassação da imunidade pela auditoria fiscal.

A suspensão se dará por meio de notificação fiscal, sendo, portanto, *de ofício* e expedida pela fiscalização tributária, a qual relatará os fatos que determinaram a suspensão do benefício, indicando, inclusive, a data da ocorrência da infração. A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

A entidade sem fins lucrativos poderá recorrer da decisão. Para isso, no prazo de 30 dias da ciência da notificação, deverá apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

O Delegado ou Inspetor da RFB decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o Ato Declaratório suspensivo do benefício tributário, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

Efetivada a suspensão da imunidade a entidade sem fins lucrativos interessada poderá, no prazo de 30 dias da ciência, apresentar impugnação ao Ato Declaratório, a qual será objeto de decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente. Essa impugnação obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal, previsto no Decreto nº 70.235, de de 1972 (BRASIL, 1972).

O artigo 173, do RIR/99 (BRASIL, 1999), dispõe:

Art. 173. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade relativamente aos anos-calendário em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais. (BRASIL, 1999).

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

Também é estendido aos pagamentos em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica associada à entidade sem fins lucrativos por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis (não permitidas pelo fisco) na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

#### 2.4.5 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Há diferença entre isenção e imunidade tributária, embora ambas constituam em renúncia fiscal. A imunidade é concedida pela CF/88 (BRASIL, 1988), enquanto que a isenção, por Lei Ordinária ou Complementar específica de cada ente governamental (federal, estadual ou municipal). Elas estão dispostas no artigo 150 da CF/88 (BRASIL, 1988) e nos artigos 176 e seguintes, do CTN (BRASIL, 1966).

A figura da isenção pode ser definida como a dispensa do pagamento do tributo devido em razão de expressa disposição da lei nesse sentido. Para Nogueira, R. B. (1964, p. 183): “só se pode isentar o que esteja *a priori* tributado”. Portanto, entende-se que, em princípio, somente pode isentar o legislador que tenha competência para criar o tributo, pois a isenção é uma dispensa da obrigação de pagar.

A RFB, por meio da Decisão nº 14, de 2000, apresentada a seguir, manifestou entendimento no sentido de beneficiar com isenção ou imunidade, as entidades sem fins lucrativos do pagamento de tributos e contribuições.

DECISÃO Nº 14 de 21 de fevereiro de 2000

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: ENTIDADES ISENTAS. Entidades constituídas para fins não lucrativos, mas que venham a exercer atividades econômicas ou comerciais, não se caracterizam como isentas ou imunes de tributos e contribuições. (BRASIL, 2000).

O posicionamento da RFB, apresentada na Decisão nº 14, de 2000, acima, é no sentido de beneficiar somente as entidades sem fins lucrativos que exerçam atividades estatutárias para as quais foram constituídas. Assim, se essas entidades vierem a exercer atividades econômicas ou comerciais, não se caracterizam como isentas ou imunes de tributos e contribuições, e pagarão os encargos tributários como as demais entidades de fins lucrativos.

Segundo Paes (2004, p. 504): “as isenções devem decorrer sempre de lei específica do ente tributante competente para instituir o tributo que se deseja isentar, isso em decorrência do princípio da legalidade tributária”.

Rosa Junior (1997, p. 618) concorda com Paes (2004), e afirma que: “a obrigação da isenção decorrer sempre de lei é um corolário natural do princípio da igualdade tributária, pelo qual o tributo só pode ser instituído, extinto, majorado ou reduzido por lei, salvo as exceções constantes da Constituição”.

Borges (1980, p. 129), conceituou as isenções tributárias como: “um modo normal e típico de extinção da obrigação tributária, que satisfaz o crédito do ente tributante”. Sabbag (2006, p. 146), diz que: “a isenção é a dispensa legalmente qualificada, estando no campo da incidência tributária”.

Souza (2004, p. 265), conceitua as isenções da seguinte forma:

[...] isenção é um favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido.

[...] na isenção, o tributo é devido, por que existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido. (SOUZA, 2004, p. 265).

Para Cassone (2003, p. 135): “a isenção tributária é uma dispensa legal do pagamento de determinado tributo, concedida em face do relevante interesse social ou econômico nacional, regional ou setorial”. Segundo, Martins, I. G. S. (2006, p. 151), “nas isenções tributárias, a lei dispensa somente o pagamento do tributo, o crédito tributário continua existindo”.

A isenção é definida por Borges (2007, p. 156) como: “uma auto-limitação legislativa da área de competência a ser preenchida pelas leis tributárias”. Ainda segundo o autor (2007, p. 156): “a isenção de tributos locais por lei federal ou, mais propriamente, por lei de caráter nacional editada pela União constitui não uma auto-limitação, mas uma limitação heterônoma ao poder de tributar.”

Portanto, entende-se que é expressa a competência dos entes tributários para, mediante lei complementar e no interesse social ou econômico nacional relevante, conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais, como dispõe o artigo 20, parágrafo 2º da CF/88.

#### *2.4.5.1 Reconhecimento da isenção*

As isenções podem ser concedidas a título oneroso ou gratuito. Podem ter prazo de duração determinado ou indeterminado. Todavia, se concedida com prazo determinado para sua duração, não poderá a isenção ser revogada antes do termo final, pois, segundo Machado (1997, p. 155): “incorpora-se ao patrimônio do contribuinte”.

Segundo Paes (2004, p. 506), as isenções podem, ainda: “abranger todo o território do ente tributante ou prevalecer apenas em áreas determinadas, pelo que seriam classificáveis segundo a área de abrangência”.

Enquanto a isenção tributária decorre de lei específica do ente federativo ou município que possui a competência legislativa, - restando excluído o crédito tributário, por razões de política tributária -, a imunidade tributária decorre da própria Lei Maior, não se podendo cogitar em fato gerador do tributo, cuja ocorrência é impedida por norma limitadora do poder de tributar do Estado, verificando-se verdadeira troca, em que o Estado abre mão de receitas tributárias para que determinada pessoa preste serviços que a ele caberiam. (PAES, 2004, p. 506).

E, por fim, quanto aos tributos alcançados, as isenções podem incidir sobre vários ou apenas um tributo específico.

No âmbito federal, a isenção está prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), que outorga o benefício às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e às associações civis que prestem serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a quem se destinam, sem fins lucrativos.

A isenção concedida pela Lei é restrita ao IRPJ e a CSLL, à exceção do imposto de renda sobre rendimentos e ganhos de capitais auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou variável, como determina a Lei nº 9.249, de 1995 (BRASIL, 1995).

O tratamento e as disposições gerais para obtenção e manutenção da isenção tributária, estão disciplinados no Capítulo III, Sessão IV, do artigo 174 do RIR/99 (BRASIL, 1999), e nos artigos 15 e 18, da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), apresentados no quadro 15, a seguir.

<b>Entidades beneficiadas pela isenção tributária</b>	<b>Requisitos obrigatórios</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Filantrópicas</li> <li>- Recreativas</li> <li>- Culturais</li> <li>- Científicas</li> <li>- Associações Civis</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.</li> <li>2. A isenção é restrita ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ.</li> </ol>

**QUADRO 15 – Entidades beneficiadas pela isenção tributária.**

Fonte: Do autor.

O quadro 15, anterior, apresenta dois requisitos obrigatórios para que as instituições listadas gozem da isenção tributária em relação ao IRPJ.

No primeiro requisito, as entidades devem prestar serviços para as quais foram constituídas e colocar à disposição de grupos de pessoas a que se destinam, sem finalidade lucrativa; no segundo, elas devem atentar que o benefício é restrito ao IRPJ.

Portanto, entende-se que o conceito para o reconhecimento de um benefício tributário das entidades imunes ou isentas são os mesmos. Aplica-se para ambas, o disposto no parágrafo segundo, do artigo 12, da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), e artigo 10, da Lei nº 9.718, de 1998 (BRASIL, 1998), recepcionado pelo parágrafo segundo, do artigo 170 do RIR/99 (BRASIL, 1999).

#### *2.4.5.2 Manutenção da isenção*

As exigências e requisitos para manutenção da isenção tributária destas entidades são as mesmas concernentes às entidades imunes, previstas nos quadros 13 e 14, e disposta no parágrafo 3º, do artigo 15, da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), recepcionado pelos parágrafos 2º e 3º, incisos I a V, do artigo 170 do RIR/99 (BRASIL, 1999).

Para Sains de Bujanda (1966) apud Borges (2007, p. 195), a perda da isenção pode decorrer das seguintes causas:

- 1ª) Desaparecimento das circunstâncias que legitimam o desfrute da isenção;
- 2ª) Caducidade dos prazos concedidos para solicitar a renovação da isenção, quando este requisito for necessário, transcorrido um período de tempo, para prosseguir o desfrute;
- 3ª) Infração dos deveres impostos ao beneficiário, quando a perda da isenção for, nessa hipótese, a sanção legalmente prevista. (BORGES, 2007, p. 195).

Na imunidade não há o nascimento da obrigação tributária, enquanto que na isenção a obrigação nasce, mas há a dispensa do pagamento do tributo. O Estado tem o direito de cobrar o tributo na isenção, mas não exerce esse direito.

Na imunidade o fisco não tem o direito de cobrar o tributo, desde que a entidade sem fins lucrativos satisfaça os requisitos previstos no artigo 14, do CTN (BRASIL, 1966).

O quadro 16, a seguir, apresenta a relação existente entre a imunidade e a isenção tributária.

<b>Imunidade</b>	<b>Isenção</b>
Constituição Federal.	Legislação infraconstitucional.
Não pode ser revogada por Lei.	Pode ser revogada a qualquer momento.
Não há o nascimento da obrigação tributária.	A obrigação tributária nasce, mas há a dispensa do pagamento do tributo.
Não há o direito de cobrar imposto.	Há o direito de cobrar o imposto, só que ele não é exercido.

**QUADRO 16 – Relação imunidade *versus* isenção tributária.**

Fonte: Do autor.

Conforme o quadro 16, acima, a imunidade é concedida pela CF/88 (BRASIL, 1988) e a isenção por lei infraconstitucional. Portanto, entende-se que a imunidade promulgada pela CF/88 (BRASIL, 1988) não pode ser revogada por Lei; a isenção, que foi concedida por Lei, por sua vez, pode ser revogada por outra Lei, a qualquer momento, a critério do ente tributário.

#### 2.4.5.3 Não-incidência

Não confundir isenção com não-incidência. Segundo Borges (2007, p. 183): “nas hipóteses de não-incidência, o tributo não é devido porque não chega a surgir a obrigação tributária”. Procura-se distinguir a imunidade da isenção. Nessa última existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento.

Para Borges (2007, p. 183):

Tal distinção é aceitável de vez que a isenção, contrariamente ao que pretende a quase generalidade da doutrina, configura hipótese de não-incidência legalmente qualificada, como a imunidade configura hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada. (BORGES, 2007, p. 183).

Na visão de Nogueira, R. B. (1964), a não-incidência é conceito correlacionado com o de incidência.

Ocorre incidência da lei tributária quando determinada pessoa ou coisa se encontra dentro do campo coberto pela tributação; dá-se não-incidência diversamente, quando determinada pessoa ou coisa se encontra fora do campo de incidência da regra jurídica de tributação. (NOGUEIRA, R. B., 1964, p. 192-193).

## 2.4.6 BENEFÍCIOS FISCAIS POR ESPÉCIE DE TRIBUTOS

O quadro 17, a seguir, apresenta os requisitos necessários para gozo dos benefícios fiscais, por espécie de tributos administrados pela RFB.

Imunidade	Isenção	Requisitos necessários para gozo dos benefícios fiscais
IRPJ		<p>Imunes a impostos sobre o patrimônio e renda das entidades, e os serviços por elas prestados. Dois requisitos são necessários para a manutenção do benefício tributário:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Devem atender o que determina a Lei; e</li> <li>2. Os serviços devem ser relacionados com as finalidades essenciais da entidade.</li> </ol> <p>FUND: Artigo 150, inciso VI, letra “c” e parágrafo 4º, da CF/88.</p>
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (*)	IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (*)	<p><b>Assistência Social (imune)</b> deve atender aos requisitos do artigo 14 do CTN. Verificar RE nº 243.807-3 /SP, em 15 de fevereiro de 2000, do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF - Imunidade para Imposto de Importação e IPI (JUS BRASIL JURISPRUDÊNCIA, 2008).</p> <p><b>Demais entidades (isentas)</b> os requisitos são: os produtos devem ser industrializados pela instituição e a destinação é exclusiva a uso próprio ou a distribuição gratuita a seus educandos ou assistidos, no cumprimento de suas finalidades.</p> <p>Lei nº 4.502/1964 e Decreto nº 4.544/2002.</p> <p>(*) Os produtos industrializados ora gozam de imunidade ora de isenção específica.</p>
	CSLL	<p>Desde que prestem os serviços para as quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.</p> <p>FUND: Artigo 15, da Lei nº 9.532/1997.</p>
	PIS/PASEP	<p>As instituições são contribuintes deste tributo com base na Folha de Salários do mês, mediante aplicação da alíquota de 1% sobre os rendimentos.</p> <p>As entidades sem fins lucrativos não pagam o PIS/PASEP sobre o faturamento, porque não tem objetivo de lucro.</p> <p>FUND: Lei Complementar nº 7/1970 (PIS), Lei Complementar nº 819/70 (PASEP), Lei nº 9.715/1998 e artigo 13, inciso IV, da Medida Provisória nº 2.158-3520/01.</p>
	COFINS	<p>Atendam às exigências estabelecidas em Lei. Outro motivo da isenção é que as entidades estão incluídas na lista das organizações beneficiadas pelo artigo 15, da Lei nº 9.532/97 (Não têm faturamento).</p> <p>FUND: Artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91. Artigo 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.</p>
	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	<p>Devem realizar atividades de assistência social, seja na definição do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, seja na definição da Lei nº 8.212/1991, isto é, respectivamente, na obtenção do CNAS e do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos e do Título de Utilidade Pública Federal. Há também outras exigibilidades, não relacionadas, de pequena relevância.</p> <p>FUND: Artigo 195, parágrafo 7º, da CF/88.</p>
	IOF	<p>São contribuintes do IOF, porém com alíquota ZERO. FUND: Decreto nº 6.306/2007.</p>

**QUADRO 17 – Tributos federais e os requisitos necessários para gozo dos benefícios fiscais.**

Fonte: Do autor.

O quadro 17, anterior, evidencia os impostos e contribuições sociais federais que são agraciados pela imunidade ou isenção tributária das entidades beneficentes de assistência social.

Os tributos de competência das demais entidades, bem como seu respectivo benefício fiscal e os requisitos necessários para obtê-los, por não fazerem parte da pesquisa, mas necessários para a compreensão do estudo, estão relacionados no Anexo B, pág. 244.

O destaque do quadro 17, anterior, é para o IOF, pois segundo autores, não há isenção nem imunidade. As entidades beneficentes são contribuintes desse imposto, principalmente nas operações de crédito. A disponibilidade do recurso é tributável, só que o percentual da alíquota aplicável na sua determinação é “zero”.

A seguir, enunciam-se as particularidades, discussões e os requisitos pertinentes a cada tributo apresentado no quadro 17, anterior.

#### *2.4.6.1 – IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*

No caso do IRPJ, a imunidade prevista para as entidades de assistência social está condicionada à prestação de serviços para os quais houver sido instituída e os colocar à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado.

Além disto, estas entidades devem atender aos requisitos do § 3º do artigo 15, da Lei nº 9.532 de 1997, que foi recepcionado nos parágrafos 2º e 3º, dos incisos I a V, do artigo 170, do RIR/99 (BRASIL, 1999).

A Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), não outorgou o benefício de isenção do IRPJ para as entidades isentas sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e variável, regra esta que não se aplica às entidades enquadradas como imunes, de acordo com a liminar concedida na ADIn nº 1.802-3-DF/2000, proposta pela CNS.

#### 2.4.6.2 IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

Segundo Oliveira G. P. (2005, p. 129): “o IPI é um tributo definido como indireto, cobrado pela União e que pode ser rotulado como extrafiscal, ou seja, tem a função arrecadatória de controle da economia”.

A CF/88 (BRASIL, 1988) define o IPI em seu artigo 153. Suas disposições estão regulamentadas pelo Decreto nº 7.212/2010 (BRASIL, 2010) - Regulamento do IPI (RIPI/2010),

Para Fabretti (1998, p. 195): “o IPI é, na realidade, também um imposto sobre a circulação econômica e grava sua etapa inicial quando os bens são produzidos, ou seja, industrializados”.

Segundo Fabretti (1998, p. 195):

O IPI não está sujeito ao princípio da anterioridade por expressa disposição constitucional, razão pela qual suas alíquotas podem ser alteradas durante o exercício financeiro. Assim, os produtos mais essenciais devem ser menos tributados ou até isentos, elevando-se a tributação para os considerados supérfluos ou até nocivos, como por exemplo, o cigarro. (FABRETTI, 1998, p. 195).

O IPI não está sujeito ao princípio da anterioridade. Sendo assim, o Governo poderá aumentá-lo segundo a sua conveniência, isto é, dentro do próprio ano-calendário da sua cobrança.

Os produtos mais essenciais devem ser menos tributados ou até isentos, enquanto que os produtos considerados supérfluos terão alíquotas maiores.

Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida no RIPI/2010, como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

O artigo 4º desse regulamento define a industrialização como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo. O mesmo artigo, que além de recepcionar e consolidar o parágrafo único, do artigo 46, do CTN (BRASIL, 1966), combinado com o parágrafo 3º, da Lei nº 4.506, de 1964 (BRASIL, 1964), caracteriza a industrialização como

qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo.

O artigo 4º, do RIPI/2010 (BRASIL, 2010), nos incisos seguintes, define outras características que importam em industrialização:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. (BRASIL, 2010).

As operações que não são se caracterizam como de industrialização estão dispostas no artigo 5º desse regulamento.

O IPI é um imposto seletivo, em função da essencialidade do produto; não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, e não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. Por ser seletiva em função da essencialidade do produto, a CF/88 (BRASIL, 1988) estabelece que, quanto mais essencial for o produto, menor deverá ser a incidência do imposto sobre ele. Portanto, entende-se que, se a recíproca for verdadeira, quanto mais supérfluo for o produto, maior deverá ser a incidência do IPI.

Conforme o parágrafo único, do artigo 2º, do RIPI/2010 (BRASIL, 2010), o campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota definida, ainda que “zero”, relacionados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles aos quais corresponde a anotação “NT” (não-tributado).

A não-cumulatividade significa que o imposto poderá incidir várias vezes sobre a mesma mercadoria nas várias etapas de um processo econômico. Caberá, porém, ao contribuinte, abater em cada operação tributada, o montante do imposto já pago em operações anteriores, ou seja, é assegurado que o mesmo não incida em cascata, mas sobre o valor agregado em cada operação.

Desta forma, a lei que regula o respectivo imposto estabelece que as pessoas jurídicas contribuintes do IPI sigam um método no qual são registradas as operações de entrada de insumos e saída de produtos, gerando, respectivamente, saldos credores e devedores. A diferença entre esses valores deve determinar um saldo a pagar ou a restituir em um dado período [mensal, a partir de 1º.01.2009, conforme Lei nº 11.933, de 2009 (BRASIL, 2009), que revogou o § 1º, do art. 1º, da Lei nº 8.850, de 1994 (BRASIL, 1994)]. Seu recolhimento deverá ser efetuado mediante o preenchimento de um Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) com código específico.

Conforme artigo 35 do RIPI/2010 (BRASIL, 2010), o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira e a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. O artigo 36 define em que momento considera-se ocorrido o fato gerador do imposto.

O CTN (BRASIL, 1966), em seu artigo 51, define quem são os contribuintes do IPI. São os importadores ou quem a lei a ele equiparar; o industrial ou quem a lei a ele equiparar; o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos anteriormente; o arrematante em leilão de produtos apreendidos ou abandonados, levados ao leilão. Além desses, o CTN considera, para efeitos do IPI, o contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante. A lei atribui também ao IPI a pessoa do responsável, do responsável como contribuinte substituto e o do responsável solidário.

O IPI é um tributo calculado por fora, ou seja, sobre o valor da mercadoria constante da nota fiscal de venda, na qual já está incluso outros tributos indiretos, como por exemplo, o ICMS, o PIS/PASEP e a COFINS, aplica-se a alíquota do imposto para determinar seu valor e o preço final da mercadoria (total da nota fiscal).

As alíquotas do IPI variam de 0% a 365%, e estão relacionadas na TIPI, de acordo com a classificação fiscal do produto. Essa classificação fiscal está ligada a uma das características desse imposto: a seletividade.

A imunidade tributária do IPI está condicionada a destinação do produto. Conforme artigo 18 do RIPI/2010 (BRASIL, 2010), é imune ao IPI os seguintes produtos:

Art. 18. São imunes da incidência do imposto:

I - os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (Constituição Federal, art. 150, inciso VI, alínea “d”);

II - os produtos industrializados destinados ao exterior (Constituição Federal, art. 153, § 3º, inciso III);

III - o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (Constituição Federal, art. 153, § 5º); e

IV - a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (Constituição Federal, art. 155, § 3º).

§ 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá estabelecer obrigações acessórias específicas a serem observadas pelas firmas ou estabelecimentos que realizarem operações com o papel referido no inciso I, bem como para a comprovação a que se refere o § 2º, inclusive quanto ao trânsito, dentro do território nacional, do produto a ser exportado (Lei nº 9.779, de 1999, art. 16).

§ 2º Na hipótese do inciso II, a destinação do produto ao exterior será comprovada com a sua saída do território nacional.

§ 3º Para fins do disposto no inciso IV, entende-se como derivados do petróleo os produtos decorrentes da transformação do petróleo, por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação, classificados quimicamente como hidrocarbonetos (Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, art. 6º, incisos III e V).

§ 4º Se a imunidade estiver condicionada à destinação do produto, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a imunidade não existisse (Lei nº 4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II). (BRASIL, 2010).

O artigo 50 do RIPI/2010 (BRASIL, 2010), determina que as isenções do IPI referem-se ao produto e não ao contribuinte ou adquirente, salvo disposição expressa em contrário em lei. Assim, a isenção de caráter subjetivo só exclui o crédito tributário quando o seu titular estiver na situação de contribuinte ou responsável.

Se a isenção estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, o artigo 52 do RIPI/2010 (BRASIL, 2010), diz que estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a isenção não existisse. O artigo 54, nos itens I a XXVIII enuncia os produtos isentos do IPI.

As entidades de assistência social são imunes a impostos, inclusive ao IPI, desde que atendam aos requisitos do artigo 14 do CTN (BRASIL, 1966).

O artigo 12, da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), considera como imune a instituição de educação ou de assistência social que prestem serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

O parágrafo terceiro, do artigo 12 dessa mesma Lei, alterado pela Lei nº 9.718, de 1998 (BRASIL, 1998), art. 10, e a Lei Complementar nº 104, de 2001 (BRASIL, 2001), definem como entidade sem fins lucrativos, a instituição de educação e de assistência social que não apresente *superávit* em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Para isso, ainda segundo estas Leis, entende-se que, para o gozo da imunidade tributária, estas instituições devem atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente no país seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de 5 anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, a DIPJ, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) assegurar a destinação de seu patrimônio à outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de extinção da pessoa jurídica, ou a órgão público;
- g) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades citadas.

A condição e vedação de não remuneração de dirigentes pelos serviços prestados não alcançam a hipótese de remuneração, em decorrência de vínculo empregatício, pelas

Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei nº 9.790, de 1999 (BRASIL, 1999), e pelas Organizações Sociais (OS), qualificadas consoante os dispositivos da Lei nº 9.637, de 1998 (BRASIL, 1998).

Esta exceção está condicionada a que a remuneração, em seu valor bruto, não seja superior ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal, sendo aplicável a partir de 1º/01/2003, conforme artigos 34 e 68, inciso III da Lei nº 10.637, de 2002 (BRASIL, 2002).

Questões relacionadas ao terceiro setor são impetradas pelas entidades nos fóruns judiciais. É o caso, por exemplo, de uma decisão do Tribunal Regional Federal (TRF), da 4ª Região (TRF4), em remessa ex officio em ação cível: REOAC 1760 RS 2008.71.08.001760-8, onde a parte autora, Fundação Universidade de Caxias do Sul, ajuizou ação judicial objetivando não ser compelida a suportar, quando da importação de equipamentos descritos no Conhecimento de Embarque Aéreo nº MIA 1040-4115 e na Fatura Comercial nº 6172309331, o recolhimento dos valores relativos ao Imposto de Importação (II) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

A entidade obteve ganho de causa deixando de recolher os devidos impostos, com base na seguinte sentença, concedendo a segurança, *in verbis*, do relator juiz Álvaro Eduardo Junqueira, da primeira turma, conforme julgado de 20/07/2009:

"Ante o exposto, torno definitiva a medida liminar, julgo procedentes os pedidos e CONCEDO A SEGURANÇA, extinguindo o processo com resolução do mérito, nos termos do art. 269, inciso I, do Código de Processo Civil, para, em reconhecendo a imunidade da impetrante em relação ao Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados incidentes na importação dos bens descritos no conhecimento de embarque aéreo (HAWB) MIA 1040-4115, bem como na fatura comercial nº 6172309331, determinar à autoridade co-autora que se abstenha de exigir da impetrante o pagamento dos tributos em discussão." (JUSBRASIL, 2008).

Para dar resultado favorável à entidade o relator do processo fundamentou-se nos seguintes dispositivos: prova de regularidade, no parágrafo 1º, do artigo 14 do CTN (BRASIL, 1966); imunidade, no artigo 150, inciso VI, letra "c" da CF/88 (BRASIL, 1988); artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997); Súmula 660 do STF (não incidência do ICMS na importação) e em outros julgados, onde a matéria é tratada, como os citados a seguir, extraídos do processo em apreciação:

"IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPORTAÇÃO DE 'BOLSAS PARA COLETA DE SANGUE'. A imunidade prevista no artigo 150, VI, 'c', da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido." STF - RE 243.807-3/SP - 1ª Turma - Rel. Min. Ilmar Galvão - DJ 28.04.2004. (JUSBRASIL, 2008).

Nesta decisão o STF dá ganho de causa à entidade e, portanto, não incidência do IPI e do II sobre a importação de bolsas para coleta de sangue, por entender, ser esses bens, a serem utilizados na prestação de serviços específicos destas entidades.

No agravo de instrumento, transcrito a seguir, a 2ª Turma do STF, sendo relator o Ministro Maurício Corrêa, em julgado de 14.10.2002, segue o mesmo entendimento:

"AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. A imunidade prevista no art. 150,VI, 'c' da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Agravo regimental a que se nega provimento." STF-2ª Turma - AI 378.454/SP - Relator Min. Maurício Corrêa, julgado em 15.10.2002, v.u.. (JUSBRASIL, 2008).

Neste mesmo sentido, enunciam-se os julgados do STF e da 2ª Turma, em relação à imunidade tributária:

"AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. A imunidade prevista no artigo 150, VI, 'c' da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Agravo regimental a que se nega provimento." STF - AI 378454, AgR/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 29/11/2002, p. 31. (JUSBRASIL, 2008).

Para finalizar, apresenta-se o Acórdão nº 554273, da 2ª Turma do TRF da 4ª Região, relator Des. Federal Wilson Darós, sobre a questão:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. - A imunidade tributária das instituições de assistência social (CF de 1988, art. 150, inciso VI, alínea 'c', e par. 4º) abrange também os impostos de importação e sobre produtos industrializados, se preenchidos os requisitos do art. 14, do CTN. - A exigência do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados quando das aquisições, no mercado interno e no exterior, de bens, mercadorias e equipamentos destinados ao uso e consumo da autora, bem como daqueles que irão compor o seu ativo imobilizado, e que têm por finalidade atingir seus objetivos institucionais assistências, é impositiva de gravame direto sobre o patrimônio da entidade, enquadrando-se, por conseguinte, no disposto no art. 150, inc. VI, alínea 'c', e par.4º, da CF/88.” TRF 4ª, AC 554273, 2ª Turma, Rel. Des. Fed. Vilson Darós, DJU de 09/04/2003, p. 479. (JUSBRASIL, 2008).

Assim, face às circunstâncias postas à manifestação, entende-se que não há incidência do II e do IPI sobre os bens importados pela impetrante, constante na nota de venda, submetida ao desembaraço aduaneiro, com base no art. 557, *caput*, do Código de Processo Civil.

Portanto, diante dos julgados apresentados, entende-se que a imunidade trazida pela CF/88 às instituições de educação e de assistência social, garante a não incidência do IPI e do II sobre a importação dos bens em questão.

Para as demais entidades do terceiro setor, excluindo-se as de educação e de assistência social, que gozam da imunidade tributária, para que haja a isenção do IPI os produtos devem ser industrializados pela instituição e a destinação deve ser exclusiva para uso próprio ou para distribuição gratuita aos seus educandos ou assistidos, no cumprimento de suas finalidades.

O artigo 15, da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), considera como isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

O quadro 18, a seguir, apresenta a relação imunidade *versus* isenção tributária, em relação ao IPI das entidades sem fins lucrativos.

IMUNIDADE	ISENÇÃO
<p>Há entendimentos que na importação pode-se invocar a imunidade, por se tratar de patrimônio da instituição de educação ou de assistência social.</p> <p><b>FUND:</b> Julgamento do RE nº 243.807-3/SP, de 15/02/2000, da 1ª Turma do STF (JUS BRASIL JURISPRUDÊNCIA, 2008), no qual se reconhece a imunidade sobre bens a serem utilizados na prestação de serviços específicos tanto para o Imposto de Importação como para o Imposto sobre Produtos Industrializados.</p>	<p>Produtos industrializados por instituições de educação ou de assistência social, quando se destinem, exclusivamente a uso próprio ou à distribuição gratuita a seus educandos e assistidos, no cumprimento de suas finalidades.</p> <p><b>FUND:</b> Decreto nº 2.637, de 25/06/1998, artigo 48, inciso I, com amparo da Lei nº 4.502, de 1964 e do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010.</p>
	<p>Quando nas operações de importações de bens sem similar nacional realizadas por instituições de educação ou de assistência social, implica isenção do IPI que seria devido pela mercadoria importada.</p> <p><b>FUND:</b> Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, artigo 10.</p>

**QUADRO 18 – Relação imunidade versus isenção tributária do IPI.**

Fonte: Do autor.

Conforme apresentado no quadro 18, acima, a 1ª Turma do SFT, por meio do julgamento do RE nº 243.807-3/SP, de 15/02/2000 (JUSBRASIL, 2008), reconheceu a imunidade sobre bens a serem utilizados na prestação de serviços específicos, para o II e ao IPI.

Há isenções expressas de IPI para produtos industrializados por instituições de educação ou de assistência social, quando se destinarem, exclusivamente a uso próprio ou à distribuição gratuita a seus educandos e assistidos, no cumprimento de suas finalidades.

A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social está amparada pela CF/88 (BRASIL, 1988), principalmente em relação ao IPI incidente sobre a aquisição de bens a serem utilizados na prestação de serviços específicos da instituição, conforme decisões judiciais, principalmente do STF.

Quanto à isenção tributária, a dispensa depende do ente tributário, seja ele a União, Estado, Município ou Distrito Federal. Porém, quando para uso próprio dessas instituições, entende-se que a isenção está expressa pelo artigo 48, inciso I do Decreto nº 2.637, de 25/06/1998 (BRASIL, 1998).

#### *2.4.6.3 CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*

A imunidade prevista pela CF/88 (BRASIL, 1988) é só para impostos, não abrangendo as contribuições sociais da seguridade social, como por exemplo, o PIS/PASEP, a COFINS e a CSLL. O artigo 195 concedeu imunidade das contribuições de seguridade social somente para as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas por lei.

A Lei nº 7.689, de 1988 (BRASIL, 1988), que instituiu a CSLL, dispõe em seu artigo 4º que são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária, sem que tenha concedido qualquer isenção.

A RFB, por meio do Ato Declaratório Normativo (ADN) nº 17, de 30.11.1990, esclarecendo que a CSLL não é devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como fundações, associações e sindicatos. Porém, o parágrafo primeiro do artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), veio dispor que as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis sem fins lucrativos, estão isentas da CSLL.

A Lei nº 8.212, de 1991 (BRASIL, 1991), dispõe sobre a organização da seguridade social, institui o Plano de Custeio e disciplina os procedimentos para que as entidades sem fins lucrativos possam crescer suas atividades com essa prerrogativa, enquanto que a Lei nº 8.742, de 1993 (BRASIL, 1993), dispõe sobre a organização da assistência social.

#### *2.4.6.4 PIS/PASEP - Programa de Integração Social-Programa do Patrimônio do Servidor Público*

É um tipo de contribuição social. Foi instituída, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7 e 8, de 1970 (BRASIL, 1970). Teve como base de cálculo a folha de salários das entidades sem fins lucrativos. A alíquota era de 1%. O Decreto-lei nº 2.445, de 1988 (BRASIL, 1988), regulamentava esse tributo. Ele foi suspenso em 1995, por inconstitucionalidade.

O Governo editou, então, a Medida Provisória nº 1.212 de 1995 (BRASIL, 1995), que após 37 reedições foi convertida na Lei nº 9.715, de 1998 (BRASIL, 1998), definindo também, como base cálculo a folha de salários e fixando a alíquota em 1%.

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (BRASIL, 2001), vigente atualmente, no seu artigo 13, relaciona as entidades sem fins lucrativos, contribuintes do PIS/PASEP. A base de cálculo continua sendo a folha de pagamento e alíquota de 1%.

Nas entidades do segundo setor, o PIS/PASEP incide sobre a receita bruta das empresas, isto é, sobre o faturamento mensal da venda de produtos e serviços prestados pelas mesmas.

O regime de contribuição é o cumulativo e o não-cumulativo, ambos com alíquotas e bases de cálculo distintas. A Lei nº 9.718, de 1998 (BRASIL, 1998), dispõe sobre o regime cumulativo, e a Lei nº 11.632, de 2007 (BRASIL, 2007), do não-cumulativo. Há também os regimes especiais e diferenciados.

São contribuintes do PIS/PASEP sobre a folha de pagamento mensal, as seguintes entidades sem fins lucrativos:

- a) templos de qualquer culto;
- b) partidos políticos;
- c) instituições de educação;
- d) instituições de assistência social;
- e) instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações sem fins lucrativos;
- f) sindicatos, federações e confederações;
- g) serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- h) conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- i) fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
- j) condomínios de edifícios residenciais ou comerciais;
- k) organizações das cooperativas brasileiras (OCB) e as organizações estaduais de cooperativas.

Em relação às entidades sem fins lucrativos, além do percentual de 1% sobre a folha de pagamento mensal, a RFB diz que estão sujeitas ao pagamento do PIS as receitas estranhas aos objetivos sociais da entidade.

Entende, portanto, que sobre as receitas oriundas, por exemplo, de doações, não há tributação, mas sobre as receitas de venda de mercadorias e da prestação de serviços, sim; mesmo que essas tenham sido geradas pelos recursos próprios das entidades e aplicadas no objeto fim.

A Solução de Consulta nº 199, de 2005, publicada pela 6ª Região Fiscal e apresentada a seguir, refere-se à tributação das receitas não próprias das associações civis de direito privado, sem fins lucrativos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 199 de 20 de julho de 2005

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS: Estão sujeitas ao pagamento da contribuição as receitas que não são próprias dos objetivos sociais da entidade, recebidas por associação civil de direito privado, sem fins lucrativos. (BRASIL, 2005).

Nesta Solução de Consulta nº 199, de 2005, anterior, a RFB manifestou entendimento de que as associações civis de direito privado, sem fins lucrativos, estão sujeitas ao pagamento do PIS/PASEP, sobre as receitas que não são próprias dos objetivos sociais da entidade.

Higuchi, H., Higuchi, F. H. e Higuchi, C. H. (2009), contrário ao entendimento do fisco, dizem que a decisão não tem amparo legal. Os motivos expostos pelos autores (2009, p. 485), são:

O artigo 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não deixa qualquer dúvida, a contribuição para o PIS das entidades sem fins lucrativos, isentas do IRPJ, tem como base de cálculo exclusivamente a folha de salários. Enquanto estiver isenta do IRPJ, a associação não está sujeita ao PIS calculado sobre a receita da prestação de serviços. (HIGUCHI, H.; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H., 2009, p. 485).

Outros autores corroboram da opinião de Higuchi, H.; Higuchi, F. H. e Higuchi, C. H. (2009), mas a RFB, não. Pensa o contrário, partindo do pressuposto que, se a entidade prestar serviços, isto é, tiver faturamento, paga o PIS/PASEP duas vezes, uma pela folha de pagamento e outra pelo faturamento. Demandas judiciais caminham favoráveis ao pensamento dos autores retrocitados.

#### *2.4.6.5 COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social*

É uma contribuição criada em substituição ao antigo FINSOCIAL, criado pelo Decreto-Lei nº 1.940, de 1942 (BRASIL, 1940), que também financiava a seguridade social. Era devido pelas pessoas jurídicas em geral, inclusive as entidades imunes ou isentas do IRPJ.

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 1991 (BRASIL, 1991). Incide sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas, considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Portanto, as entidades sem fins lucrativos que tinham faturamento estavam sujeitas ao pagamento da COFINS. É o caso, por exemplo, das instituições de educação sem fins lucrativos, que tinham receita bruta da venda de serviços de ensino que eram tributadas.

As instituições de assistência social têm isenção expressa da contribuição para COFINS. A previsão está no artigo 6º da Lei Complementar nº 70, de 1991 (BRASIL, 1991), desde que preencham as condições e requisitos do artigo 15, da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997). É o que se observa por meio da Solução de Consulta nº 179, de 2004, apresentada a seguir.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 179 de 26 de maio de 2004

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: RECEITAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. ALUGUÉIS. Estão sujeitas à Cofins as receitas de aluguéis das instituições de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, por não configurarem receitas relativas às atividades próprias dessas entidades. (BRASIL, 2004).

A Solução de Consulta nº 179, de 2004, acima, faz referência às receitas de aluguéis das instituições de assistência social. Conforme entendimento da RFB estas receitas são tributáveis pela COFINS, pois preenchem as condições e requisitos do artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), isto é, não configuram receitas relativas às atividades próprias dessas entidades.

O artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), dispõe:

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

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

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

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14. (BRASIL, 1997).

Pelo que se depreende do texto do artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), se a entidade isenta do IRPJ tiver receita bruta considerada como faturamento, a COFINS é devida sobre ele. Assim, se uma associação esportiva, por exemplo, tivesse lanchonete, a COFINS seria devida sobre o faturamento dela.

Portanto, entende-se que o benefício fiscal previsto neste artigo aplica-se somente ao IRPJ e a CSLL das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os

coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Aos rendimentos e ganhos de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável não há benefício fiscal, sendo, portanto, tributáveis.

A alíquota atual da contribuição para as entidades sujeitas ao regime cumulativo é de 3%, com base na Lei nº 9.718, de 1998 (BRASIL, 1998). A base de cálculo inicial foi ampliada por essa lei, abrangendo não só a receita bruta como também as demais receitas, gerando uma série de contestações, inclusive judiciais. Tal correção surgiu com a publicação da Lei nº 11.941, de 2009 (BRASIL, 2009), que por meio do artigo 79, inciso XII, revogou o § 1º, do artigo 3º da Lei nº 9.718 de 1998 (BRASIL, 1998), retornando ao conceito de receita bruta previsto originalmente em legislações anteriores.

Além do regime cumulativo há também o regime não-cumulativo, previsto na Lei nº 10.833, de 2003 (BRASIL, 2003). A entidade sem fins lucrativos isenta do IRPJ e da CSLL, está enquadrada no regime não-cumulativo da COFINS, enquanto que as imunes estão no regime cumulativo.

As receitas financeiras são tributadas pelo regime não cumulativo à alíquota zero, conforme dispõe o Decreto nº 5.442, de 2005 (BRASIL, 2005). Pelo regime cumulativo essa receita foi tributada pelos fatos geradores ocorridos até o mês de abril de 2009, a partir de maio deste ano, deixou de integrar a base de cálculo, portanto, não são mais tributadas.

O artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (BRASIL, 2001), dispõe que em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.02.1999 (efeito retroativo, beneficiando os contribuintes), são isentas da COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o artigo 13 desta Medida Provisória. Aplica-se o mesmo procedimento em relação ao PIS/PASEP.

A RFB entende como receitas relativas às atividades próprias aquelas relacionadas ao objeto principal da entidade. É o caso, por exemplo, das instituições de educação que estavam sujeitas ao pagamento da COFINS sobre as receitas das mensalidades dos alunos cujos fatos geradores ocorreram até 31.01.1999, e isentas a partir de 01.02.1999.

Manifestando-se sobre o assunto, a RFB diz que a COFINS não incide sobre as receitas relativas às atividades próprias das federações, tais como as receitas auferidas com

contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento de seus objetivos. Porém, incide a alíquota de 3% sobre as receitas de caráter contraprestacional auferidas pelas federações, tais como receitas financeiras e as provenientes da prestação de serviços e/ou vendas de mercadorias, ainda que a seus associados.

A Solução de Consulta nº 5, de 2002, relativa à discussão, está apresentada a seguir.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 5 de 06 de maio de 2002

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: FEDERAÇÕES - BASE DE CÁLCULO, ISENÇÃO E ALÍQUOTA. A obrigação do recolhimento da Cofins na forma da Lei n o 9.718, de 27 de novembro de 1998, teve início em 1 o de fevereiro de 1999. A Cofins não incide sobre as receitas relativas às atividades próprias das federações, tais como as receitas auferidas com contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento de seus objetivos. A Cofins incide, à alíquota de três por cento, sobre as receitas de caráter contraprestacional auferidas pelas federações, tais como as receitas financeiras e as provenientes da prestação de serviços e/ou venda de mercadorias, ainda que a seus associados. A compensação que era prevista no § 1 o do art. 8 o da Lei n o 9.718, de 1998, alcançava apenas as pessoas jurídicas sujeitas à CSLL. (BRASIL, 2002).

As demais Superintendências Regionais da RFB têm solucionado consultas formuladas por entidades sem fins lucrativos, dizendo que incide a COFINS sobre as receitas de alugueis, comissões, da venda de artesanatos, livros, camisas, vídeos etc., como apresentada na Solução de Consulta nº 5, de 2002, acima. As Soluções de Consultas nº 6, 179, 262 e 265, de 2004, retratam o entendimento da RFB sobre o assunto.

A Solução de Consulta nº 179, de 2004, apresentada no anteriormente, dispôs sobre a incidência da COFINS sobre as receitas das atividades próprias de alugueis, das instituições de assistência social que preencham as condições e requisitos do artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997). O entendimento da RFB é que as receitas de alugueis das instituições de assistência social são tributáveis pela COFINS, desde que preencham as condições e requisitos do artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), por não configurarem receitas relativas às atividades próprias dessas entidades.

Entendimento semelhante da RFB às entidades de assistência social e extensiva aos sindicatos de trabalhadores está manifestado por meio da Solução de Consulta nº 262, de 2004, apresentada a seguir.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 262 de 12 de agosto de 2004

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: SINDICATOS DE TRABALHADORES. Incide a contribuição, na modalidade cumulativa, sobre as receitas não provenientes de atividades próprias da entidade, tais como receitas de aluguéis, receitas financeiras, comissões recebidas. (BRASIL, 2004).

A RFB por meio da Solução de Consulta nº 262, de 2004, acima, mantém a disposição de tributar os sindicatos de trabalhadores sobre as receitas de aluguéis, financeiras e comissões recebidas, entendendo que essas não são provenientes de atividades próprias da entidade.

Entendimento diverso em relação às entidades de assistência social quanto a não tributação da COFINS está manifestado na Solução de Consulta nº 217, de 2006, reproduzida na pág. 100, deste estudo. Nela o fisco manteve o entendimento em relação ao IRPJ e a CSLL dessas instituições, isto é, pela não tributação.

Neste caso, a RFB se posicionou no sentido de que as receitas de aluguel de imóvel auferidas (obtidas) por instituições de assistência social não são tributáveis pelo IRPJ, porque estariam relacionadas com suas finalidades essenciais e não caracterizariam ato de natureza econômico-financeira. A condição é que elas sejam integralmente aplicadas na atividade fim dessas organizações. Portanto, o fisco entende que as receitas próprias de aluguéis de imóvel em face da isenção que gozam as instituições de assistência social também não são tributadas pela COFINS, em face da imunidade, do IRPJ.

E em relação às demais entidades, o entendimento não deveria ser o mesmo?

O Diário Oficial da União (DOU) de 12.06.2001, publicou acórdão nº CSRF/02-0.892 da 2ª Câmara do Conselho Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgão responsável em julgar procedimentos administrativos dos contribuintes, referente RE 11080.004331/97-06 (JUSBRASIL, 2006), com a seguinte ementa:

A imunidade e a isenção prevista em lei para entidades criadas pelo estado, no interesse da coletividade, não ampara as atividades de natureza comercial que extrapolam seus objetivos sociais instituídos nos seus atos constitutivos – COFINS – Entidade assistencial sem fins lucrativos que exerce atividade de natureza comercial privada, sujeita-se ao recolhimento da contribuição sobre o faturamento gerado por essa atividade específica. (JUSBRASIL, 2006).

Todos os processos estão em nome de Serviço Social da Indústria (SESI) e os recursos voluntários foram providos pelo 2º Conselho de Contribuintes. A Fazenda Nacional recorreu e teve decisão favorável pelo voto de qualidade, isto é, quatro votos a favor do contribuinte e cinco a favor da União.

Higuchi, H., Higuchi, F. H. e Higuchi, C. H. (2009, p. 487) manifestando-se sobre a questão, expôs a seguinte posição:

O acerto está com os conselheiros vencidos da CSRF porque não foi questionado que o SESI não seja uma entidade de assistência social sem fins lucrativos na forma do artigo 150, VI, c, e §7º do artigo 195 da CF/88. A imunidade do § 7º do artigo 195 da CF/88 é subjetiva e não objetiva, isto é, a imunidade é da entidade e não de determinadas operações. O fisco, certamente, não apurou compra e venda de mercadorias com fins de lucro. Se, por exemplo, o SESI mantém um estabelecimento de ensino industrial e vende os produtos fabricados pelos alunos, a operação não teve finalidade comercial, porque o custo é maior que a receita. (HIGUCHI, H.; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H. (2009, p. 487).

Ainda segundo Higuchi, H., Higuchi, F. H. e Higuchi, C. H. (2009), inúmeros orfanatos vendem mercadorias produzidas pelos internos ou até doadas pela população. Esta receita não está sujeita ao pagamento da COFINS e PIS/PASEP, por não ser resultado de atividade comercial com finalidade de lucro, e a entidade de assistência social e por ter imunidade subjetiva da COFINS.

O STF decidiu que eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, letra “c”, da CF/88, mediante RE 144.900/SP no DJ de 26.09.1997.

Para Higuchi, H., Higuchi, F. H. e Higuchi, C. H. (2009),

Se a COFINS fosse imposto, não havia dúvida de que a comercialização de bens enquadrados dentre os objetivos da instituição beneficente está abrangida pela imunidade. Isso porque o Plenário do STF decidiu que a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, c da Constituição abrange o ICMS sobre comercialização de bens produzidos por instituições beneficentes. (RE nº 324.199-1 no DJU de 07.10.2003).

Segundo os autores (2009), as receitas relativas às atividades próprias das entidades sem finalidade de lucro estão isentas da COFINS. Inúmeras entidades têm receitas da prestação de serviços remunerados.

O § 7º do artigo 195 da CF/88 (BRASIL, 1988), dispõe que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Segundo Higuchi, H.; Higuchi, F. H. e Higuchi, C. H. (2009), a CF/88 (BRASIL, 1988) usa a palavra “isentas” quando deveria utilizar “imunes”.

Segundo os autores (2009): Qual o motivo da dispensa de pagamento da COFINS somente para as entidades beneficentes de assistência social?

[...] a imunidade decorre da própria atividade dessas entidades, ou seja, a prestação gratuita de serviços assistenciais que os três níveis de poderes públicos devem prestar com recursos de COFINS. Com isso, as Santas Casas de Misericórdia, os orfanatos, os asilos etc., que prestam serviços gratuitos de assistência social são imunes da COFINS. (HIGUCHI, H.; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H. (2009, p. 487).

Em relação à tributação da COFINS sobre as receitas financeiras das entidades beneficentes de assistência social, dúvidas pairavam sobre sua tributação a partir da edição da Lei nº 12.101, de 2009 (BRASIL, 2009), publicada no DOU, de 30 de novembro de 2009.

A RFB, por meio da Solução de Divergência COSIT nº 10, de 2010, apresentada a seguir, manifestou dois posicionamentos distintos: o primeiro, referente aos fatos geradores ocorridos até o dia 29/11/2009, e o segundo, aos ocorridos a partir de 30/11/2009.

[...] Até o dia 29/11/2009, dia anterior ao da publicação da Lei nº 12.101, de 2009, mesmo as entidades beneficentes de assistência social possuidoras do certificado de isenção estavam sujeitas ao recolhimento da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas, por não se tratarem de receitas derivadas das atividades próprias destas entidades, a que se refere o inciso X do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 1001. (BRASIL, 2010).

Neste caso, o fisco reafirma que as receitas financeiras auferidas pelas entidades beneficentes de assistência social, cujo fato gerador ocorreu até o dia 29/11/2009, são tributáveis pela COFINS. Seguindo adiante:

[...] A partir do dia 30/11/2009, data de publicação no Diário Oficial da União, da Lei nº 12.101, de 2009, as entidades beneficentes de assistência social que forem possuidoras do certificado de isenção das contribuições para a seguridade social estão isentas também do recolhimento da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas. (BRASIL, 2010).

Neste segundo caso, o fisco entende que a partir de 30/11/2009, as receitas financeiras não são tributáveis pela COFINS.

A Solução de Divergência COSIT nº 10, de 2010, está apresentada a seguir.

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 10 de 17 de dezembro de 2010

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: RECEITAS FINANCEIRAS. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. Até o dia 29/11/2009, dia anterior ao da publicação da Lei nº 12.101, de 2009, mesmo as entidades beneficentes de assistência social possuidoras do certificado de isenção estavam sujeitas ao recolhimento da Cofins sobre as receitas financeiras auferidas, por não se tratarem de receitas derivadas das atividades próprias dessas entidades, a que se refere o inciso X do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. A partir do dia 30/11/2009, data de publicação no Diário Oficial da União da Lei nº 12.101, as entidades beneficentes de assistência social que forem possuidoras do certificado de isenção das contribuições para a seguridade social estão isentas também do recolhimento da Cofins sobre as receitas financeiras auferidas.

DISPOSITIVOS LEGAIS: § 7º do art. 195 da CF/1988; inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 2001; Art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009; inciso II do art. 46 do Decreto nº 4.524, de 2002; e arts. 9ª e 47 da IN SRF nº 247, de 2002. (BRASIL, 2010).

Na Solução de Divergência COSIT nº 10, de 2010, acima, a RFB se manifesta em relação às receitas financeiras das entidades beneficentes de assistência social, quanto à incidência da COFINS, mas pela literalidade, entende-se que se aplicaria também para as demais entidades.

#### *2.4.6.6 Obrigações fiscais e acessórias*

As entidades do terceiro setor estão dispensadas do pagamento de alguns impostos e contribuições, como apresentamos no desenvolvimento da pesquisa, mas não das obrigações acessórias relativas aos tributos dos quais sejam contribuintes ou responsáveis.

No quadro 19, a seguir, apresentam-se as principais obrigações acessórias, as quais, em caso de omissão ou atraso na entrega destas obrigações, sujeitam às entidades do terceiro setor às penalidades previstas na legislação.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS	ENTIDADES OBRIGADAS A ENTREGAR	PERÍODO	BASE LEGAL
DIPJ	Imunes e isentas	Anual	IN RFB nº 969/2009
DIRF	Todas, que tenham pago rendimentos sujeitos à retenção do Imposto de Renda na Fonte ou Contribuições Sociais na Fonte ( CSRF).	Anual	IN RFB nº 1.033/2010
DCTF	Todas, exceto as inativas	Mensal	IN RFB nº 974/2009
DACON	Todas, cujo valor mensal das contribuições a serem informadas no DACON, seja superiores a R\$ 10.000,00.	Mensal	IN RFB nº 1.015/2010

**QUADRO 19 – Obrigações acessórias federais das entidades do terceiro setor.**

Fonte: Do autor.

As obrigações acessórias apresentadas no quadro 19, acima, são mensais ou anuais, cada uma com sua respectiva particularidade e conforme instrução específica.

A DIPJ está disciplinada pela IN RFB nº 969, de 2009 (BRASIL, 2009); a DIRF, pela IN nº 1.033, de 2010 (BRASIL, 2010); a DCTF, pela IN RFB nº 974, de 2009 (BRASIL, 2009), e a DACON, pela IN RFB nº 1.015, de 2010 (BRASIL, 2010).

Além dessas obrigações acessórias, outras podem ser exigidas das entidades do terceiro setor. São elas:

- a) emissão de notas fiscais;
- b) registro do ato constitutivo na Junta Comercial ou Cartório Civil;
- c) registro no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ);
- d) relação Anual de Informações Sociais (RAIS);
- e) guia de recolhimento do FGTS e informações à previdência (GFIP);
- f) cadastro geral de empregados e desempregados (CAGED).

Dentre as obrigações específicas e fundamentais, destacam-se as das ONGs, que são as prestações de contas aos atuais Ministérios da Previdência Social e do Desenvolvimento

Social e Combate à Fome, ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) e à Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

A RFB manifestando-se sobre o assunto por meio da Decisão nº 176, de 2000, apresentada a seguir, ratifica esta exigência.

DECISÃO Nº 176 de 21 de dezembro de 2000

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: ENTIDADES IMUNES OU ISENTAS. CERTIFICADO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS. Instituições de assistência social, sem fins lucrativos, e entidades filantrópicas de assistência social, independentemente do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, cumpridos os requisitos legais mantêm a imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, “c”. Entidades beneficentes de assistência social, para a manutenção da isenção constitucional prevista no § 7º do art. 195, além das exigências estabelecidas em lei, devem ser reconhecidas como de utilidade pública federal, estadual ou municipal, bem como portarem o Registro e o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos. (BRASIL, 2000).

A Decisão nº 176, de 2000, apresentada acima, é extensiva às entidades filantrópicas de assistência social. A RFB manifestou entendimento para as instituições de assistência social, sem fins lucrativos e entidades filantrópicas de assistência social, independentemente de terem o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, e desde que cumpridos os requisitos legais, de manter a imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, “c”, da CF/88 (BRASIL, 1988).

As entidades beneficentes de assistência social, para a manutenção da isenção constitucional prevista no § 7º do art. 195, da CF/88 (BRASIL, 1988), além das exigências estabelecidas em lei, devem ser reconhecidas como de utilidade pública federal, estadual ou municipal, bem como portarem o Registro e o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), renovado a cada três anos.

A Lei nº 12.101, de 2009 (BRASIL, 2009), atualmente dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social;

É de suma importância atentar que as omissões a qualquer das obrigações contábeis e fiscais geram riscos para as entidades sem fins lucrativos, inclusive para seus administradores, que poderão ser denunciados por crime contra a ordem tributária.

#### *2.4.6.7 Divergências entre o fisco e as entidades do terceiro setor*

No âmbito do estudo foi apresentado como as entidades sem fins lucrativos podem obter, gozar e manter os benefícios fiscais.

Entende-se, porém, que não há um consenso comum entre o fisco e o contribuinte (aqui representada pelas entidades sem fins lucrativos), quanto à tributação das receitas geradas pelas entidades, a partir da sua eficiência administrativa, e aplicada na sua atividade fim.

O fisco, principalmente a Receita Federal do Brasil, se manifestou inúmeras vezes sobre a questão, seja por Soluções de Consulta, Soluções de Divergência ou por meio de Decisões e Leis específicas, ora a favor da tributação, ora contra. As respostas às Cartas Consultas são manifestadas dependendo do tipo de entidade e do assunto que cada uma abordou no conteúdo apresentado.

Para elaborar as Cartas Consultas ao fisco, principalmente para a Receita Federal do Brasil, o contribuinte deve se ater aos procedimentos de elaboração e apresentação, constantes do Decreto nº 70.235, de 1972 (BRASIL, 1972), que dentre outras disciplinas, dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Os entendimentos dos contribuintes estão traduzidos pelas manifestações dos autores em livros, artigos científicos, dissertações e teses de doutorado, inclusive pela jurisprudência processual e dos pronunciamentos das próprias entidades, contrários a tributação das suas receitas, por entenderem tratar-se de atividade fim e serem utilizadas para o desenvolvimento operacional da própria atividade para as quais foram criadas.

O quadro 20, a seguir, apresenta algumas destas razões que tanto a Receita Federal do Brasil como as entidades sem fins lucrativos, argumentam para justificar a tributação ou não destas receitas.

Argumentos	A favor da tributação (Fisco)	Contra a tributação (Contribuintes)
Argumentos a favor e contra a tributação das receitas próprias das entidades do terceiro setor.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. O benefício fiscal compreende somente o patrimônio e a renda das entidades, e os serviços relacionados com as finalidades essenciais mencionadas no estatuto de cada entidade (artigo 150, parágrafo 4º, da CF/88.</li> <li>2. Não faz jus a isenção a entidade que praticar atos de natureza econômico-financeira, porque atuaria em condições privilegiadas, concorrendo no mercado em desigualdade com outras pessoas jurídicas.</li> <li>3. Participação societária, rendimentos de aplicações financeiras e receitas de aluguéis implicam atos de natureza econômico-financeira das entidades.</li> <li>4. As entidades sem fins lucrativos devem cumprir o disposto no artigo 14 do CTN e no artigo 12, da Lei nº 9.532/1997.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Exercem finalidade pública.</li> <li>2. Complementaridade dos serviços que devem ser prestados pelo Estado.</li> <li>3. Eficiência do terceiro setor.</li> <li>4. Qualidade dos serviços prestados.</li> <li>5. A imunidade é conferida pela CF/88 sobre a renda, patrimônio e serviços prestados.</li> <li>6. A geração de rendimentos para as entidades pode ser uma condição de sustento e/ou melhoria da prestação de serviços para sua clientela.</li> <li>7. O entendimento do fisco para a tributação é decorrente de puro fiscalismo.</li> </ol>

**QUADRO 20 – Argumentos a favor e contra a tributação das receitas das entidades do terceiro setor.**

Fonte: Do autor.

Os argumentos manifestados pelas instituições sem fins lucrativos e pela RFB, no caso dos tributos por ela administrados, e os motivos que justificam cada parte na questão, são os apresentados no quadro 20, acima, e no decorrer do presente estudo.

Eles foram identificados a partir do estudo da legislação (leis, decretos, pareceres, decisões, soluções de consulta etc., emitidos pela RFB), de pronunciamentos de autores (referência bibliográfica), de processos administrativos e judiciais enunciados no decorrer do estudo, e do resultado das entrevistas e publicações legais da entidade inerente ao estudo de caso.

A RFB entende que só perderá o benefício fiscal e, portanto tributáveis, as receitas geradas pelas entidades que não atenderem ao disposto do art. 12, da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), combinado com o art. 14, do CTN (BRASIL, 1966).

As entidades argumentam a seu favor que atendem ao disposto das fundamentações enunciadas e, portanto, questionam por meio de processos administrativos e judiciais. Assim, de um lado está o primeiro setor, representado pela RFB a favor da tributação, e do outro, as entidades do terceiro setor, representado por gestores e autores, que defendem a não-tributação.

## 2.5 DISCUSSÃO DE DADOS SOBRE O TERCEIRO SETOR

O terceiro setor adveio do movimento filantrópico, onde a caridade e o voluntariado eram suas bases de sustentação. Atualmente, este movimento busca, por meio de técnicas empresariais e parcerias estratégicas com o Governo, o mercado e a sociedade civil organizada, que dêem sustentabilidade às suas ações assistenciais.

### 2.5.1 ENTIDADES DE FILANTROPIA

O setor hospitalar filantrópico no Brasil é caracterizado como importante prestador de serviços ao Sistema de Saúde (SUS), assim como à saúde complementar. Para Lima et al. (2004, p. 2), este setor: “é atualmente responsável por cerca de 1/3 dos leitos existentes no País”. Daí, a sua importância no contexto.

#### 2.5.1.1 *Definição de filantropia*

Pela legislação vigente, são consideradas filantrópicas as entidades portadoras do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), órgão subordinado ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.

A Lei nº 12.101, de 2009 (BRASIL, 2009), dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, e regula os procedimentos de isenção de contribuições para

a seguridade social, concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social.

A finalidade destas instituições é a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, desde que atendam aos requisitos da lei. Assim, entende-se que o certificado é uma exigência para a obtenção de benefícios tributários, passíveis de serem conferidas às entidades de filantropia.

A Solução de Consulta nº 6, de 2003, apresentada a seguir, evidencia essa obrigatoriedade.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 6 de 07 de fevereiro de 2003

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS As instituições de educação e de assistência social, instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, estão sujeitas à incidência à contribuição para o PIS/Pasep tendo como base de cálculo a folha de salários, não contribuindo para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento, desde que possuam o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. (BRASIL, 2003).

Embora a Solução de Consulta nº 6, de 2003, acima, refira-se a uma consulta específica do contribuinte sobre a isenção do PIS/PASEP sobre o faturamento das entidades sem fins lucrativos, a resposta também faz referência à necessidade da obtenção do CEAS, expedido pelo CNAS, que deve ser renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 (BRASIL, 1991).

O artigo 55 desta Lei, foi revogado pelo artigo 44 da Lei nº 12.101, de 2009 (BRASIL, 2009). Assim, o prazo de validade da certificação será fixado em regulamento, observadas as especificidades de cada uma das áreas e o prazo mínimo de 1 (um) ano e máximo de 5 (cinco) anos, conforme dispõe o parágrafo 4º, do artigo 21, da Lei nº 12.101, de 2009 (BRASIL, 2009).

Para a obtenção do CEAS há várias exigências. Para os hospitais, em particular, destacam-se duas: a oferta e a efetiva prestação de, no mínimo, 60% ou mais de internações ao SUS, conforme disciplina o inciso II, do artigo 4º, da Lei nº 12.101, de 2009 (BRASIL, 2009).

No caso do gestor local do SUS declarar impossibilidade de contratação de no mínimo 60% de internações, em razão da falta de demanda, ou não havendo contratação dos serviços

de saúde da entidade, essa deverá comprovar a aplicação de percentual da sua receita bruta em atendimento gratuito de saúde da seguinte forma:

- a) 20%, se o percentual de atendimento ao SUS for inferior a 30%;
- b) 10%, se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 30% (trinta) e inferior a 50% ; ou
- c) 5%, se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 50%, ou se completar o quantitativo das internações hospitalares e atendimentos ambulatoriais, com atendimentos gratuitos devidamente informados de acordo com o disposto no artigo 5º da Lei nº 12.101, de 2009 (BRASIL, 2009), não financiamentos pelo SUS ou por qualquer outra fonte.

Em hipótese alguma será admitida como aplicação em gratuidade a eventual diferença entre os valores pagos pelo SUS e os preços praticados pela entidade ou mercado, como dispõe o art. 10, da Lei nº 12.101, de 2009 (BRASIL, 2009).

Conforme parágrafo 3º, do artigo 18, dessa Lei, a capacidade de atendimento será definida anualmente pela entidade, aprovada pelo órgão gestor de assistência social municipal ou distrital e comunicada ao Conselho Municipal de Assistência Social (CMAS).

A vantagem da certificação como de assistência social é na prioridade na celebração de convênios, contratos, acordos ou ajustes com o poder público para a execução de programas, projetos e ações de assistência social.

O artigo 22, dessa Lei, dispõe que a entidade que atue em mais de uma área (assistência social, saúde ou educação), deverá requerer a certificação e sua renovação no Ministério responsável pela área de atuação preponderante da entidade.

#### *2.5.1.2 Reconhecimento como entidade filantrópica ou de utilidade pública*

O reconhecimento como entidade filantrópica ou de utilidade pública não tem relação com a imunidade ou isenção de impostos. Na esfera federal, o reconhecimento como entidade de utilidade pública é feito por meio do Ministério da Justiça.

O Decreto nº 2.536, de 1998 (BRASIL, 1988), que disciplinou a concessão do certificado de entidade de fins filantrópicos, enumera em seu artigo 3º os requisitos que a

entidade beneficente de assistência social deve observar cumulativamente. Ele é necessário para recebimento de subsídios públicos.

Um orfanato de menor não reconhecido de utilidade pública não recebe verba pública, mas é imune do IRPJ sobre o patrimônio e a renda, desde que observe os requisitos da lei.

O artigo 150 da CF/88 (BRASIL, 1988), veda instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. O artigo 14 do CTN fixou os requisitos, mas o artigo 12 da Lei nº 9.532 de 1997 (BRASIL, 1997), fixou outras condições (são as mesmas condições das entidades isentas).

#### *2.5.1.3 Situação das entidades filantrópicas no Estado de São Paulo*

Segundo pesquisa realizada pela Federação das Santas Casas e Hospitais Beneficentes do Estado de São Paulo (FEHOSP), no ano de 2010, o Estado de São Paulo tem 455 hospitais beneficentes.

Estima-se que 81% dos hospitais beneficentes encontram-se no interior e 19% na capital, onde em 56% dos casos são o único hospital do município, senão da região. Mais de 80% dos hospitais filantrópicos atendem ao SUS (programa de atendimento do Governo Federal) acima da sua conta mínima, ou seja, destinam ao SUS mais de 60% dos seus serviços.

Ainda, segundo a FEHOSP (2010), em cada três leitos no Brasil, um é beneficente. Esta é, assim, a maior rede hospitalar do País, seguida dos hospitais estaduais, municipais, contratados ou universitários. As Santas Casas de Misericórdia respondem por mais da metade das internações hospitalares em vários Estados brasileiros, como o de São Paulo (60%), por exemplo.

A dívida dos hospitais beneficentes no Brasil chega a R\$ 1,8 bilhão. Em São Paulo, segundo a FEHOSP (2010), a dívida é estimada em R\$ 500 milhões. A maior reivindicação do setor é o reajuste da Tabela do SUS.

## 2.5.2 SANTAS CASAS DE MISERICÓRDIA: ABORDAGEM NACIONAL

As Santas Casas de Misericórdia são intituladas como entidades beneficentes de assistência social. Essas entidades obedecem ao princípio da universalidade do atendimento, sendo vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional, conforme dispõe o artigo 2º, da Lei nº 12.101, de 2009 (BRASIL, 2009).

### 2.5.2.1 Entidades beneficentes de assistência social

Consideram-se entidades beneficentes de assistência social, conforme dispõe o artigo 2º do Decreto nº 2.536, de 06.04.1998, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de:

- a) proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;
- b) amparar crianças e adolescentes carentes;
- c) promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências;
- d) promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;
- e) promover a integração ao mercado de trabalho.

Higuchi, H., Higuchi, F. H. e Higuchi, C. H. (2009), entendem que se enquadram como entidades de assistência social os orfanatos de menores, os asilos de velhos, as santas casas de misericórdia e outras entidades que atendem pessoas carentes de recursos financeiros.

Não estão enquadradas como imunes as entidades que abrigam os velhos só mediante remuneração, isto é, são remuneradas para tal. Para Ivamoto (1998), os serviços prestados por essas entidades são de benemerência.

Conforme o artigo 18, da Lei nº 12.101, de 2009 (BRASIL, 2009), a entidade de assistência social deve prestar serviços ou realizar ações assistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, aos usuários e a quem deles necessitar, sem qualquer discriminação, observada a Lei nº 8.742, de 1993 (BRASIL, 1993), que dispõe sobre a organização da assistência social e dá outras providências.

### 2.5.2.2 *Primeira Irmandade no mundo*

A primeira Irmandade da Misericórdia foi fundada há mais de quinhentos anos, em 15 de agosto de 1498, em Lisboa – Portugal, por Dona Leonor de Lencastre, que regia o trono de seu irmão, D. Manuel, o Venturoso.

O trinitário espanhol Frei Miguel de Contreras foi nomeado provedor. A Irmandade assumiu inicialmente a manutenção do Hospital de Nossa Senhora do Amparo e, em 1564, passou a administrar também o Hospital Real de Todos os Santos de Lisboa, cuja construção fora iniciada por D. João II, em 1492, e terminado por D. Manuel, em 1501. (IVAMOTO, 1998, p. 7).

Este monarca e seus sucessores incentivaram a criação de outras Misericórdias em Portugal e em todas as suas colônias, incluindo o Brasil. Sua organização assemelhava-se à de uma antiga irmandade de Florença, na Itália. Por ocasião da morte de D. Leonor, em 1525, havia cerca de sessenta Misericórdias em atividade.

Os países conquistados por portugueses ficaram marcados pela evangelização e pela assistência social. Assim, as Santas Casas executaram essa linha de ação. No Brasil, mais do que em qualquer outro país colonizado pelos portugueses, as Santas Casas vingaram de modo especial.

### 2.5.2.3 *Primeira Irmandade no Brasil*

A primeira Santa Casa instituída no Brasil foi possivelmente em Olinda-PE, em 1539. Logo a seguir vieram as Santas Casas de Santos-SP, em 1543; Salvador-BA, em 1549; Rio de Janeiro-RJ em 1582; Vitória-ES, em 1551; e em São Paulo-SP, no ano de 1599.

O quadro 21, a seguir, enuncia as dez primeiras Santas Casas de Misericórdia instituídas no Brasil e o respectivo ano de fundação.

ANO	LOCAL
1539	Olinda-PE
1543	Santos-SP
1549	Salvador-BA
1551	Vitória-ES
1582	Rio de Janeiro-RJ
1599	São Paulo-SP
1602	João Pessoa-PB
1619	Belém-PA
1657	São Luís-MA
1792	Campos-RJ

**QUADRO 21 – As dez primeiras Santas Casas instituídas no Brasil.**

Fonte: Do autor.

Embora o quadro 21, acima, apresente como sendo em Olinda-PE, a instituição da primeira Santa Casa no Brasil, por falta de documentação oficial que comprove ter sido esta a data da sua fundação, oficialmente, o título de primeira foi para a Santa Casa de Misericórdia de Santos. Portanto, no Brasil, a primeira Santa Casa foi fundada por Braz Cubas, no ano de 1543, na Capitania de São Vicente, no povoado que originaria a Vila de Santos.

A atuação dessas instituições no Brasil apresentou duas fases distintas, a primeira compreendeu o período de meados do século XVIII até 1837, de natureza caritativa; a segunda, o período de 1838 a 1940, com preocupações de natureza filantrópica. A filantropia distingue-se da caridade pelos seus objetivos.

Os filantropos acreditam ser necessário mudar-lhes a natureza, dar mais conselhos do que bens. É preciso não só recolher pessoas, mas dar-lhes conselhos que promovam o reerguimento da família, e conseqüentemente, da sociedade. Assim, a caridade cede lugar à filantropia.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Os elementos norteadores para a condução do estudo serão fornecidos ao pesquisador, mediante o método de pesquisa aplicado.

#### 3.1 MÉTODO DE PESQUISA

Para que uma pesquisa possa merecer o qualificativo de científica, segundo Rúdio (1983, p. 9), ela: “deve ser feita de modo sistematizado, utilizando, para isto, método próprio e técnicas específicas e procurando um conhecimento no que se refira à realidade empírica”

Cervo e Bervian (2002, p. 23) entendem que: “método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um certo fim ou um resultado desejado”.

Na concepção de Marconi e Lakatos (2003), método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar os conhecimentos válidos e verdadeiros.

Diante do manifesto dos autores, entende-se por método, o conjunto de processos empregados na investigação. Dessa forma, neste estudo, realizou-se uma pesquisa que tenha condições de analisar o fenômeno em si, com informações oriundas de constatações empíricas, utilizando-se, de uma forma geral, uma abordagem positiva, configurando-se, assim, por uma pesquisa empírico-analítica, em que o método indutivo foi mais presente do que o dedutivo, considerando-se a análise de uma organização sem fins lucrativos, para alcançar os objetivos da pesquisa.

O estudo estrutura-se a partir de uma pesquisa de natureza qualitativa com característica exploratória, que utilizou como método o estudo de caso, uma vez que o objetivo da pesquisa foi evidenciar se a tributação das receitas das entidades do terceiro setor traz ou não alguma influência para essas organizações.

Para Vieira (2009), na pesquisa qualitativa, o pesquisador busca, basicamente, levantar as opiniões, as crenças, o significado das coisas nas palavras dos participantes da pesquisa. Segundo o autor (2009, p. 5): “a pesquisa qualitativa não é generalizável, mas exploratória, no

sentido de buscar conhecimento para uma questão sobre a qual as informações disponíveis são, ainda, insuficientes”.

Para Cooper e Schindler (2003), as pesquisas exploratórias têm por objetivo explicitar melhor o problema, levantar hipóteses e aprimorar idéias, além de assumirem, com frequência, as formas de pesquisa bibliográfica. Na concepção de Selltiz et al. (1965), a pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema.

Também foi realizada uma revisão bibliográfica e documental, cujo propósito foi desenvolver as bases teóricas do estudo, envolvendo temas como sustentabilidade, geração e captação de recursos, tributação de receitas, e imunidade e isenção tributária, buscando identificar os pontos de integração entre ambas.

### 3.2 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

O meio utilizado para o desenvolvimento da pesquisa é o estudo de caso, que permite segundo Gil (1999), o aprofundamento e o detalhamento de uma situação específica, sendo aplicado a uma ou a poucas unidades de pesquisa.

Para Yin (2001, p. 32), o estudo de caso “é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Gil (1999) entende que um estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir o conhecimento amplo e detalhado do mesmo. Sua maior utilidade é verificada nos estudos exploratórios.

O estudo de caso, como outras estratégias de pesquisa, representa uma maneira de se investigar um tópico empírico seguindo-se um conjunto de procedimentos pré-estabelecidos, além de oferecer ao pesquisador a possibilidade de se aprofundar na compreensão do fenômeno pesquisado, permitir a produção de análises mais detalhadas, considerando as evidências presentes e a possibilidade de formular hipóteses para pesquisas futuras.

A seguir, serão descritas as etapas da pesquisa, os procedimentos que a constituem e as validações efetuadas.

A pesquisa realizada consiste nas seguintes etapas:

- a) elaboração do instrumento de pesquisa;
- b) escolha da população e da amostra;
- c) coleta de dados.

### 3.2.1 ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA

O estudo divide-se em duas fases: a primeira foi desenvolvida por meio da coleta e análise de dados secundários e sistematizações que serão realizadas (bibliografia, legislação, diário oficial e documentos internos da entidade) conforme a pertinência e possibilidade de uso, que forneceram informações contextuais importantes para a descrição do tema em estudo. Buscou-se focar essencialmente a bibliografia e a legislação pertinente à tributação das entidades do terceiro setor. Possíveis alterações na legislação e suas consequências, também foram registradas até a data da conclusão do estudo.

A segunda fase compreendeu o uso de roteiro de entrevistas semi-estruturadas. Marconi e Lakatos (2008, p. 80), as definem como: “um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional”.

Para Goode e Hatt (1969), a entrevista consiste no desenvolvimento de precisão, focalização, fidedignidade e validade de um certo ato social como a conversação. É, portanto, uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica e proporciona ao entrevistado, verbalmente, a informação necessária.

Best (1972) entende que a entrevista deve ser realizada por um entrevistador experiente. Quando a for, segundo o autor (1972, p. 120): “o resultado é muitas vezes superior a outros sistemas, de obtenção de dados”.

Propositalmente, dado que o interesse não é estatístico, mas de ampliação da investigação com elementos úteis a sua compreensão, foram selecionadas quatro gestores com perfis distintos, responsáveis pelas áreas financeiras, de qualidade e desenvolvimento e a jurídica. Esses gestores representam a diretoria da entidade. São pessoas formadoras de opinião e tomadoras de decisão pela entidade, e comprometidas com o objeto da pesquisa.

A denominação “gestores” é usada para designar todos os entrevistados tomadores de decisões tributárias, administrativas e operacionais, dentro da organização. Portanto, trata-se de pessoas que possuem os atributos necessários à compreensão do assunto pesquisado.

Os roteiros de entrevistas aplicados apresentaram 23 (vinte e três) questões, divididas em duas partes. A primeira versando sobre o perfil dos respondentes e da entidade em que atuam, e a segunda, de ordem geral e específica, sobre o contexto do tema em estudo. Dessa forma, buscou-se o máximo de dados que compuseram o conjunto a ser analisado e testado, para fins de relacionamentos possíveis com o fenômeno e com o objetivo da pesquisa.

A técnica utilizada foi descritiva e qualitativa por meio da observação direta intensiva, complementando-se pela análise em relatórios e documentos. Para Marconi e Lakatos (2008, p. 48), técnica: “é um conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência ou arte; é a habilidade para usar esses preceitos ou normas, a parte prática”.

Segundo Minayo (1999, p. 22-23), a técnica de pesquisa é descritiva por:

Buscar descrever as características de um fenômeno e qualitativa por buscar elementos que não podem ser quantificados, dotados de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, em um espaço mais profundo de relações, de processos e de fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis. (MINAYO., 1999, p. 22-23).

Marconi e Lakatos (2003) anotam que a pesquisa bibliográfica abrange toda a bibliografia já existente em relação ao tema em estudo e permitirá ao pesquisador saber em que estado se encontra atualmente o problema, que trabalhos já foram realizados a respeito e quais são as opiniões reinantes sobre o assunto. A pesquisa bibliográfica propicia também, ao pesquisador, o estabelecimento de um modelo teórico inicial de referência, auxiliando na elaboração do plano geral da pesquisa.

Na pesquisa documental, segundo Gil (1999), os documentos constituem fonte rica e estável de dados, pois subsistem ao longo do tempo e tornam-se a mais importante fonte de dados em qualquer pesquisa de natureza histórica, como é o caso deste estudo. Portanto, a utilização da pesquisa documental justifica-se, visto que é premissa no estudo de tributos o uso da legislação fiscal emanada do Poder Público, para análise e interpretação.

Neste trabalho, a pesquisa bibliográfica teve como propósito desenvolver as bases teóricas do estudo, envolvendo temas como sustentabilidade, captação de recursos, tributação de receitas e isenção e imunidade tributária, buscando identificar os pontos de integração entre ambas.

Além dos documentos examinados, será efetuada uma análise econômico-financeira nas Demonstrações Financeiras da entidade. O objetivo é o de avaliar as tendências da entidade. Será aplicada a análise vertical e a horizontal.

Por intermédio deste tipo de análise podem-se, segundo Matarazzo (2003), conhecer pormenores das demonstrações financeiras que escapam à análise genérica através de índices.

A análise vertical caracteriza-se como uma análise de estrutura ou participação, e a análise horizontal consiste em uma mensuração da variação de crescimento ou decréscimo do valor dos elementos constantes das demonstrações financeiras. (PADOVEZE; BENEDICTO, 2007, p.183).

A análise vertical e a horizontal desce a um nível de detalhes que possibilita localizar pontos específicos de falhas, problemas e características da entidade e explicar os motivos de a entidade estar em determinada situação.

A análise visa relatar, com base nas informações contábeis fornecidas pelas empresas, a posição econômico-financeira atual, as causas que determinam a evolução apresentada e as tendências futuras. Em outras palavras, pela análise extraem-se informações sobre a posição passada, presente e futura (projetada) de uma empresa. (ASSAF NETO, 1998, p. 47).

A partir dos conceitos bibliográficos apresentados, formularam-se as questões do instrumento de pesquisa, com a identificação do autor da idéia apresentada. Consideraram-se, ainda, as recomendações de Hill e Hill (2002, p. 89), sobre a elaboração de questões: “é preciso pensar cuidadosamente sobre o objetivo geral (o tipo de informação que quer solicitar) de cada uma das perguntas”.

O instrumento de pesquisa foi composto de quatro vertentes, como recomenda Hill e Hill (2002, p. 89), e apresentado no quadro 22, a seguir:

<b>Vertentes</b>	<b>Informações</b>
Questão	A pergunta propriamente dita.
Variável-chave	O assunto principal a que a pergunta pretende se reportar.
Objetivo	Identificação e/ou esclarecimento do objetivo que se quer alcançar com a resposta da pergunta; e
Fonte	Referência do autor que citou a idéia por meio da qual surgiu a pergunta.

**QUADRO 22 – Vertentes do instrumento de pesquisa.**

Fonte: Adaptado de Hill e Hill (2002, p. 89).

As quatro vertentes, apresentadas no quadro 22, acima, referem-se à questão propriamente dita; à variável-chave, que corresponde ao assunto principal; o objetivo das

respostas que se quer alcançar e a fonte de referência do autor que o auxiliou na idéia da elaboração da pergunta.

Após o estabelecimento dos pontos a serem investigados, analisou-se a forma de estruturação do instrumento de pesquisa. A entrevista aplicada é do tipo: padronizada ou estruturada.

Segundo Marconi e Lakatos (2008, p. 82), o motivo da padronização: “é obter, dos entrevistados, respostas às mesmas perguntas”. Para Lodi (1974, p. 16), perguntas padronizadas possibilitam que as respostas: “sejam comparadas com o mesmo conjunto de perguntas, e que as diferenças devem refletir diferenças entre os respondentes e não diferenças nas perguntas”. Buscou-se por um roteiro previamente estabelecido pelo entrevistador, com perguntas predeterminadas, efetuada com pessoas selecionadas de acordo com o plano de pesquisa.

As entrevistas seguiram um roteiro (Apêndice B, pág. 234) que envolvia os seguintes pontos: sustentabilidade, captação de recursos, tributação das receitas e isenção e imunidade tributária, buscando identificar os pontos de integração entre ambos.

### 3.2.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A pesquisa concentrou-se no Município de São Paulo, por tratar-se do maior pólo de serviços de saúde do País. A escolha da amostra foi de forma intencional e feita em função de critérios não probabilísticos (amostragem não causal, dirigida), não constituindo de modo algum uma amostra representativa no sentido estatístico.

Foi utilizada a técnica de amostra por acessibilidade e por conveniência. Segundo Vergara, (2008, p. 51): “entende-se por amostra por acessibilidade aquela que não exige qualquer procedimento estatístico, seleciona elementos pela facilidade de acesso a eles”.

Mattar (2005) acredita que as técnicas não probabilísticas não invalidam uma pesquisa, pois a amostragem probabilística é tecnicamente superior na teoria, na prática surgem alguns problemas de aplicação que enfraquecem a sua superioridade. Segundo Vergara (2008, p. 49), “no critério da amostragem intencional, o pesquisador se dirige intencionalmente a grupos de elementos dos quais deseja saber a opinião.

Para Stevenson (1981, p. 158), a finalidade da amostragem é: “permitir fazer inferências sobre uma população sem precisar examinar cada um de seus elementos”. Para Hill e Hill (2002), o que o investigador pretende ou pode fazer, na maioria das situações, é analisar os dados da amostra, tirar conclusões, e extrapolar as conclusões para o Universo.

Segundo Gonçalves e Meirelles (2004, p. 54), unidade de análise é: “a entidade que descreve o contexto, em que são localizadas as unidades de observação”; e unidades de observação, segundo os autores (2004, p. 54) são: “aquelas entidades de um contexto que serão submetidas ao processo de investigação e responderão pelo problema investigado.”

Desta forma, a unidade de análise foi a ISCMSP por ser a instituição assistencial e hospitalar mais antiga atualmente em funcionamento no Município de São Paulo, além do seu trabalho beneficente de reconhecido talento pela população. As unidades em observação foram as entrevistas, os relatórios contábeis e os demais documentos que contribuíram para determinação dos dados necessários à compreensão do estudo. A pesquisa foi realizada no período de junho a dezembro de 2010.

### 3.2.3 COLETA DE DADOS

A coleta de dados é a fase do método de pesquisa, cujo objetivo é obter informações da realidade, por meio dos dados disponibilizados. Nesse sentido, todos os dados utilizados nessa pesquisa foram coletados por meio dos sites oficiais, publicações, entrevistas e documentos fornecidos pela entidade.

Para a análise vertical e a horizontal foram analisadas as Demonstrações do *Superávit* dos Exercícios, findos em 31.12.2009 e 31.12.2008 (Anexo C, pág. 248).

Quanto às entrevistas, foram aplicadas aos gestores da ISCMSP. Foram realizadas quatro entrevistas, com três diretores e um coordenador de qualidade da entidade. “O número de pessoas é menos importante do que a teimosia em enxergar a questão sob várias perspectivas.” (Goldenberg, 1997, p. 50).

O perfil das pessoas entrevistadas está apresentado no quadro 23, a seguir.

Nome	Sexo	Cargo Atual
Gestor 1	Masculino	Diretor de Qualidade e Desenvolvimento Organizacional
Gestor 2	Masculino	Diretor Financeiro
Gestor 3	Feminino	Diretor Jurídico
Gestor 4	Masculino	Coordenador de Qualidade

**QUADRO 23 – Perfil das pessoas entrevistadas na ISCMSP.**

Fonte: Do autor.

O quadro 23, acima, apresenta o perfil das pessoas entrevistadas: três são do sexo masculino e um do feminino. Todos têm mais de 10 anos de experiência na função. São pessoas formadoras de opinião e tomadoras de decisão, inclusive o coordenador de qualidade, que no período da entrevista, substituiu o diretor de qualidade e desenvolvimento organizacional. Foi aplicado às mesmas perguntas à todos os entrevistados.

O pesquisador esteve atento para a possibilidade de problemas de representatividade dos dados e da validade das informações coletadas. Os instrumentos, em si, de coletas de dados, foram desenvolvidos e ajustados durante a pesquisa.

Pode-se dizer que se buscou a construção de instrumentos que facilitaram a coleta dos dados, e ao mesmo tempo continham elementos que são relevantes para uma visão geral dos processos e da entidade identificada.

Entende-se que os dados coletados foram passíveis de classificação, conforme Olak e Nascimento (2010), e em físicos (relacionados às atividades) e financeiros (oriundos das fontes financeiras disponíveis).

Estes dados permitiram o cálculo de receitas baseadas em custo de oportunidade, e análises fundamentadas em outros instrumentos de análise financeira.

### 3.2.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente, os dados coletados receberam um tratamento analítico, no qual foram ordenados e classificados, respeitando-se as técnicas e os princípios científicos, tanto

contábeis quanto financeiros. Posteriormente, esses dados foram, devidamente, aplicados à metodologia de estudo apresentada nesta pesquisa.

A pesquisa tem por objeto de estudo, a influência da tributação sobre as receitas das entidades do terceiro setor: um estudo de caso na área da saúde. A investigação, por meio de um estudo de caso, centra-se na análise da tributação das receitas dessas entidades, e se esta tributação traz alguma influência para si.

Para Yin (2001, p. 27), o estudo de caso “é a estratégia escolhida ao se examinarem acontecimentos contemporâneos, mas quando não se podem manipular comportamentos relevantes.” Optou-se pela pesquisa de natureza qualitativa.

Os dados ao serem coletados e analisados exigem do pesquisador flexibilidade e criatividade. Sua representatividade, segundo Goldenberg (1997, p. 50): “está relacionada à sua capacidade de possibilitar a compreensão do significado e a descrição densa dos fenômenos estudados em seus contextos e não à sua expressividade numérica”. Buscou-se assim, responder a questão-problema formulada e ampliar o conhecimento sobre o tema, articulando-o com seu contexto.

Foi necessário um esforço teórico para ultrapassar o nível do senso comum e do subjetivismo na interpretação e alcançar uma análise dos documentos, artigos, textos, seminários, dissertações, teses, legislações e entrevistas, de forma mais distanciada.

#### *3.2.4.1 Análise de conteúdo*

No tratamento e análise das informações utilizou-se a análise de conteúdo sugerida por Bardin (1997). Segundo o autor (1997, p. 42), a análise de conteúdo pode ser entendida como:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não), que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens. (BARDIN, 1997, p. 42).

Do ponto de vista instrumental, este conceito foi fundamental para a compreensão dos dados fornecidos nas entrevistas, pois permitiu explicitar e sistematizar o conteúdo das informações captadas e a expressão desse conteúdo, a partir de um conjunto de técnicas parciais e complementares.

### 3.2.4.2 Metodologia SROI

Partindo da premissa de que a maioria das entidades sem fins lucrativos enfrentam problemas com a escassez de recursos, sua gestão pode ter bons níveis de eficiência. Portanto, em relação à sustentabilidade, o estudo preocupou-se também em medir os níveis de eficiência e desempenho destas entidades, especificamente em relação à ISCMSP, objeto deste estudo de caso.

Mas como verificar esta eficiência? Como medir e avaliar o seu desempenho? Alguns autores, segundo Paula (2009), apontam a falta de indicadores de desempenho como um dos problemas encontrados por estas entidades.

Devido à falta de indicadores que possibilitem a mensuração do retorno social para cada recurso arrecadado e gerido pela ISCMSP, em análise, utilizou-se a metodologia *Social Return on Investment (SROI)*, recomendado por Paula e Mario (2009) e por Pace (2009) como um modelo de mensuração que possibilite evidenciar e compreender o resultado destas entidades.

O método *SROI* toma como base o conceito do *Retorno Social do Investimento (SROI)* sob a ótica do valor dos resultados advindos das mudanças. É uma forma de balanço social para entidades sem fins lucrativos desenvolvida nos anos 1990 e que, segundo Quarter, Mook e Richmond (2003) apud Pace (2009, p. 139): “talvez seja o melhor modelo desenvolvido e idealizado pela fundação americana *Roberts Enterprise Development Fund (REDF)*”.

Paula (2009, p. 32) define *SROI* como:

*SROI* é uma avaliação econômica de organizações sem fins lucrativos, ou seja, é uma forma de avaliar o desempenho, em termos de valor econômico gerado à sociedade por estas organizações, e não tem uma fórmula única, e sim, um conjunto de indicadores que possibilitam, a princípio, a mensuração do retorno social dos investimentos geridos por essas organizações. (PAULA, 2009, p. 32).

Segundo Pace (2009), o *SROI* não tenta capturar e quantificar todos os aspectos da criação de valor de um programa sem fins lucrativos, mas acredita que o modelo pode ser aplicado a outras áreas filantrópicas, tentando aumentar a abrangência dos aspectos analisados.

Para Paula (2009), a metodologia *SROI* apresenta vantagens e desvantagens. Entre as vantagens, destaca-se a identificação do valor da causa social, ou seja, o valor do benefício gerado para a sociedade por meio da prestação de serviços gratuitos, além da separação entre

valor econômico do negócio ou valor empresarial e o valor econômico da causa social ou valor da proposta social da entidade.

Dentre as limitações, Paula (2009), destaca a não utilização de dois fatores: dos recursos arrecadados por meio de doações e o valor da isenção tributária em comparação aos benefícios gerados à sociedade.

Considerando que a metodologia segrega as atividades em econômicas e sociais, é possível após esta segregação identificar o valor sócio-econômico da causa social que está ligada a missão das entidades. A metodologia *SROI* tem como o objetivo quantificar o valor econômico e social criado com o investimento em entidades sem fins lucrativos.

Para Paula e Mario (2009), todo o trabalho desenvolvido pela *REDF*, teve como princípio básico, a tentativa de responder as seguintes questões:

1. Como se mede o sucesso dos esforços de uma organização sem fins lucrativos?
2. Para cada recurso investido, o que é o benefício resultante aos indivíduos e à sociedade?
3. Como o investidor pode estar seguro que o recurso que será investido será maximizado possibilitando a criação de valor?
4. Como se pode calcular o retorno social dos investimentos realizados na organização? (PAULA, MARIO, 2009, p. 5).

De acordo com Araújo et al. (2005) apud Paula e Mario (2009, p. 5): “o sucesso de uma entidade filantrópica poderia ser medido por sua capacidade de arrecadar doações ou pelo tamanho de seu ativo, no entanto, não existe relação direta entre a arrecadação e o valor social gerado”.

É importante ver a filantropia como um valor econômico adicionado à sociedade como resultado dos investimentos por caridade (doações). Sob esta perspectiva, o benefício gerado para a sociedade por um investimento filantrópico é a medida de sucesso de tal investimento. No entanto, o grande desafio é comparar o valor monetário investido com o valor social gerado, devido à dificuldade de tal valor social ser transformado em unidades monetárias. (PAULA, 2009, p. 30).

Para Paula (2009), o valor econômico é criado por meio do retorno financeiro sobre um investimento. O valor social é criado quando a combinação entre recursos, insumos, processos ou políticas estratégicas possibilitam a geração de melhorias na vida dos indivíduos e da sociedade.

Para Pace (2009), a *REDF* defende a existência de um *continuum* de criação de valor para as entidades sem fins lucrativos. A *REDF*, segundo o autor (2009), cria simultaneamente, em três esferas, valor econômico puro, valor social puro e valor socioeconômico.

Valor econômico puro é criado quando existe retorno financeiro sobre um investimento. O valor social puro é criado quando recursos, insumos e programas de ação são

combinados para trazer melhoria de vida para as pessoas ou para a sociedade. O valor socioeconômico situa-se entre o valor econômico puro e o valor social puro. Este fato ocorre pela quantificação em unidades monetárias do valor social. E este é o maior desafio da *REDF*, comparar o valor monetário investido com o valor social gerado, devido à dificuldade de tal valor social ser transformado em unidades monetárias.

Não se pode esquecer que as OSFL criam tal valor pela transformação de recursos, insumos e/ou processos em produtos/serviços destinados à venda (atividade econômica) e pela geração de receitas ou redução de custos para o setor público (atividade social). Já o valor social puro é criado quando recursos, insumos e programas de ação são combinados para trazer melhoria de vida aos indivíduos ou à sociedade. (PACE, 2009, p. 139).

Paula (2009) compartilha com Pace (2009) sobre a dificuldade da mensuração do valor social criado por meio da gestão dos recursos eficientes para as entidades do terceiro setor.

A *REDF* (2001) parte do princípio que os benefícios auferidos por meio do investimento social sempre incluirão impactos sociais que são impossíveis de serem mensurados monetariamente ou de difícil quantificação.

*SROI* é uma avaliação econômica de organizações sem fins lucrativos, ou seja, é uma forma de avaliar o desempenho, em termos de valor econômico gerado à sociedade por estas organizações, e não tem uma fórmula única, e sim, um conjunto de indicadores que possibilitam, a princípio, a mensuração do retorno social dos investimentos geridos por essas organizações. (PAULA, 2009, p. 32).

A metodologia *SROI* gera três medidas de valor e três medidas de retorno. As medidas de valor são: o valor econômico do negócio, o valor econômico da causa social, e o valor econômico da entidade.

As três medidas de retorno são representadas por índices de retorno: do negócio, da causa social e da entidade.

O quadro 24, a seguir define cada um destes indicadores.

Indicadores	Definição	Cálculos
Valor econômico do negócio	É criado por meio do retorno financeiro sobre um investimento. Significa o valor econômico da organização. É o valor presente dos excedentes de caixa gerados pela atividade de negócio (exclui os custos da causa social, os subsídios e doações).	Valor do negócio ( <i>Market Value Added</i> ou <i>MVA</i> é o EVA descontado pelo custo do capital próprio ou CCP = Lucro Operacional (LOP ajustado com base no EVA).
Valor econômico da causa social	Refere-se ao valor social criado pela organização. É o valor presente da receita adicional e da redução de custos para o governo gerados pela atividade social, reduzidos dos custos dessa atividade.	[(Valor presente da receita adicional e da redução de custos para o governo gerados pela atividade social) menos os Custos desta atividade].
Valor da entidade	É obtido por meio da transformação de recursos, insumos e/ou processos em produtos passíveis de venda e pela geração de receitas ou redução de custos para o setor público. Está situado entre os valores econômicos do negócio e das causas sociais.	[(Valor do negócio mais o Valor da causa social) menos o total de dívidas de longo prazo] Nas empresas lucrativas assemelha-se ao tamanho do Patrimônio Líquido ou Capital dos Sócios.
Índice de retorno do negócio		O valor do negócio dividido pelo investimento financeiro na organização (valor presente do investimento).
Índice de retorno da causa social		O valor social dividido pelo investimento financeiro na organização (valor presente do investimento).
Índice de retorno da entidade		O valor do negócio mais o valor da causa social, menos o total de dívidas a longo prazo, dividido pelo investimento financeiro na organização (valor presente do investimento).

**QUADRO 24 – Medidas de valor e de retorno da metodologia SROI**

Fonte: Adaptado de Quarter, Mook e Richmond (2003) apud Pace (2009, p. 140) e Paula e Mario (2009, p. 39).

No cálculo do valor econômico do negócio, conforme apresenta o quadro 24, anterior, o LOP é identificado na Demonstração do *Déficit* o *Superávit* do Exercício.

Para o cálculo do custo do capital de terceiros há uma dificuldade, pois devem ser conhecidos: a estrutura de capital da entidade, o custo de capital de terceiros e o custo de oportunidade do capital próprio. As doações e o resultado das próprias operações representam o capital próprio.

O custo de oportunidade do capital próprio existe a partir do custo de captação de recursos de doação. Baseados neste conceito, Pace (2009), sugere três alternativas:

- a) utilizar o custo do capital de terceiros;
- b) utilizar o maior retorno operacional do investimento (ROI) das empresas concorrentes por esse tipo de recurso, isto é, usar a melhor rentabilidade das organizações de terceiro setor que concorrem por doações; e
- c) calcular o custo do capital próprio pelo modelo *CAPM* (*Capital Asset Pricing Model*).

Na entidade objeto do estudo de caso, no cálculo do valor econômico do negócio foi aplicado o modelo *CAPM*.

No cálculo do valor econômico da causa social o fluxo de caixa é calculado com base em quatro elementos: o número de pessoas atendidas, a redução de custo médio para o governo por pessoa, a média de aumento na receita do governo por pessoa e os gastos operacionais com a causa social projetados pela entidade.

Segundo Pace (2009), o valor da causa social está associado à tentativa de capturar o impacto de tal causa na vida dos indivíduos e em sua comunidade.

O cálculo e a análise destes indicadores serão divididos em duas etapas. Na primeira serão calculados o valor econômico do negócio ou valor empresarial, o valor econômico da causa social ou valor da proposta social e o valor da entidade ou valor misto (negócio com causa social). Na segunda, após definido o valor do investimento para o cálculo dos três índices, que comparam o valor gerado com o investimento requerido para gerá-lo, serão calculados os índices de retorno do negócio, da causa social e da entidade.

A *REDF* (2001) sugere também, além desses indicadores, a publicação de relatórios detalhados do negócio, a missão da entidade e os projetos e abordagens dos impactos gerados

por meio de investimentos feitos pela organização. Com este relatório é possível demonstrar os itens de difícil mensuração econômica.

Para Paula (2009, p. 32) “estes relatórios, juntamente com os indicadores e os demonstrativos contábeis, completam-se, possibilitando aos usuários e interessados uma visão ampla do negócio, e conseqüentemente, dos benefícios gerados com os recursos investidos”.

O relatório *SROI* mostra que existe um significado maior, que vai além das “métricas” do *SROI*, apresentando o contexto da entidade: descreve a organização e sua missão; analisa financeiramente; apresenta o perfil da população-alvo; define valores e analisa os indicadores da metodologia *SROI* e os principais aspectos que impactam a população. Tudo é avaliado com o objetivo de compreender melhor as entidades ligadas à causa social, dando ao investidor a oportunidade de tomar decisões comparadas, de acordo com sua propensão ao risco e avaliação da entidade. (PACE, 2009, p. 142).

Pace (2009), porém, enunciam algumas limitações da aplicação do método *SROI*, são elas: dificuldades em separar os gastos da causa social dos gastos do negócio; e o valor da causa social é calculado com base em valores que afetam o governo, mas a redução de gastos públicos nem sempre acarreta benefícios aos indivíduos, logo o foco central deve estar nos benefícios proporcionados, só que tais benefícios podem ser de difícil mensuração.

No cálculo dos seis indicadores citados serão utilizados dados e ferramentas tradicionais da contabilidade e de finanças. Será utilizada a Demonstração de Resultados do Exercício (DRE), a qual mede o resultado econômico de uma entidade.

Para a ISCMSP, entidade objeto do estudo de caso, por não ter fim lucrativo, será utilizada as Demonstrações do *Superávit* ou *Déficit* do Exercício, findos em 31.12.2008 e 31.12.2009 (Anexo C, pág. 248). O exercício seguinte, encerrado em 31.12.2010, não faz parte do estudo, pois ainda não havia sido publicado no DOU até a conclusão desta pesquisa.

Quando se depara com a palavra “resultado” em uma análise econômico-financeira, o foco volta-se para uma das demonstrações contábeis que é a Demonstração de Resultados do Exercício, conhecida como DRE, a qual mede o resultado de uma empresa com fins lucrativos e, também, sem fins lucrativos. (PAULA; MARIO, 2009, p. 3).

De acordo com Araujo et al. (2005), apud Paula (2009, p. 32): “a metodologia *SROI* transforma a tradicional DRE em *The True Cost Accounting Analysis* (TCAA), ou seja, análise do verdadeiro custo”. A diferença, segundo Paula (2009, p. 32), é que:

O TCAA divide o resultado em atividade econômica e atividade social, considerando o suporte ou subsídio conseguido como receita da atividade social. Assim, existe um resultado operacional sem receitas ou custos sociais e um resultado completo com o subsídio e os custos sociais. É importante observar que tal adaptação é válida para as entidades que possuem receitas operacionais não provenientes do serviço social, fim da sua atividade. (PAULA, 2009, p. 32).

Outra forma de se avaliar uma empresa é por meio de seu excedente de caixa, isto é, do fluxo de caixa livre esperado para um determinado intervalo de tempo trazido a valor presente. A *REDF* (2001) adota o modelo de fluxo de caixa descontado.

Segundo Paula (2009, p. 33): “o fluxo de caixa descontado é um processo pelo qual um fluxo de caixa projetado para períodos futuros é descontado por uma taxa apropriada”. Portanto, o valor econômico do negócio ou valor empresarial depende do fluxo em si projetado e da taxa de desconto; essa última depende do custo de oportunidade do capital e do risco associado ao negócio.

Na metodologia *SROI*, esta ferramenta será utilizada para o cálculo do valor econômico do negócio, do valor econômico da causa social e do valor da entidade. A taxa de desconto pode ser a mesma ou diferente para cada um dos cálculos.

#### 3.2.4.2.1 Apuração das medidas de valor

Nesta primeira etapa serão apurados o valor econômico do negócio e da causa social e o valor da entidade (negócio com causa social).

- **Valor econômico do negócio**

No cálculo do valor econômico do negócio a *REDF* (2001) aconselha o uso do fluxo de caixa livre descontado. Segundo Paula e Mario (2009) a metodologia *SROI* propõe a previsão de dez anos de fluxo de caixa livre. Portanto, seria necessária a projeção de receitas e despesas, investimentos em ativos permanentes e capital de giro no universo de dez anos.

Como esses valores podem ser mensurados com um alto grau de distorção, Araujo et al. (2005) apud Paula (2009), propôs uma alteração na metodologia, alterando o fluxo de caixa descontado para o lucro econômico ou *Market Value Added (MVA)*, e conseqüentemente, calcular o valor do negócio. Para o cálculo do valor do negócio da entidade objeto do estudo de caso (ISCMSP) será utilizado o *MVA*.

Paula (2009, p. 34) define o *MVA* como: “*Economic Value Added (EVA)* descontado pelo custo médio ponderado de capital (CMPC) que por sua vez representa a soma do custo de capital próprio com o custo de capital de terceiros, ponderados pela estrutura de capital”. A equação do *MVA* está representada pela fórmula apresentada a seguir.

$$\text{Market Value Added (MVA)} = \frac{\text{EVA}}{\text{CMPC}}$$

De acordo com Araújo et al. (2005) apud Paula (2009, p. 35), este índice representa o valor da empresa deduzido do montante necessário para repor todos os seus ativos. Para o cálculo do valor econômico do negócio, Araújo et al. (2005) apud Paula (2009), sugere uma adaptação para essa fórmula.

Assim, o valor econômico do negócio será a divisão entre o lucro operacional ajustado sem as despesas financeiras (LOP), dividido pelo custo médio ponderado do capital (CMPC). LOP é o lucro operacional ajustado para cálculo do EVA; é o lucro operacional contábil sem os efeitos das despesas financeiras.

A fórmula adaptada é a seguinte:

$$\text{Valor Econômico do Negócio} = \frac{\text{LOP}}{\text{CMPC}}$$

O cálculo do EVA exige algumas adaptações no DRE, procurando, entre outras medidas, evidenciar sua parte operacional legítima, a segmentação do IRPJ e da CSLL sobre os resultados da atividade e os benefícios fiscais provenientes do uso de capital de terceiros.

Para as entidades sem fins lucrativos, o LOP pode ser calculado por meio dos dados constantes na Demonstração de Déficit ou Superávit do Exercício. Na ISCMSP ele será obtido pela Demonstração do Superávit do Exercício, findo em 31.12.2008 e 31.12.2009.

O CMPC é conhecido por meio da estrutura de capital da entidade, do custo do capital de terceiros e do custo de oportunidade do capital próprio. A estrutura de capital é identificada por meio de informações do balanço patrimonial e das notas explicativas. O custo do capital de terceiros, por meio dos contratos de empréstimos de longo prazo, e o custo de oportunidade, por meio do capital próprio, representado, nesse caso, pelas doações e resultados da própria operação.

Segundo Paula (2009, p. 36): “mesmo não havendo distribuição dos resultados, pode-se afirmar que existe o custo de oportunidade do capital próprio, devido à necessidade de atrair investidores para a organização. Ou seja, existe um custo de captação de recursos de doação”.

Na apuração do CMPC da ISCMSP em análise, será utilizado o modelo sugerido por Araújo et al. (2005) apud Paula (2009), isto é, o modelo *Capital Asset Pricing Model*

(CAPM), para calcular o capital próprio, como é feito para as entidades com fins lucrativos, utilizada por *REDF* (2001) para desconto do fluxo de caixa projetado.

- **Valor econômico da causa social**

No cálculo do valor econômico da causa social, a *REDF* (2001) propõe que o valor seja baseado em seu fluxo de caixa trazido a valor presente. Segundo Paula (2009, p. 37): “o pressuposto para se calcular o valor da causa social é tentar capturar o benefício gerado na vida das pessoas e na comunidade em que eles vivem”.

Conforme a *REDF* (2001) e Araújo et al. (2005) apud Paula (2009, p. 37), o fluxo de caixa da causa social é calculado com base em quatro elementos:

1. O número projetado de pessoas atendidas;
2. A redução de custo médio para o governo por pessoa;
3. A média de aumento na receita do governo (IR, por exemplo); e os
4. Gastos operacionais com a causa social projetados da empresa.

(ARAÚJO et al. (2005) apud PAULA, 2009, p. 37)

“O fluxo de caixa não é necessariamente o valor monetário real, mas é uma boa aproximação do valor adicionado para o estado pelo trabalho desenvolvido pela entidade.” (Paula, 2009, p. 37).

- **Valor da entidade**

Esse indicador representa o valor que a entidade em análise tem para a sociedade. Para calculá-lo, segundo Paula (2009, p. 38): “deve-se somar o valor do negócio com o valor da causa social e subtrair as dívidas de longo prazo existente na entidade”. Assim, conclui-se a primeira etapa da análise pela metodologia *SROI*.

#### 3.2.4.2.2 Apuração das medidas de retorno

Nesta segunda serão apuradas as medidas de retorno da entidade. São utilizados três índices de retorno: do negócio, da causa social e o da entidade. Por meio desses índices é possível comparar o valor gerado com o investimento necessário para gerá-lo. O valor do investimento é um só para os três e será calculado com base em valores históricos.

Segundo Paula (2009, p. 39): “a *REDF* considera como investimento todo o recurso aplicado antes do período de projeção no fluxo de caixa trazido a valor presente (desde o surgimento da entidade)”.

A taxa de desconto do investimento (T) sugerida é uma média das taxas usadas no cálculo do valor do negócio e no cálculo do valor da causa social ponderada pela participação de cada valor no valor da entidade.

O resumo dos indicadores de retorno apurados nesta etapa pode ser visualizado no quadro 25, a seguir, onde são apresentadas as fórmulas dos índices de retorno pela metodologia *SROI*.

<b>Índices de Retorno Econômico</b>	<b>Formulas</b>
Índice de Retorno do Negócio	Valor Econômico do Negócio / Valor Presente do Investimento
Índice de Retorno da Causa Social	Valor Econômico da Causa Social / Valor Presente do Investimento
Índice de Retorno da Entidade	Valor da Entidade / Valor Presente do investimento

**QUADRO 25 – Fórmula dos índices de retorno econômico pela metodologia *SROI*.**

Fonte: Adaptado do *REDEF* (2001) apud Paula (2009, p. 40).

Os três índices apresentados no quadro 25, acima, permitem identificar o percentual (%) de retorno de cada valor, ou seja, o índice de retorno do negócio, o índice de retorno da causa social e o índice de retorno da entidade, em relação ao valor presente do investimento social da entidade.

O valor presente do investimento social da entidade é representado pelo seu patrimônio, apresentado no Balanço Patrimonial, dos exercícios findos em 31.12.2008 e 31.12.2009 (Anexo C, pág. 248).

#### 4. ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO E RESULTADOS DA PESQUISA

A Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo (ISCMSP, 2010), sociedade civil beneficente sem fins lucrativos, tem como atividade principal a prestação de assistência médica por intermédio de suas unidades hospitalares: Hospital Central, Hospital Santa Isabel, Hospital Geriátrico Dom Pedro II, Escola de Enfermagem e Centro de Atenção Integrada à Saúde Mental. É a mais antiga Instituição Assistencial e Hospitalar em funcionamento no Município de São Paulo.

A entidade mantém, com a Secretaria da Saúde do Estado de São Paulo, Contratos de Gestão fundamentados na Lei Complementar nº 846/1998, para a administração do Hospital Geral de Guarulhos Prof. Dr. Waldemar de Carvalho Pinto Filho, do Ambulatório de Especialidades “Dr. Geraldo Paulo Bourroul” e do Hospital “Dr. Carlos da Silva Lacaz”.

##### 4.1 BREVE HISTÓRICO

A Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo (ISCMSP, 2010) é uma instituição filantrópica e privada. Foi fundada há mais de quatro séculos, é o mais importante complexo hospitalar no Município de São Paulo. Não se tem a data exata de sua fundação, todavia há indícios de que teria sido criada por volta de 1560. O Município de São Paulo era então uma pequena vila, distante de tudo e de todos, que se desenvolvia em torno da escola criada pelos jesuítas José de Anchieta e Manoel da Nóbrega.

A entidade esteve alojada no Pátio do Colégio, nos Largos da Glória e da Misericórdia, até ser inaugurado, no bairro de Santa Cecília, em 1884, o Hospital Central, sua sede até hoje. O Município de São Paulo se transformou numa das maiores metrópoles do mundo abrigando, no início do século XXI, mais de dez milhões e meio de habitantes. A entidade acompanhou esse crescimento junto com a cidade, que hoje, é uma das maiores do mundo.

Conforme dados divulgados pela entidade, sua direção é exercida pela Mesa Administrativa, que é integrada pelo Provedor, pelo Vice-Provedor e por mais 48 outros Irmãos Mesários, eleitos pela Assembléia Geral Ordinária, com mandato de três anos, todos voluntários das mais diversas áreas do poder público e da iniciativa privada, sem remuneração.

A Provedoria é o órgão executivo da ISCMSP (2010) composta pelo Provedor, Mordomos, Tesoureiro, Escrivão, Procurador Jurídico e respectivos vices.

#### 4.2 NATUREZA DA IRMANDADE

Segundo Pinto (2000, p. 25): “as atividades da Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo, são de natureza filantrópica”. Assim, a assistência privada, com equipamentos de última geração, é totalmente gratuita e equipara-se à dos melhores centros médicos internacionais.

A entidade possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), válido até 31 de dezembro de 2009. Em 23 de dezembro de 2009 foi protocolada, sob o nº 33/52733 ou 25000.666504/2009-64, a solicitação de renovação do CEAS para os anos 2010, 2011 e 2012.

Segundo Pinto (2000), o volume de atendimento hospitalar diário da entidade inclui 5.000 atendimentos ambulatoriais, 2.000 atendimentos de urgência em seus Prontos Socorros (Adulto, Infantil, Ortopedia e Ginecologia), 151 internações, 150 cirurgias, 2.500 exames por imagens, 5.000 exames em Patologia Clínica e 550 atendimentos hemoterápicos. Há ainda, 2.345 leitos hospitalares e conta com 8.000 funcionários, sendo: 670 médicos especialistas e 424 médicos residentes, dentre outros colaboradores da outras áreas.

#### 4.3 MISSÃO DA IRMANDADE

A missão da entidade é exercer a caridade e a misericórdia para o socorro e a assistência aos enfermos, idosos, inválidos e desamparados, prestando serviço de assistência à saúde buscando atingir a excelência no atendimento. Seu objetivo é ser uma instituição de excelência, reconhecida nacional e internacionalmente pela assistência, ensino e pesquisa na área da saúde.

#### 4.4 ATENDIMENTO À POPULAÇÃO

A entidade oferece atendimento voltado para a população em geral e dispõe de recursos avançados no campo tecnológico, além de formação profissional especializada. Tradicionalmente, transmite respeitabilidade aos seus usuários, firmando, cada vez mais, sua boa imagem na área hospitalar.

A entidade oferece aos seus pacientes dois mil leitos distribuídos em sete hospitais. São eles: Hospital Central; Hospital Santa Isabel; Hospital São Luiz Gonzaga; Hospital Geriátrico e de Convalescentes D. Pedro II; Centro de Atenção Integrada à Saúde Mental; Hospital Geral de Guarulhos “Prof. Dr. Waldemar de Carvalho Pinto Filho”, e o Hospital Estadual de Francisco Morato “Prof. Carlos da Silva Lacaz”.

A entidade também desenvolve atividades em parceria, como é o caso do Centro de Atenção Integrada à Saúde Mental, do Hospital Geral de Guarulhos e do Hospital Estadual de Francisco Morato, que são resultados de parceria com o Governo do Estado de São Paulo.

Além disto, a entidade conta ainda com cinco centros próprios de atendimento médico. São eles: Ambulatório Médico de Especialidades Dr. Geraldo Bourroul; Pronto Atendimento Maria Dirce, Centro de Saúde Escola Barra Funda “Dr. Alexandre Vranjac”. Policlínica Paraíso, e Policlínica São João.

Segundo a direção da entidade, todos esses centros de atendimento médico são considerados de padrão excelente, pelo atendimento que oferece e por ser uma das instituições hospitalares que mais presta serviços ao SUS. Assim, a entidade constitui-se em um dos maiores centros de referência médica nacional.

A unidade central está localizada na Vila Buarque, município de São Paulo. As demais unidades em bairros e nos municípios da grande São Paulo, como por exemplo, em Guarulhos, Francisco Morato e outras regiões. Alguns são próprios e outros em regime de parceria, isto é, administrados pela entidade.

#### 4.5 COMPROMISSO FILANTRÓPICO

O compromisso filantrópico da entidade faz com que todos os recursos obtidos sejam aplicados em seus hospitais. Porém, as dificuldades financeiras, comuns a todos os locais que trabalham com assistência médica pública, fazem com que a instituição busque parcerias na iniciativa privada para equipar seus hospitais e continuar oferecendo ao seu paciente o que há de melhor na área médico/hospitalar.

Conforme a direção da entidade e implícita nas notas explicativas das demonstrações financeiras publicadas, todo o resultado obtido com os atendimentos é revertido, integralmente, para as atividades assistenciais gratuitas, prestadas pela instituição. Sua importância e reconhecida qualidade médica, leva pacientes das mais diversas regiões do Brasil e, muitas vezes, de outros países a procurar atendimento nos hospitais da entidade.

Conforme dados divulgados pela administração da entidade, as cidades do interior paulista são as que mais encaminham pacientes para a instituição. São atendidos por ano, em média, 20.000 pacientes provenientes de 288 municípios do Estado de São Paulo.

As especialidades médicas atendidas diariamente pelo Hospital Central estão apresentadas no quadro 26, a seguir.

<b>Especialidades Médicas</b>	
Clínica médica Pediatria Cirurgia Obstetrícia e ginecologia Ortopedia e traumatologia Oftalmologia Otorrinolaringologia Emergência Cirurgia buco-maxilo-facial Neurocirurgia Neurologia Análises clínicas Diagnóstico por imagem e métodos gráficos Endoscopia Anatomia patológica	Captação de órgãos e tecidos Controle de infecção hospitalar Medicina física e reabilitação Psicologia clínica Medicina nuclear Terapia intensiva Terapia da dor e medicina paliativa Genética médica Centro cirúrgico ambulatorial Centro cirúrgico geral Oficina ortopédica Hemoterapia Serviço de psicologia hospitalar

**QUADRO 26 – Especialidades médicas atendidas pelo Hospital Central da ISCMSP, em 2010.**

Fonte: Do autor.

O quadro 26, acima, apresenta as diversas especialidades exercidas pela ISCMSP (2010), e atendidas pelo Hospital Central. Destacam-se algumas de extrema relevância e de importância fundamental para a população, tais como, a captação de órgãos e tecidos, medicina nuclear, genética médica, medicina física e reabilitação, medicina paliativa, terapia intensiva, dentre outras.

#### 4.6 ADMINISTRAÇÃO DA IRMANDADE

A gestão da entidade é atribuída a Provedoria, a Superintendência, as Diretorias, as Gerencias, as Unidades Estratégicas de Serviços e aos Hospitais da Irmandade.

São 10 (dez) departamentos na Provedoria, 2 Superintendentes, 11 Diretores e 2 Gerentes. As Unidades Estratégicas de Serviços são compostas por Administradores, Diretores e Gestores lotados em unidade.

Nos hospitais da Irmandade, o cargo dos responsáveis é distribuído entre: Diretores Técnicos e Clínicos, Coordenadores Administrativos, Gerentes Técnicos e de Apoio Médico.

Estes cargos estão apresentados no quadro 27, a seguir.

Gestão	Departamentos
Provedoria	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Provedor</li> <li>2. Escrivão</li> <li>3. Tesoureiro</li> <li>4. Procurador Jurídico</li> <li>5. Mordomo do Patrimônio Imobiliário</li> <li>6. Mordomo da Administração Pública</li> <li>7. Mordomo dos Hospitais</li> <li>8. Mordomo do Museu &amp; Capela</li> <li>9. Procuradoria Jurídica Cível</li> <li>10. Procuradoria Jurídica Trabalhista</li> </ol>
Superintendência	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Superintendente</li> <li>2. Chefe do Gabinete da Superintendência</li> </ol>
Diretorias	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Diretoria Clínica</li> <li>2. Diretoria Financeira</li> <li>3. Diretoria de Recursos Humanos</li> <li>4. Diretoria Técnica</li> <li>5. Diretoria de Tecnologia da Informação</li> <li>6. Diretoria de Qualidade e Desenvolvimento Organizacional</li> <li>7. Diretoria de Atendimento</li> <li>8. Diretoria de Enfermagem</li> <li>9. Diretoria de Engenharia e Operações</li> <li>10. Diretoria de Assistência Farmacêutica</li> <li>11. Unidade de Ensino Profissionalizante</li> </ol>
Gerências	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Gerência de Risco</li> <li>2. Gerência do SESMT</li> </ol>
Unidades Estratégicas de Serviços	Administradores, Diretores e Gestores lotados em unidade.
Hospitais da Irmandade	O cargo dos responsáveis é distribuído entre: Diretores Técnicos e Clínicos, Coordenadores Administrativos, Gerentes Técnicos e de Apoio Médico.

**QUADRO 27 – Administração da ISCMSP, em 2010.**

Fonte: Do autor.

O quadro 27, acima, apresenta as titulações existentes no quadro administrativo da ISCMSP (2010) e seus respectivos departamentos.

É importante ressaltar que, diferentemente dos cargos das entidades do segundo setor, que almeja lucros, a ISCMSP (entidade do terceiro setor), cuja finalidade não é a de lucro, tem a função de Provedor, onde se destaca a figura do “Mordomo”, função esta, não peculiar nas demais entidades. Assim, na ISCMSP, o fluxograma é composto pelos seguintes gestores:

Provedor, Superintendente, Diretores, Gerentes, e Gestores de unidades estratégicas e hospitais.

#### 4.7 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA IRMANDADE

A Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo é reconhecida como de utilidade pública por lei federal. Conforme nota explicativa nº 23, entende que goza de benefícios fiscais relativos aos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e aos impostos municipais e estaduais.

O entendimento ao benefício fiscal norteia-se, segundo a ISCMSP, ao disposto no artigo 150 da CF/88 e ao artigo 14 do CTN, que a seu ver, são aplicados a si.

A entidade possui o CEAS, concedido pela CNAS, válido até 31.12.2009, com protocolo de prorrogação para os anos de 2010, 2011 e 2012.

A isenção das contribuições sociais usufruídas pela ISCMSP, durante os exercícios findos em 31.12.2009 e 31.12.2008, está apresentada na tabela 11, a seguir.

**TABELA 11 – Isenção das contribuições sociais usufruídas pela ISCMSP, em 2009 e 2008.**

<b>Contribuições Sociais</b>	<b>2009 (Em milhões de Reais)</b>	<b>2008 (Em milhões de Reais)</b>
Contribuição Previdenciária, Cota Patronal, SAT e sobre serviços de terceiros	67.854	72.497
COFINS	15.235	12.832
CSLL	936	1.175
<b>Total</b>	<b>84.025</b>	<b>86.504</b>

Fonte: Do autor.

As isenções constituídas pela entidade e apresentadas na tabela 11, acima, representam as parcelas que seriam pagas ao ente tributário, mas pelo benefício fiscal concedido pela

legislação, foram aplicadas no objeto fim da entidade, revertendo-se em benefício à população.

Compõem as contribuições sociais a Contribuição Previdenciária, a Cota Patronal, o SAT, a COFINS e a CSLL. Portanto, houve uma diminuição no montante do benefício fiscal em relação ao ano de 2008 para 2009, na ordem de R\$ 2,479 milhões.

A parcela correspondente ao PIS/PASEP sobre a folha de pagamento não está computada nas demonstrações contábeis. O motivo, segundo a ISCMSP, é o questionamento da incidência do PIS/PASEP sobre a folha de pagamento, por meio de Ação Ordinária com pedido de tutela antecipada, instituída pelo artigo 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

A administração da ISCMSP entende com base na opinião de seus assessores jurídicos, que o PIS/PASEP sobre a folha de pagamento está incluído na imunidade tributária da Irmandade e, portanto, não representa obrigação legal nem contingência com perda considerada provável, não sendo constituída nenhuma provisão, tendo em vista que as práticas contábeis adotadas no Brasil não requerem sua contabilização. Os assessores jurídicos da entidade classificaram a probabilidade de perda nestas ações como remota (Nota Explicativa nº 18).

#### 4.8 RECEITAS DE ALUGUÉIS DA IRMANDADE

A ISCMSP foi fundada há mais de 400 anos e tem seu patrimônio social representado basicamente por bens imóveis adquiridos, construídos ou recebidos em doação ao longo de sua existência, reavaliados em dezembro de 2001 (Nota Explicativa nº 20).

As doações recebidas em títulos e imóveis são registradas no patrimônio social, por valores atribuídos pelos doadores, valores de face ou, se inexistentes, pelo valor venal. Os imóveis são registrados na contabilmente na conta de investimentos, e são considerados imóveis de renda ou de usufruto. As doações recebidas para custeio são registradas a crédito do resultado do exercício.

Os rendimentos obtidos pelos aluguéis são revertidos em prol do negócio social da entidade, beneficiando a população. Nos anos de 2009 e 2008, a ISCMSP recebeu de aluguel a importância total de R\$ 21,552 milhões e R\$ 27,025 milhões, respectivamente.

Analisando estes dois anos, verifica-se que houve uma diminuição na receita de um ano para o outro, isto é, de 2008 para 2009. O valor corresponde a R\$ 5,473 milhões.

#### 4.9 ANÁLISE DA PESQUISA E RESULTADOS

A análise da pesquisa se apresenta em documentos inseridos no contexto, através de entrevistas realizadas com os gestores da entidade, análise financeira e a aplicação do método *SROI*.

##### 4.9.1 ANÁLISE FINANCEIRA

Para compreender o comportamento dos dados apresentados na Demonstração do *superávit* dos Exercícios findos em 31.12.2009 e 31.12.2008, apresentada na tabela 12, a seguir, faz-se necessária uma análise financeira dos valores.

Segundo Matarazzo (2003, p. 11): “a análise de balanços é uma ferramenta poderosa à disposição das pessoas físicas e jurídicas relacionadas à empresa, como acionistas, dirigentes, bancos, fornecedores, clientes e outros”.

Será efetuada uma análise vertical e horizontal nesta demonstração. Esta análise é feita a partir das demonstrações financeiras. Elas fornecem uma série de dados sobre a entidade. “A análise de balanços transforma esses dados em informações e será tanto mais eficientes quanto melhores informações produzir.” (MATARAZZO, 2003, p. 15)

A tabela 12, a seguir, apresenta a Demonstração do *Superávit* dos Exercícios findos em 31.12.2009 e 31.12.2008, em milhares de reais.

**TABELA 12 – Demonstração do *Superávit* da ISCMSP referente ao exercício findo em 31.12.2009 e 31.12.2008.**

Receitas/Despesas (Em milhões de reais – R\$)	Exercícios	
	2009	2008
<b>RECEITAS</b>		
Receitas de convênios e gestão hospitalar – SUS	246.926	225.442
Receitas de convênios e particulares	87.084	90.881
Receitas com subvenções para custeio, doações e patrocínios	382.246	245.792
Receitas de Aluguéis	21.552	27.025
Receitas Escolares	5.931	5.195
Outras rendas operacionais	4.717	4.181
	<b>748.456</b>	<b>598.516</b>
<b>DESPESAS</b>		
Pessoal e encargos.	(391.241)	(313.787)
Medicamentos e materiais diversos	(160.441)	(127.158)
Utilidades	(20.905)	(18.265)
Serviços médicos contratados	(47.293)	(41.643)
Serviços contratados de terceiros	(89.926)	(60.572)
Despesas financeiras, líquidas	(6.178)	(4.134)
Provisão para devedores duvidosos	(3.127)	(4.568)
Outras despesas operacionais, líquidas	(14.761)	(7.503)
Depreciações e amortizações	(13.055)	(12.373)
	<b>(746.927)</b>	<b>(590.003)</b>
<b>Superávit Operacional e do Exercício</b>	<b>1.529</b>	<b>8.513</b>

Fonte: Do autor.

A ISCMSP apresentou *superávit* nos anos de 2008 e 2009, conforme tabela 12, acima. R\$ 8,513 milhões em 2008 e R\$ 1,529 milhões, em 2009.

Houve, portanto, uma redução do *superávit* de um ano para o outro. Entende-se que o motivo, seja em função do volume de despesas, que não se comportaram na mesma proporcionalidade das receitas.

A tabela 13, a seguir, apresenta a análise vertical e horizontal da Demonstração do *Superávit* dos Exercícios findos em 31.12.2009 e 31.12.2008.

TABELA 13 – Análise vertical e horizontal da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.

Receitas e Despesas em 2009 e 2008 (Em milhões de Reais)	2009	AV	AH	2008	AV	AH
<b>RECEITAS</b>						
Receitas de convênios e gestão hospitalar – SUS	246.926	32,29	109,53	225.442	37,67	100
Receitas de convênios e particulares	87.084	11,64	95,82	90.881	15,18	100
Receitas com subvenções para custeio, doações e patrocínios	382.246	51,07	155,52	245.792	41,07	100
Receitas de Aluguéis	21.552	2,88	79,75	27.025	4,51	100
Receitas Faculdade	5.931	0,79	114,17	5.195	0,87	100
Outras rendas operacionais	4.717	0,63	112,82	4.181	0,70	100
	<b>748.456</b>	100%		<b>598.516</b>	100%	
<b>DESPESAS</b>						
Pessoal e encargos.	(391.241)	52,27	124,68	(313.787)	52,43	100
Medicamentos e materiais diversos	(160.441)	21,44	126,17	(127.158)	21,24	100
Utilidades	(20.905)	2,79	114,45	(18.265)	3,05	100
Serviços médicos contratados	(47.293)	6,32	113,57	(41.643)	6,96	100
Serviços contratados de terceiros	(89.926)	12,01	148,46	(60.572)	10,12	100
Despesas financeiras, líquidas	(6.178)	0,83	149,44	(4.134)	0,69	100
Provisão para devedores duvidosos	(3.127)	0,42	68,45	(4.568)	0,76	100
Outras despesas operacionais, líquidas	(14.761)	1,98	196,73	(7.503)	1,26	100
Depreciações e amortizações	(13.055)	1,74	105,51	(12.373)	2,07	100
	<b>(746.927)</b>	100%		<b>(590.003)</b>	100%	
<b>Superávit Operacional e do Exercício</b>	<b>1.529</b>	0,20	17,96	<b>8.513</b>	1,42	100

Fonte: Do autor.

Conforme dados apresentados na tabela 13, acima, o *superávit* da ISCMSP diminuiu em 2009, comparando-o com 2008, em 82,04%. Porém, o volume de despesas e receitas aumentou.

As receitas aumentaram em 20,03% e as despesas em 21,01%. Os aumentos das despesas se comportaram numa margem próxima em relação às receitas, isto é, há uma diferença de 1%. Isto significa que estes gastos são proporcionais ao volume dos recursos arrecadados.

No contexto dos anos analisados, as receitas de doações, patrocínios e de subvenções para custeio são as de maior representatividade. Elas constituem-se na primeira fonte de recurso da ISCMSP. O montante recebido em 2009 aumentou 35,70% em relação ao ano de 2008, e corresponde, respectivamente, ao percentual de 51,07% e 41,07% do total de receitas recebidas nos respectivos anos.

A segunda fonte de recursos da ISCMSP são as receitas da gestão hospitalar do Sistema Único de Saúde (SUS), que aumentaram 8,70% e representam, respectivamente, o percentual de 32,29% e 37,67%, nos anos de 2009 e 2008, do total de recursos.

As receitas obtidas com o atendimento de convênios e particulares representam a terceira fonte de recursos da entidade. Participam dos recursos arrecadados com 11,64% em 2009 e 15,18% em 2008. Portanto, houve uma redução de 4,18% de 2009 para 2008.

Os aluguéis recebidos representam a quarta fonte de recursos. Houve uma diminuição de 20,25%, comparando-se o ano de 2009 com o de 2008. As demais fontes de recursos não chegam a 2% do total das fontes de recursos da entidade.

Quanto às despesas realizadas nos anos de 2009 e 2008, a análise vertical e horizontal apresenta que os gastos com pessoal e encargos sociais têm a maior representatividade. Aumentaram em 19,80% de 2008 para 2009, e participam do total de despesas anuais com 52,27% em 2009 e 52,43% em 2008.

Os gastos com medicamentos e materiais diversos estão em segundo lugar. Foram despendidos 20,74% a mais em 2009, comparando-se com 2008. Sua participação em relação ao volume total de despesas é de 21,44% em 2009 e de 21,24% em 2008.

Em terceiro lugar estão os serviços contratados de terceiros. Estes gastos correspondem, respectivamente, ao percentual de 12,01% e 10,12% nos anos de 2009 e 2008, respectivamente. De um ano para o outro houve um aumento percentual de 32,64%.

A análise apresenta também uma distorção significativa em relação às despesas financeiras: houve um aumento de 33,08% em 2009, embora sua participação em relação ao contexto geral é de menos de 2% nos dois anos.

O item “outras despesas operacionais, líquidas”, aumentaram 49,17% em 2009, o que requer uma análise detalhada desse item, pois sua participação em relação ao gasto total é de 1,98% em 2009 e de 1,26% em 2008.

#### 4.9.2 ANÁLISE DO MÉTODO *SROI* E RESULTADOS

A aplicação do método *SROI* será apresentada em duas etapas. A primeira consiste no cálculo de três medidas de valores: valor econômico do negócio ou valor empresarial, valor econômico da causa social ou valor de proposta social, e do valor da entidade ou valor misto (negócio como causa social).

A segunda etapa consiste no cálculo de três medidas de retorno: índice de retorno da entidade (negócio), índice de retorno da causa social (propósito social), e o índice de retorno da entidade (misto de retorno).

Foram utilizados os dados das Demonstrações do *Superávit* dos Exercícios, findos em 31.12.2009 e 31.12.2008 (Anexo C, pág. 248).

#### 4.9.2.1 Cálculo do valor econômico do negócio ou valor empresaria

Para o cálculo do valor econômico do negócio ou valor empresarial da ISCMSP, faz-se necessária a segregação das receitas auferidas pela entidade no ano-calendário de 2009, em receitas das atividades sociais e econômicas.

As despesas também serão segregadas em sociais e econômicas. A finalidade é para que se possa apurar se a ISCMSP apresenta *superávit* ou *déficit* em relação a cada uma dessas atividades (sociais e econômicas).

A segregação qualitativa do total de receitas operacionais em atividades econômicas e sociais está apresentada no quadro 28, a seguir.

Receitas Operacionais	Atividade	
	Econômica	Social
Sistema Único de Saúde (SUS)	X	
Convênios	X	
Particulares	X	
Subvenções		X
Doações		X
Patrocínios		X
Aluguéis	X	
Faculdade	X	
Outras Receitas Operacionais	X	

**QUADRO 28 – Classificação das receitas da ISCMSP, por atividade econômica e social.**

Fonte: Adaptado de Paula (2009, p. 10).

Conforme apresentadas no quadro 28, anterior, as receitas da atividade econômica são obtidas por meio do Sistema Único de Saúde (SUS), de convênios, de particulares, de aluguéis, da faculdade e das demais receitas operacionais.

As receitas da atividade social correspondem às subvenções, doações e patrocínios, recebidos de pessoas físicas e jurídicas. As despesas operacionais não foram segregadas, pois não se analisou cada item individualmente.

A segregação das receitas da atividade social deve obedecer ao critério de valores gastos com atividades gratuitas apresentados nas notas explicativas das demonstrações contábeis.

Estes dados estariam segregados no Balanço Social da entidade. A ISCMSP não elabora este demonstrativo contábil. A entidade também não segrega individualmente as gratuidades nas notas explicativas, exigido pelo inciso VI, do artigo 3º, do Decreto nº 2.536, de 1998.

Pela Resolução nº 177/2000 do CNAS, as entidades, para fins de renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, precisam evidenciar, em notas explicativas às demonstrações contábeis.

O resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, público-alvo beneficiado com atendimento gratuito, doações, aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionadas com projetos assistenciais. (OLAK, NASCIMENTO, 2010, p. 113).

Para Olak e Nascimento (2010), as regras devem ser claras e os critérios consistentes. Quanto ao Balanço Social, Danziger (1983) apud Tinoco et al. (2009), os consideram um documento importante, porque espelha a situação social das entidades e testemunham o clima que as regem. Para os autores (2009), é preciso conceder ao Balanço Social a mesma consideração dada ao Balanço Societário e ao Balanço Fiscal.

No entendimento de Lisboa e Ribeiro (1999, p. 3): “o Balanço Social é um instrumento de informação da empresa para a sociedade, por meio do qual a justificativa para sua existência deve ser explicitada.”

A elaboração do Balanço Social é, na essência, um trabalho de pesquisa que deve ser elaborado a partir de rigor teórico. Nesse sentido, as organizações sejam elas, empresas, entidades sem fins lucrativos, organismos governamentais ou qualquer outro tipo de instituição, podem ter como referência trabalhos acadêmicos de diversos estudiosos que vêm pesquisando o tema, apresentando suas reflexões e, mais recentemente, modelos de elaboração. (TINOCO et al., 2009, p. 145).

Como a ISCMSP não elaborou o Balanço Social e não segregou individualmente as gratuidades em notas explicativas, criou-se uma dificuldade em identificar e analisar o montante despendido individualmente nesse tipo de custo/despesa.

As dotações orçamentárias representam, por dispositivo contratual, segundo a ISCMSP, a relação custos/benefícios gratuitos da entidade. Assim, a partir da nota explicativa nº 1, das demonstrações contábeis encerradas em 31.12.2009 e 31.12.2008, e publicadas no Diário Oficial do Estado de São Paulo, nos anos de 2009 e 2010 (Anexo C, pág. 248), evidenciou-se a respectiva finalidade de cada uma das dotações. São atendimentos em especialidades médicas, serviços de diagnósticos por imagem, UBS, Programa de Saúde da Família, Núcleo de Apoio da Saúde da Família e prontos socorros.

A tabela 14, a seguir, apresenta a relação e as características dos custos/benefícios gratuitos realizados por cada um dos setores e unidades hospitalares, nos anos de 2009 e 2008.

**TABELA 14 – Gratuidades médicas realizadas pela ISCMSP, em 2009 e 2008.**

VALORES EM RS (Em milhões de Reais)		PERCENTUAL (%)		GRATUIDADES MÉDICAS
2009	2008	2009	2008	
18.086	16.200	6,07	9,00	Atendimento de especialidades
3.731	-	1,26	-	Serviços de Diagnósticos por Imagem
23.097	10.483	7,78	5,82	Unidades Básicas de Saúde (UBS)
15.138	-	5,10	-	Pronto Socorro Municipal (Santana, Barra Funda, e Freguesia do Ó)
15.015	12.000	5,06	6,67	Pronto Socorro Maria Dirce
9.388	7.922	3,16	4,40	Policlínica Paraíso
9.205	8.280	3,10	4,60	Policlínica São João
20.550	-	6,92	-	Centro Hospitalar do Sistema Penitenciário
51.883	10.864	17,47	6,03	Hospital São Luiz Gonzaga
33.737	34.369	11,36	19,09	Hospital Dr. Carlos da Silva Lacaz
97.159	79.921	32,72	44,39	Hospital Geral de Guarulhos
<b>296.989</b>	<b>180.039</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>Total</b>

Fonte: Do autor.

Do total das dotações orçamentárias que corresponde aos serviços gratuitos prestados pela entidade, apresentados na tabela 14, anterior, segundo a ISCMSP, 68,47 % correspondem aos leitos hospitalares ofertados em 2009 e 69,51%, em 2008.

Em termos percentuais, houve uma diminuição nos leitos hospitalares, quando se compara 2009 com 2008. Nominalmente, constata-se que houve um crescimento de 38,45%.

Comparando-se o ano de 2008 para 2009, constata-se um aumento de 10,43% no atendimento a especialidades médicas; 100% nos serviços de diagnósticos por imagem; 54,61% nas UBS; e de 100% nos Prontos Socorros municipais e no Centro Hospitalar do Sistema Penitenciário.

A maior relação de custos/benefícios gratuitos está no Hospital Geral de Guarulhos, seguido pelo Hospital São Luiz Gonzaga e Hospital Dr. Carlos da Silva Lacaz.

O total dos custos e despesas operacionais aplicados na atividade econômica da ISCMSP está apresentado na tabela 15, a seguir.

**TABELA 15 – Relação de custos/benefícios gratuitos da ISCMSP, em 2009 e 2008.**

<b>ANO DE 2009</b> (Em milhões de Reais)	<b>ANO DE 2008</b> (Em milhões de Reais)	<b>CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS</b>
746.927	590.003	Total de custos e despesas operacionais
296.989	180.039	(-) Custos e despesas com serviços oferecidos de forma gratuita
449.938	409.964	Custos e despesas com a atividade econômica

Fonte: Do autor.

O montante dos custos/despesas operacionais com a atividade econômica no ano de 2009 foi de R\$ 449,938 milhões, conforme apresentado na tabela 15, acima. Ele representa 60,24% do total de custos e despesas operacionais, enquanto que os custos/despesas em gratuidades representam 39,76% desse total.

No ano de 2008, os custos/despesas operacionais com a atividade econômica foram de R\$ 409,964 milhões, que representa 69,48% do total de custos e despesas operacionais, enquanto que os custos/despesas em gratuidades representam 30,52%.

Observa-se que as gratuidades da ISCMSP aumentaram de 2008 para 2009, em 39,38%. Em reais, representa R\$ 116,950 milhões no investimento em causas sociais.

A partir da segregação qualitativa das receitas operacionais da entidade em receitas econômicas e sociais, apresentada no quadro 28, pág. 185, apresenta-se nas tabelas 16 e 17, a seguir, a segregação quantitativa referente aos anos-calendários de 2009 e 2008.

A tabela 16, a seguir, apresenta a segregação quantitativa das receitas operacionais da ISCMSP, em econômicas e sociais, relativas ao ano-calendário de 2009.

**TABELA 16 – Superávit/Déficit do exercício da ISCMSP, por atividade econômica e social, em 2009.**

Receitas Operacionais em 2009 (Em milhões de Reais)	Atividade	
	Econômica	Social
Sistema Único de Saúde – SUS	246.926	
Convênios e Particulares	87.084	
Subvenções, Doações e Patrocínios		382.246
Aluguel		21.552
Escolares	5.931	
Outras Rendas Operacionais	4.717	
<b>Total de Receitas</b>	<b>344.658</b>	<b>403.798</b>
<b>Total de Despesas Operacionais</b>	<b>(449.938)</b>	<b>(296.989)</b>
<b>Superávit (Déficit) do Exercício</b>	<b>(105.280)</b>	<b>106.809</b>

Fonte: Adaptado de Paula (2009, p. 10).

A atividade econômica da ISCMSP em 31.12.2009 é negativa e a social positiva. A econômica apresentou um *déficit* de R\$ 105,280 milhões, enquanto que a social, um *superávit* de R\$ 106,809 milhões, como apresentado na tabela 16, acima.

As receitas de subvenções, doações e patrocínios e as de aluguel de imóveis, estão classificadas como da atividade social. As receitas auferidas pelo Sistema Único de Saúde, convênios e particulares, escolares e outras rendas operacionais, estão classificadas como da atividade econômica.

A tabela 17, a seguir, apresenta a segregação quantitativa das receitas operacionais da ISCMSP, em econômicas e sociais, relativas ao ano-calendário de 2008.

TABELA 17 – Superávit/Déficit do exercício da ISCMSP, por atividade econômica e social, em 2008.

Receitas Operacionais em 2008 (Em milhões de Reais)	Atividade	
	Econômica	Social
Sistema Único de Saúde – SUS	225.442	
Convênios e Particulares	90.881	
Subvenções, Doações e Patrocínios		245.792
Aluguel		27.025
Escolares	5.195	
Outras Rendas Operacionais	4.181	
<b>Total de Receitas</b>	<b>325.699</b>	<b>272.817</b>
<b>Total de Despesas Operacionais</b>	<b>(409.964)</b>	<b>(180.039)</b>
<b>Superávit (Déficit) do Exercício</b>	<b>(84.265)</b>	<b>92.778</b>

Fonte: Adaptado de Paula (2009, p. 10).

A atividade econômica da ISCMSP em 31.12.2008 é negativa e a social positiva, como apresentado na tabela 17, acima. A econômica apresentou um *déficit* de R\$ 84,265 milhões, enquanto que a social, um *superávit* de R\$ 92,778 milhões.

Houve, portanto, um *déficit* na atividade econômica nos anos de 2009 e 2008. Este *déficit* aumentou do ano de 2008 para o ano de 2009, em 19,96%. Quanto à atividade social houve *superávit* nos dois anos. Crescimento de 13,14% do ano de 2008 para o ano de 2009.

A tabela 18, a seguir demonstra o cálculo ajustado do lucro operacional (LOP), apresentado como *déficit*, na ISCMSP, nos anos de 2009 e 2008.

TABELA 18 – Lucro operacional ajustado para cálculo do EVA.

Lucro Operacional ajustado para cálculo do EVA, em 31.12.2008 e em 31.12.2009 (em milhões de reais).	31.12.2009	31.12.2008
<i>Déficit</i> da atividade econômica	105.280	84.265
(-) Despesas financeiras	11.079	7.406
<i>Déficit</i> operacional ajustado (LOP) para o cálculo do EVA	(94.201)	(76.859)

Fonte: Do autor.

Do valor de R\$ 105,280 milhões em 2009, subtraíram-se as despesas financeiras relativas aos custos de empréstimos e financiamentos, no total de R\$ 11,079 milhões,

extraídos da Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), totalizando um resultado operacional ajustado, conforme apresentado na tabela 18, anterior.

Obtêm-se, assim, o valor de R\$ 94,201 milhões, que corresponde ao *déficit* operacional ajustado (LOP) para o cálculo do EVA em 2009, como apresentado na tabela 19, acima. Mesmo procedimento aplicado ao ano de 2008. Observa-se que o *déficit* operacional ajustado aumentou do ano de 2008 para o ano de 2009, em 18,41%.

O custo médio ponderado do capital (CMPC) ou taxa de desconto a ser utilizada nesta pesquisa, será baseada no critério utilizado por Araújo et al. (2005) apud Paula (2009), que diante da ausência de informações estruturadas da entidade e o pouco conhecimento científico quanto ao risco de investimento nas entidades sem fins lucrativos, recomenda aplicar como alternativa mais viável, a utilização da taxa de juros livre de risco (Selic) no Brasil.

Será utilizada a taxa anual para os anos de 2008 e 2009, divulgada pelo Banco Central do Brasil (BACEN). A taxa Selic para o período de 1º.01.2008 a 31.12.2008 é de 13,65% a.a, e para o mesmo período de 2009, de 8,65% a.a O custo médio ponderado será a taxa Selic, livre de inflação ou de IRPJ/CSLL.

Como a ISCMSP apresentou no ano de 2008 e 2009, um *déficit* econômico e um *superávit* social, a entidade precisa das receitas de subvenções governamentais, doações de terceiros e as decorrentes dos patrocínios, para que continue a prestar serviços para a sociedade.

O total das receitas da atividade econômica da entidade de R\$ 344,658 milhões, no ano de 2009 e de R\$ 325,699 milhões, no ano de 2008, não cobrem o total de custos e despesas da atividade econômica operacional. Essa última apresenta um *déficit* nos dois anos.

O resultado da atividade social no ano de 2009 e 2008 é positivo. Apresenta um *superávit* de R\$ 106,809 milhões, em 2009 e de R\$ 92,778 milhões, em 2008. O total de receitas recebidas por doações, subvenções, patrocínios e aluguéis, são suficientes para cobrir o total de custos/despesas necessários para o desenvolvimento dessa atividade. Estes custos e despesas representam o atendimento social à sociedade.

O *superávit* gerado pela atividade social é suficiente para suprir o *déficit* da atividade econômica da entidade, e ainda gerar um *superávit* geral nos anos de 2009 e 2008.

As receitas de aluguéis têm relevante participação neste processo. Sem elas, a entidade continuaria apresentando *superávit* social de R\$ 85,257 milhões, no ano de 2009, mas no

resultado global (econômico + social), apresentaria um *déficit* de R\$ 20,023 milhões. Daí a importância destas receitas para a entidade.

No ano de 2008, a situação se repete. Sem as receitas de aluguéis, no montante de R\$ 27,025 milhões, a entidade continuaria a apresentar *superávit* na atividade social, no montante de R\$ 65,753 milhões, mas no resultado global (econômico + social), apresentaria um *déficit* de R\$ 18,512 milhões. Observa-se, neste ano, a importância das receitas de aluguéis para a ISCMSP.

A tabela 19, a seguir, apresenta o cálculo do valor econômico do negócio da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.

**TABELA 19 – Cálculo do valor econômico do negócio da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.**

<b>Cálculo do valor econômico do negócio da ISCMSP (Em milhões de Reais)</b>	<b>31.12.2009</b>	<b>31.12.2008</b>
<i>Déficit</i> operacional ajustado (LOP), para o cálculo do EVA	(94.201)	(76.859)
Taxa efetiva de juros (SELIC) anual	8,65%	13,65%
Valor econômico do negócio	(1.089.029)	(563.070)

Fonte: Adaptado de Paula (2009, p. 11).

Os dados apresentados na tabela 19, acima, foram extraídos da estrutura do Balanço Patrimonial, da Demonstração do *Superávit* do Exercício e das Notas Explicativas, findos em 31.12.2009 e 31.12.2008 (Anexo C, pág. 248). O *déficit* da atividade econômica está apresentado na tabela 18, da página 190.

Para o cálculo do valor econômico do negócio (ou valor empresarial), foi utilizada a fórmula a seguir, reproduzida na página 170, deste estudo.

$$\text{Valor Econômico do Negócio} = \frac{\text{LOP}}{\text{CMPC}}$$

A fórmula foi adaptada conforme sugestão de Araújo et al. (2005) apud Paula (2009). Assim, o valor econômico do negócio será a divisão entre o LOP ajustado sem as despesas financeiras, dividido pelo CMPC. O LOP é o lucro operacional contábil sem os efeitos das despesas financeiras. Na ISCMSP o LOP é representado pelo *déficit* do exercício para os anos de 2009 e 2008.

- Cálculo do valor econômico do negócio no ano de 2009:

$$\text{Valor Econômico do Negócio} = \frac{(\text{R\$ } 94.201)}{8,65} \times 100$$

$$\text{Valor Econômico do Negócio em 2009} = (\text{R\$ } 1.089.029)$$

- Cálculo do valor econômico do negócio no ano de 2008:

$$\text{Valor Econômico do Negócio} = \frac{(\text{R\$ } 76.859)}{13,65} \times 100$$

$$\text{Valor Econômico do Negócio} = (\text{R\$ } 563.070)$$

O valor econômico do negócio da ISCMSP é negativo nos anos de 2009 e 2008. O ano de 2009 apresentou valor econômico negativo de R\$ 1.089,029 bilhões; o ano de 2008, o resultado também foi negativo de R\$ 563,070 bilhões. Houve, portanto, um aumento negativo de 48,30%, no valor econômico do negócio da ISCMSP, do ano de 2008 para o ano de 2009.

Os resultados negativos significam que, os recursos da atividade econômica não são suficientes para cobrir seus próprios custos, nos dois anos em análise. A partir daí, entende-se que a entidade precisa das receitas sociais para prestar serviços à sociedade.

As receitas com sua atividade econômica não possibilitam à entidade a manutenção dos custos e despesas necessárias para o atendimento médico, tanto pelo SUS quanto pelos convênios e de particulares.

#### 4.9.2.2 Cálculo do valor econômico da causa social ou valor de proposta social

O valor econômico da causa social fundamenta-se nos serviços oferecidos de forma gratuita à sociedade, seja ele custeado pelo Governo, ou até mesmo, custeado pelas entidades sem fins lucrativos.

Diante das informações publicadas pela ISCMSP, entende-se que pode haver um alto custo para a manutenção e cumprimento do seu papel na sociedade e fazer jus aos benefícios que lhe são concedidos como entidades sem fins lucrativos.

O valor econômico da causa social da entidade, referente aos anos de 2009 e 2008, estão apresentados na tabela 20, a seguir. Para obtê-lo fazem-se necessário o valor dos serviços prestados às UBS, apresentados nas tabelas 16 e 17, reproduzidas respectivamente, nas páginas 189 e 190.

**TABELA 20 – Cálculo do valor econômico da causa social da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.**

<b>Cálculo do valor econômico da causa social da ISCMSP (Em Milhões de Reais)</b>	<b>31.12.2009</b>	<b>31.12.2008</b>
Resultado da prestação de serviços ao SUS	246.926	225.442
Taxa efetiva de juros (SELIC) anual	8,65%	13,65%
Valor econômico da causa social	2.854.635	1.651.589

Fonte: Adaptado de Paula (2009, p. 11).

O montante da gratuidade no ano de 2009 foi de R\$ 246,926 milhões, e no ano de 2008, de R\$ 225,442 milhões, conforme apresentado na tabela 20, acima. Essa gratuidade é valorizada pela diferença entre o valor de custo dos serviços prestados gratuitamente e o valor apurado destes serviços pela tabela de pagamento do SUS.

O valor econômico da causa social no ano de 2009 foi de R\$ 2.854,635 bilhões. No ano de 2008, o valor econômico da causa social foi menor, de R\$ 1.651,589 bilhões. Houve, portanto, um aumento de 2008 para 2009, de 42,14%.

Sendo positivo, o valor econômico da causa social demonstra a criação de valor para a sociedade, como se observa nos dois anos comparados.

#### *4.9.2.3 Cálculo do valor da entidade ou valor misto*

Para o cálculo do valor da entidade (negócio com causa social), faz-se necessário identificar as dívidas de longo prazo, contraídas pela entidade. Estes dados são extraídos do Balanço Patrimonial e sintetizados por meio da informação constante nas notas explicativas.

O saldo das dívidas de longo prazo, no exercício findo em 31.12.2009, está apresentado na tabela 21, a seguir.

**TABELA 21 – Dívidas de longo prazo da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.**

<b>Dívidas de Longo Prazo da ISCMSP (Em milhões de Reais)</b>	<b>31.12.2009</b>	<b>31.12.2008</b>
Empréstimos e financiamentos com instituições financeiras	43.672	36.331
Impostos e contribuições sociais parcelados	17.101	10.802
Adiantamentos diversos	12.667	14.917
Provisões fiscais, cíveis e trabalhistas	5.233	4.760
Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) – anterior a 1989	5.079	5.373
Taxa de lixo hospitalar	5.742	6.578
Subvenções para investimentos	16.165	9.593
PIS sobre a folha de pagamento	-	2.944
Outras contas a pagar	1.093	383
<b>Total</b>	<b>106.752</b>	<b>91.681</b>

Fonte: Do autor.

Conforme apresentado na tabela 21, acima, os empréstimos e financiamentos com instituições financeiras são garantidos por notas promissórias, penhor dos direitos creditórios, hipotecas, cessão fiduciária de créditos, caução de direitos e garantia de créditos do SUS.

Os adiantamentos diversos são representados por valores antecipados por entidades que mantêm convênios com a ISCMSP. Tais valores são utilizados no tratamento e no atendimento médico prestados aos beneficiários dessas entidades conveniadas. Os débitos tributários foram parcelados com base na Lei nº 11.941, de 2009 (BRASIL, 2009).

A entidade, no curso normal de suas operações, é parte em processos judiciais de natureza fiscal, trabalhista e cível em diversas instâncias, ajuizadas e conhecidas na data de encerramento das demonstrações financeiras, tendo a administração adotada como procedimento a constituição de provisão com base em vários fatores, incluindo a opinião dos seus assessores jurídicos e a análise das demandas judiciais pendentes.

A ISCMSP questiona o débito do PIS/PASEP sobre a Folha de Pagamento, da qual entende que não é devedora. Daí, a decisão de não constituir a provisão no ano de 2009.

Em 1º de julho de 2008, a ISCMSP, por meio do Programa de Parcelamento Incentivado (PPI) parcelou seus débitos com a Prefeitura de São Paulo, referente às taxas não recolhidas nos exercícios de 2003 e de 2004, em 120 parcelas mensais, sendo a última com vencimento em junho de 2018.

Em 3 de outubro de 2008, a ISCMSP, por meio de Termo de Acordo para Pagamento Parcelado da Dívida para com a Prefeitura de São Paulo, parcelou débito referente às taxas não recolhidas nos exercícios de 2005 e de 2006, em 60 parcelas mensais, sendo a última com vencimento em setembro de 2013.

O cálculo do valor da entidade nos anos de 2009 e 2008 está demonstrado na tabela 22, a seguir.

**TABELA 22 – Cálculo do valor da entidade, em 31.12.2009 e 31.12.2008.**

<b>Cálculo do valor da entidade (Em bilhões de Reais)</b>	<b>31.12.2009</b>	<b>31.12.2008</b>
Valor econômico do negócio	(1.089.029)	(563.070)
Valor econômico da causa social	2.854.635	1.651.589
Dívidas de longo prazo	(106.752)	(91.681)
Valor da entidade	1.658.854	996.838

Fonte: Adaptado de Paula (2009, p. 12).

Os valores grafados na tabela 22, acima, estão em bilhões de reais, exceto o valor das dívidas de longo prazo, que estão apresentados em milhões de reais.

O indicador da entidade representa o valor que a ISCMSP tem para a sociedade. O valor foi de R\$ 1.658,854 bilhões no ano de 2009 e de R\$ 996,838 bilhões no ano de 2008. Houve, portanto, um aumento de 39,17% de 2008 para 2009.

Como o valor econômico da entidade foi positivo nos dois anos, significa que no conjunto dos valores econômicos (negócio + causa social), a ISCMSP cria valor para a sociedade.

#### 4.9.2.4 Cálculo dos índices de retorno

O valor do patrimônio social apresentado no Balanço Patrimonial do exercício findo em 31.12.2009 é de R\$ 220,299 milhões; em 31.12.2008, este valor é de R\$ 226,151 milhões. Houve, portanto, uma diminuição do ano de 2009 para o de 2008, de 2,59%. O valor positivo do patrimônio social corresponde ao valor do investimento.

Com base nos valores econômicos do negócio (ou valor empresarial) e da causa social (valor da proposta social), e da entidade (negócio como causa social), é possível calcular as três medidas de retorno da ISCMSP, nos dois anos em análise.

Estas medidas são apuradas a partir de três índices de retorno: do negócio, da causa social e da entidade.

##### 4.9.2.4.1 Cálculo do índice de retorno do negócio

O cálculo do índice de retorno do negócio, dos anos de 2009 e 2008, está apresentado na tabela 23, a seguir.

**TABELA 23 – Cálculo do índice de retorno do negócio da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.**

<b>Cálculo do índice de retorno do negócio (Em bilhões de Reais)</b>	<b>31.12.2009</b>	<b>31.12.2008</b>
Valor econômico do negócio	(1.089.029)	(563.070)
Investimento ou Patrimônio Social	220.299	226.151
Índice de retorno do negócio	-494,34%	-248,98%

Fonte: Adaptado de Paula (2009, p. 12).

O valor econômico do negócio está grafado em bilhões de reais, enquanto que o valor do investimento ou patrimônio social da entidade, em milhões de reais, conforme tabela 23, acima.

O índice de retorno do negócio da entidade é negativo nos dois anos. O valor econômico do negócio é de R\$ 1.089,029 bilhões em 2009, e de R\$ 563,070 bilhões em 2008.

O valor do investimento corresponde a R\$ 220,299 milhões em 2009, e de R\$ 226,151 milhões em 2008.

O resultado percentual foi apurado dividindo-se o valor econômico do negócio pelo valor do investimento (patrimônio social) da entidade, nos anos de 2009 e 2008.

O valor do patrimônio social ou investimento da entidade aumentou do ano de 2008 para o ano de 2009 em 2,59%; porém, sua atividade econômica continua negativa. Isto significa que os recursos oriundos do SUS, de convênios e particulares e da faculdade, não são suficientes para cobrir os gastos com esta atividade.

Para suprir tal deficiência a ISCMSP faz uso dos recursos sociais, oriundos de subvenções, doações e patrocínios, complementando-se com suas receitas próprias, como por exemplo, de aluguéis de imóveis recebidos em doação.

#### 4.9.2.4.2 Cálculo do índice de retorno da causa social

O cálculo do índice de retorno da causa social, que representa o propósito social da ISCMSP, está apresentado na tabela 24, a seguir.

**TABELA 24 – Cálculo do índice de retorno da causa social da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.**

<b>Cálculo do índice de retorno da causa social (Em bilhões de Reais)</b>	<b>31.12.2009</b>	<b>31.12.2008</b>
Valor econômico da causa social	2.854.635	1.651.589
Investimento ou Patrimônio Social	220.299	226.151
Índice de retorno da causa social	1.295,80%	730,30%

Fonte: Adaptado de Paula (2009, p. 12).

O valor econômico da causa social está grafado em bilhões de reais, enquanto que o valor do investimento ou patrimônio social está em milhões de reais, conforme apresentado na tabela 24, acima.

O índice de retorno da causa social nos anos de 2009 e 2008 é positivo. Ele representa o propósito social da ISCMSP. Tem como objetivo tentar capturar o percentual de benefício gerado na vida das pessoas e na comunidade em que estas pessoas vivem.

O índice foi obtido dividindo-se o valor econômico da causa social pelo valor do investimento (ou patrimônio social) da entidade. O valor econômico da causa social corresponde a um número superior a 13 (treze) vezes o patrimônio social a ISCMSP, ou seja, do seu investimento social. No ano de 2008, esse número corresponde a 7 (sete) vezes.

#### 4.9.2.4.3 Cálculo do índice de retorno da entidade

O cálculo do índice de retorno da entidade ou misto de retorno, situado entre os índices de retorno do negócio e o de retorno da causa social, está apresentado na tabela 25, a seguir.

**TABELA 25 – Cálculo do índice de retorno da entidade, em 31.12.2009 e 31.12.2008.**

<b>Cálculo do índice de retorno da entidade (Em bilhões de Reais)</b>	<b>31.12.2009</b>	<b>31.12.2008</b>
Valor da entidade	1.658.854	996.838
Investimento ou Patrimônio Social	220.299	226.151
Índice de retorno da entidade	753%	441%

Fonte: Adaptado de Paula (2009, p. 13).

O valor da entidade está grafado em bilhões de reais, enquanto que o valor do investimento ou patrimônio social está em milhões de reais, como apresentado na tabela 25, acima.

O índice de retorno da entidade (negócio x propósito social) é positivo nos dois anos. Portanto, houve um crescimento de 41,43% em 2009, em relação ao ano anterior. Ele foi obtido dividindo-se o valor da entidade pelo valor do investimento.

O índice de retorno do negócio da entidade, apresentado na tabela 23, reproduzida na pág. 197, foi negativo. Porém, o índice de retorno da causa social, apresentado na tabela 24, reproduzida na pág. 198, foi positivo.

Portanto, o índice de retorno da causa social, sendo positivo, supera o resultado negativo do valor econômico do negócio. Significa, portanto, que o percentual de retorno da entidade (negócio + causa social), remunera de forma positiva os investimentos sociais. No

conjunto, entende-se que a ISCMSP cria valor para a sociedade, isto é, cumpre o seu propósito social como entidade beneficente para a qual foi criada.

#### 4.9.2.5 Resultados da aplicação do método SROI

A aplicação do método *SROI* possibilitou análises, conclusões e recomendações acerca da sustentabilidade da ISCMSP e da atividade econômica e social praticada pela organização.

O valor econômico do negócio ou valor empresarial foi negativo, e o valor econômico da causa social ou valor da proposta social foi positivo.

O resultado econômico do negócio sendo negativo demonstra que os valores arrecadados pela prestação de serviços (SUS, convênios, particulares e da faculdade), são insuficientes para a manutenção dos custos e despesas relativas a essa atividade. Portanto, depreende-se que as receitas com a atividade econômica não possibilitam à ISCMSP, a manutenção dos custos e despesas necessárias para o atendimento médico, tanto pelo SUS como de convênios e particulares.

Analisando a participação das receitas da atividade econômica, no contexto geral (econômico + social), as receitas recebidas no ano de 2009 do SUS correspondem a 32,29% e as de particulares e convênios de 11,64%. Isso significa que neste ano as receitas econômicas geram recursos para a entidade na ordem de 43,93% e as sociais de 51,07%.

As receitas sociais (oriundas de subvenções, doações, patrocínios e aluguéis), que não foram consideradas nos cálculos, por se tratarem de receitas das atividades sociais, são as de maior representatividade dentro do contexto. Os custos, porém, não são proporcionais em relação ao volume de cada característica de receita. O mesmo comportamento se apresentou no ano de 2008.

A atividade social apresentou no exercício de 2009, *superávit* de R\$ 106,809 milhões. Se as receitas dessa atividade fossem consideradas na atividade econômica, reverteria o *déficit* econômico, para um *superávit* de R\$ 276,966 milhões.

No exercício de 2008, a atividade social apresentou *superávit* de R\$ 272,817 milhões. Se estas receitas forem reclassificadas para de atividade econômica reverteria seu *déficit*, para um *superávit* de R\$ 188,552 milhões.

Quanto às receitas de alugueis, oriundas de bens alugados recebidos em doações, compõem a atividade social da entidade, pois todo recurso arrecadado é aplicado na própria atividade fim. Caso seja reclassificada para a atividade econômica, a ISCMSP continuaria apresentando *déficit* em 2009, porém, reduzido para R\$ 83,728 milhões. Quanto ao ano de 2008, sua reclassificação reduziria o *déficit* para R\$ 57,240 milhões.

Levando-se em consideração as especialidades de atendimento da ISCMSP, os procedimentos executados demandam um alto custo, tanto de profissionais quanto de equipamentos e medicamentos necessários ao atendimento de qualidade e excelência. Nesta entidade, segundo os gestores, a qualidade e excelência são pontos inquestionáveis.

O total de custos/despesas com gratuidades corresponde a 39,76% do total de custos/despesas no exercício de 2009. Os gastos com pessoal é o de maior representatividade, representam 52,44% do volume total de custos/despesas. Seguem-se, na ordem, os gastos com medicamentos (21,44%) e com serviços médicos (18,33%). Comportamento semelhante ao ano de 2008.

Além dos recursos oriundos da atividade social, como por exemplo, de doações, subvenções, patrocínios ou alugueis, também não foram considerados na análise os recursos decorrentes de benefícios fiscais.

Partindo do princípio que os custos e despesas de toda a atividade (econômica + social) são maiores que o volume de recursos arrecadados, excluindo-se aí as receitas de alugueis, o *déficit* que seria apresentado sem a computação desse último recurso, pode ser compensado pelos benefícios fiscais obtidos. Nessa análise, entende-se que o benefício fiscal concedido pelo fisco é um “custo de oportunidade” do ente tributário, visando benefícios para a população.

Os valores dos tributos não recolhidos pela ISCMSP, nos exercícios de 2009 e 2008, devido ao benefício fiscal obtido, estão apresentados na tabela 11, reproduzida na pág. 179, e correspondem a R\$ 84,025 milhões e R\$ 86,504 milhões, respectivamente.

O montante de gratuidades no exercício de 2009 foi de R\$ 246,926 milhões, e no ano de 2008, e R\$ 180,039 milhões. Esses valores estão apresentados na tabela 14, reproduzida na pág. 187.

Considerando que os valores das gratuidades em 2009 são superiores aos valores dos benefícios tributários neste período, é possível identificar que o benefício concedido pelo

fisco trouxe um resultado favorável ao Estado, e conseqüentemente, favorável, também, à sociedade.

O total de benefício excedente no ano de 2009 é de R\$ 162,901 milhões, e corresponde à diferença entre o total de gratuidades e o montante dos benefícios fiscais obtidos. No ano de 2008, o total de benefício excedente corresponde a R\$ 93,535 milhões.

Considerando a atividade geral (econômico + social), ou seja, a soma dos valores econômicos do negócio e da causa social e das dívidas de longo prazo, a ISCMSP apresenta um valor positivo. Isto se deve ao fato do total de gratuidades serem superiores ao *déficit* econômico, mais as dívidas de longo prazo.

A tabela 26, a seguir, apresenta o resumo das três medidas de valor e das três medidas de retorno, da ISCMSP, nos anos de 2009 e 2008.

**TABELA 26 – Resumo dos indicadores da ISCMSP, em 31.12.2009 e 31.12.2008.**

<b>Indicadores de valor e de retorno (Em bilhões de Reais)</b>	<b>31.12.2009</b>	<b>31.12.2008</b>
Valor econômico do negócio	(1.089.029)	(563.070)
Valor econômico da causa social	2.854.635	1.651.589
Valor da entidade	1.658.854	996.838
Índice de retorno do negócio	-494,34%	-248,98%
Índice de retorno da causa social	1.295,80%	730,30%
Índice de retorno da entidade	753%	441%

Fonte: Do autor.

Conforme os indicadores apresentados na tabela 26, acima, somente o valor econômico do negócio (ou valor empresarial) e seu respectivo índice de retorno são negativos. Os demais indicadores, como a proposta da causa social e o valor da entidade, e seus respectivos índices, são positivos.

Os indicadores de retorno do negócio, da causa social e da entidade estão ligados diretamente aos valores apresentados pela criação de valor econômico do negócio, do valor econômico da causa social e do valor da entidade.

#### 4.9.3 ANÁLISE EM DOCUMENTOS, ENTREVISTAS E RESULTADOS

Foram aplicados entrevistas aos gestores da entidade e análise nos documentos apresentados pela instituição.

##### *4.9.3.1 Análise da questão judicial do PIS/PASEP pela ISCMSP*

Conforme apresentado na nota explicativa nº 18, das demonstrações contábeis dos exercícios findos em 31.12.2009 e 31.12.2008, a entidade é parte em processos judiciais de natureza fiscal, trabalhista e cível em diversas instâncias, ajuizadas e conhecidas na data de encerramento das demonstrações, tendo a administração adotada como procedimento a constituição de provisão com base em vários fatores, incluindo a opinião dos seus assessores jurídicos e a análise das demandas judiciais pendentes.

A entidade questiona a incidência do PIS/PASEP sobre a folha de pagamento, por meio de Ação Ordinária com pedido de tutela antecipada, instituída pelo artigo 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (BRASIL, 2001).

A base de cálculo deste tributo é o total da folha de pagamento mensal dos empregados da entidade. A alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo é de 1% (um por cento).

A RFB entende que as entidades sem fins lucrativos são contribuintes do PIS/PASEP nesta modalidade, em relação aos seguintes períodos:

- a) até 28 de setembro de 1999, as entidades sem fins lucrativos, definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, conforme dispõe o art. 2º, da Lei nº 9.715, de 1998 (BRASIL, 1998); e
- b) a partir de 28 de setembro de 1999, as entidades sem fins lucrativos relacionadas no artigo 13, da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999 (BRASIL, 1999), e reedições, sendo atualmente em vigor, a Medida Provisória nº 2.158-25, de 2001 (BRASIL, 2001), e as sociedades cooperativas.

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - **instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997;** (grifo do autor)

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1o da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971. (BRASIL, 2001).

Portanto, diante do contexto acima, a RFB, entende que a ISCMSP é contribuinte do PIS/PASEP sobre a folha de pagamento mensal dos seus empregados, conforme dispõe o inciso III, do artigo 13, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (BRASIL, 2001).

A resposta favorável à tributação do PIS/PASEP sobre a folha de pagamento, respondida às associações e instituições filantrópicas sem fins lucrativos, consta da Solução de Consulta nº 154, de 2008, proferida pela 8ª Região Fiscal e apresentada a seguir, que compreende o Estado de São Paulo, local onde está situada a ISCMSP.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 154 de 19 de maio de 2008

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: ASSOCIAÇÕES E INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS SEM FINS LUCRATIVOS São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as associações e instituições filantrópicas que preencham as condições e requisitos estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. Essas entidades não são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre o faturamento. (BRASIL, 2008).

Se as entidades sem fins lucrativos preencherem as condições e os requisitos estabelecidos no artigo 15, da Lei nº 9.532, de 1997 (BRASIL, 1997), pagam o PIS/PASEP sobre a folha de pagamento, e não sobre o faturamento, conforme apresentado na Solução de Consulta nº 154, de 2008, acima.

Anteriormente, a RFB se pronunciou através da Decisão nº 71 de 2000, apresentada a seguir, no sentido de que as entidades filantrópicas e as beneficentes de assistência social pagarão o PIS/PASEP com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento).

DECISÃO Nº 71 de 11 de abril de 2000

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. As entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social pagarão a Contribuição para o PIS com base na folha de salários, à alíquota de 1%. (BRASIL, 2000).

A Decisão nº 71, de 11 de abril de 2000, acima, refere-se às entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social. Estas entidades, segundo a RFB, recolhem o PIS/PASEP com base na folha de salários, à alíquota de 1%.

A ISCMSP, porém, questiona o posicionamento da RFB, conforme consta da Nota Explicativa nº 18, das Demonstrações Contábeis publicadas no ano de 2010, entendendo, com base na opinião de seus assessores jurídicos, que o PIS/PASEP sobre a folha de pagamento está incluído na imunidade tributária da entidade, e não representa obrigação legal nem contingência com perda considerada provável.

Quanto à constituição de um passivo contingente sobre este recurso judicial, a entidade não constitui nenhuma provisão reconhecendo a obrigação de pagar o PIS/PASEP sobre a folha de pagamento, visto que não reconhece o débito.

O argumento contábil, segundo a entidade, é que as práticas contábeis adotadas no Brasil não requerem sua contabilização, e os assessores jurídicos da instituição classificaram a probabilidade de perda nessas ações como remota.

O item 27, da NBC T 19.7 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, aprovado pela Resolução CFC nº 1.180, de 2009, recomenda na tabela apresentada no “Apêndice A” dessa norma, o não reconhecimento de passivo contingente para os casos em que há obrigação possível ou obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota.

Tal recomendação se aplica aos exercícios encerrados a partir de 1º de janeiro de 2010, quando se dará a revogação da Resolução CFC nº 1.066, de 2005, que aprovou a NBC T 19.7 - Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas, e recomendava a constituição da provisão no exercício encerrado em 31.12.2009.

#### 4.9.3.2 *Análise das demonstrações contábeis*

A entidade apresenta *superávit* no exercício de 2009 e 2008. Porém, houve, portanto, uma redução do superávit de 557% do ano de 2008 para 2009. Entende-se que o motivo, seja em função do volume de despesas, que não se comportou na mesma proporcionalidade das receitas. Comparando o ano de 2009 com 2008, os totais de despesas e de receitas aumentaram 20,03%, em 2009 e 26,60%, em 2008.

As receitas de doações, patrocínios e de subvenções para custeio são as de maior representatividade, e constituem-se na primeira fonte de recurso da Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo. O montante recebido em 2009 aumentou 55% em relação ao ano de 2008. A segunda fonte de recursos desta entidade são as receitas de convênios e da gestão hospitalar do Sistema Único de Saúde (SUS).

As receitas obtidas com o atendimento de convênios e particulares representam a terceira fonte de recursos da entidade, e os aluguéis recebidos à quarta.

A análise vertical e horizontal apresenta que os gastos com pessoal e encargos sociais têm a maior representatividade no montante das despesas, isto é, é a primeira em volume no contexto geral. Aumentaram em 24% de um ano para o outro, e participam com 52% do total de despesas anuais.

Em segundo lugar estão os gastos com medicamentos e materiais diversos, e em terceiro lugar, os serviços contratados de terceiros. Estes últimos correspondem, respectivamente, ao percentual de 12,01% e 10,12% nos anos de 2009 e 2008.

A análise apresenta também um dado significativo em relação às despesas financeiras, que corresponde ao aumento de 49,44% em 2009.

#### 4.9.3.3 *Análise das entrevistas*

Foram entrevistados os gestores da Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo. São pessoas tomadoras de decisão e responsáveis por departamentos ligados intrinsecamente com o objeto da pesquisa, como por exemplo, a diretoria de controle da

qualidade, a diretoria financeira, que também é responsável pela contabilidade, e a diretoria jurídica.

Os entrevistados responderam às mesmas perguntas do formulário constante do Apêndice B (pág. 234) e, após, tiveram liberdade para considerações adicionais sobre os quesitos abordados.

O perfil dos entrevistados está apresentado no quadro 23, da pág. 161. São pessoas com mais de dez anos de experiência na função, formadoras de opinião e tomadoras de decisão; gerenciam até cem colaboradores.

A diretoria de qualidade e desenvolvimento zela pela imagem da instituição e pela qualidade e eficiência dos serviços prestados. A missão da entidade é exercer a caridade e a misericórdia para o socorro e a assistência aos enfermos, idosos, inválidos e desamparados, prestando serviço de assistência à saúde buscando atingir a excelência no atendimento. O objetivo é ser uma instituição de excelência, reconhecida nacional e internacionalmente pela assistência, ensino e pesquisa na área da saúde. Portanto, o papel deste departamento é atingir esse objetivo.

A diretoria financeira é composta pela área financeira, contabilidade e controladoria. Área responsável pelas finanças da entidade, controle de custos e elaboração das demonstrações contábeis da entidade. A diretoria jurídica é responsável pelos processos e procedimentos fiscais administrativos e judiciais da entidade.

As perguntas foram divididas em duas partes. A primeira parte está relacionada às demais entidades, isto é, são perguntas relativas ao contexto geral das organizações; na segunda parte, as perguntas são referente à ISCMSP entidade em que os respondentes atuam como gestores.

Em relação às organizações do terceiro setor, os entrevistados concordam que as receitas próprias devem ser realocadas ao objeto fim das entidades. Entendem também que as entidades não devem remunerar seus administradores. Quanto aos recursos repassados pelo Estado às instituições, eles concordam que são insuficientes para a execução dos serviços prestados pelas organizações.

A geração de recursos pelas entidades também foi defendida por todos os entrevistados. Recomendam que estes recursos sejam aplicados na atividade fim e que as entidades busquem a eficiência nos negócios.

Os entrevistados concordam também que a tributação dos recursos gerados pelas entidades é injusta nas organizações do terceiro setor, visto que os mesmos são revertidos à sociedade e não se tratam de receita econômica.

Perguntou-se aos entrevistados se a tributação das receitas próprias geradas pelas entidades do terceiro setor, como por exemplo, rendimentos de aplicações financeiras e de aluguéis, dentre outras, deve ser entendido como obstáculo a ser superado pelas entidades. Todos responderam que sim, e justificaram argumentando que se as receitas forem tributadas, o custo da tributação seria repassado aos preços dos serviços prestados, como fazem as entidades do segundo setor. Isso, conseqüentemente, faria com que os serviços, até então gratuitos, poderiam ser eventual cobrados.

A repercussão das receitas de aluguéis nos resultados encerrados em 31.12.2009 e 31.12.2008, e sua conseqüente tributação, pela renúncia da RFB em relação a este tipo de recurso, estão apresentadas na tabela 27, a seguir.

**TABELA 27 – Influência das receitas de aluguéis sobre os resultados dos exercícios, findos em 31.12.2009 e 31.12.2008, da ISCMSP.**

Receitas de aluguéis e repercussão tributária (Em milhões de Reais)	Ano-Calendário	
	31.12.2009	31.12.2008
Receita de Aluguéis	21.552	27.025
Superávit do Exercício	1.529	8.513
Resultado exercício excluindo as Receitas de Aluguéis	(20.023)	(18.512)
IRPJ de 25% sobre as Receitas de Aluguéis	5.388	4.054
Resultado do Exercício computando o IRPJ sobre os aluguéis	(3.859)	4.459
<b>Atenção:</b> Não foi computada a incidência da CSLL, PIS-PASEP e COFINS sobre outras receitas, porque a ISCMSP é isenta dessas contribuições.		

Fonte: Do autor.

O percentual do IRPJ de 25% foi apurado mediante a soma da alíquota de 15%, mais a alíquota adicional de 10%. Os dados da tabela 27, acima, apresentam que sem as receitas de aluguéis a entidade apresentaria um déficit de R\$ 20.023 (trilhões) em 31/12/2009, e de R\$ 18.512 (bilhões) em 31.12.2008.

Se fosse computada no resultado a tributação do IRPJ sobre essa receita nos dois exercícios, o *superávit* apresentado em 31.12.2009 seria revertido num *déficit* de R\$ 3.859 (bilhões), e em 31.12.2008, reduzido o *superávit* para R\$ 4.459 (bilhões).

Isso justifica a representatividade das receitas de aluguéis e sua eventual tributação no resultado. Porém, na ISCMSP a RFB, não tributa essas receitas, entendendo que as mesmas não são consideradas como resultante da atividade econômica, e sim, da atividade fim da entidade.

Na pergunta relacionada ao entendimento da RFB em tributar as receitas próprias de outras entidades por entender que sejam econômicas, os gestores da ISCMSP responderam que não concordam com o fisco, pois essas entidades não concorrem economicamente com as demais do segundo setor.

As receitas retornam à organização na forma de serviços prestados à sociedade. Sugeriram, inclusive, que o fisco repense seu pensamento em tributar, isto é, que discuta com as entidades o que elas fazem com os recursos recebidos dos órgãos governamentais.

Quanto à qualidade dos serviços prestados, perguntou-se aos entrevistados se a parcela da tributação retida pelo fisco sobre os recursos da entidade comprometeria a qualidade dos seus serviços prestados. Todos responderam que sim, pois as entidades não poderiam repassar o custo da tributação ao valor dos serviços prestados.

Questionou-se também se a tributação dos recursos gerados pelas entidades sem fins lucrativos comprometeria a quantidade dos serviços prestados. Todos responderam que sim, e não concordam com a tributação. São favoráveis à fiscalização do uso destes recursos pela entidade.

A segunda parte da entrevista foi relacionada à ISCMSP. Todos os entrevistados responderam aos quesitos formulados, inclusive agregaram informações.

Primeiro se questionou sobre o conceito de receitas próprias geradas pela ISCMSP. Os respondentes disseram que estas receitas devem estar abrangidas pelo patrimônio da instituição, independentemente do previsto no seu estatuto social.

Questionou-se então, se a ISCMSP obtém outros recursos além das advindas do Estado. A resposta foi que sim. A entidade obtém recursos provenientes da exploração de aluguéis, de convênios médicos, da saúde complementar e das aplicações financeiras.

Segundo os respondentes, os recursos são utilizados para complementar os serviços prestados pela entidade, pois os valores repassados pelo Estado são insuficientes. É importante observar que a legislação permite à entidade, explorar até 30% da sua estrutura, no atendimento médico ao particular.

Na ISCMSP os recursos gerados pela própria entidade (receitas de aluguéis e os recebidos de doações) superam os do Sistema Único de Saúde (SUS), recebidos do Governo federal. Estes recursos não são tributados pela RFB.

O fisco entende que estes recursos são concernentes à atividade fim. Se fossem tributados, segundo resposta do gestor financeiro, poderiam comprometer a qualidade dos serviços ofertados à sociedade e ao desenvolvimento tecnológico dos seus equipamentos médicos. O único tributo questionado pelo fisco federal junto a ISCMSP é o PIS/PASEP sobre a folha de pagamento mensal dos empregados.

Outros fatores poderiam influenciar a ISCMSP, segundo os entrevistados, como por exemplo: a dificuldade em atingir a meta de atendimento estabelecida pelo Governo, o comprometimento da missão da entidade, e os investimentos em infra-estrutura e em equipamentos e instrumentos cirúrgicos.

Por fim, a ISCMSP não remunera seus dirigentes e também não participa do capital de outra entidade.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O terceiro setor é constituído por entidades sem fins lucrativos cujas atividades não são coercitivas, ou seja, possuem toda liberdade de atuação, porém seu objetivo está ligado ao atendimento das necessidades coletivas.

O resultado obtido por estas entidades, representado por um *superávit*, deve ser revertido para a concretização da atividade fim. Se isso não ocorrer, a entidade estaria desvirtuando o objetivo para a qual foi criada e, com isso, perderia seus benefícios fiscais.

As entidades sem fins lucrativos vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes na sociedade. Trata-se, portanto, de um setor em franco crescimento e de grande representatividade no contexto nacional, em número, competência e qualidade dos serviços prestados. O número de entidades com este perfil tem crescido muito no Brasil, conforme dados divulgados por institutos de pesquisas e enunciados no discorrer deste estudo.

Os resultados das entrevistas e dos documentos analisados apontaram a dependência da ISCMSP dos recursos oriundos do Governo, das doações e subvenções de entidades privadas, sejam elas de pessoas físicas ou jurídicas, e dos recursos de aluguéis gerados por si.

Os recursos próprios gerados pela entidade são insuficientes para o cumprimento de sua missão. Porém, necessários para cobrir os custos/despesas econômicos, que são maiores do que os sociais.

Situação contrária apresenta outras entidades que atuam em atividades distintas da ISCMSP. Nestas, os recursos próprios sobrepõem os recursos advindos do Governo, e demandam sua autonomia econômica e social. Os gráficos n.ºs. 4, 5 e 6, reproduzidos respectivamente, nas páginas n.º 69, 76 e 77, evidenciam essa situação, principalmente no ano de 1995.

Os entrevistados da ISCMSP concordam que se houvesse tributação sobre as receitas geradas pela Irmandade, o montante dos recursos retidos pelo fisco, poderia trazer alguma influência para a instituição, e com isso, vir a comprometer a qualidade e o *quantum* dos serviços prestados à sociedade, bem como, a redução dos investimentos em infra-estrutura, a aquisição de novas máquinas e equipamentos cirúrgicos, investimentos em pesquisas e tecnologias médicas e, inclusive, o não cumprimento das metas estabelecidas pelo Governo para a obtenção dos recursos públicos oriundos do SUS.

As receitas próprias geradas pela ISCMSP, por ex. aluguéis e receitas financeiras, não são tributadas pela RFB, diferentemente de outras entidades, que as são. O órgão entende que as receitas são oriundas da atividade social da entidade e, portanto, por serem aplicadas no seu objeto fim, não são tributadas, pois não se caracterizam como de atividade econômica.

Entendimento diverso é manifestado pelo fisco em relação às receitas próprias de outras organizações sem fins lucrativos. Algumas são tributadas e outras não. Para os entrevistados da ISCMSP e autores enunciados no referencial teórico, estas receitas não se constituem em atividade econômica e, sim, na atividade fim, motivo pelo qual, entendem que não devam ser tributadas.

Quanto à sustentabilidade da ISCMSP, analisou-se a mensuração do retorno econômico social. Foi utilizado o método *SROI*, sugerido por Paula (2009) e por Pace (2009), com o intuito de avaliar e mensurar o desempenho da gestão dessa entidade, e por considerar na sua metodologia a segregação das atividades, em econômicas e sociais. Paula (2009) utilizou esse método na avaliação de duas entidades beneficentes de assistência social, na área da saúde e Pace (2009) testou a eficiência do método.

O método possibilitou identificar o valor socioeconômico da causa social que está ligada a missão da entidade. Porém, é importante observar que os resultados obtidos pela sua utilização, não podem ser generalizados para as demais entidades do terceiro setor.

A utilização do método apresentou um valor negativo no valor econômico do negócio (ou valor empresarial), e positivo no valor econômico da causa social (ou valor da proposta da causa social) da ISCMSP. Portanto, entende-se que, as receitas com a atividade econômica não possibilitam à entidade a manutenção dos custos e despesas necessárias para o atendimento médico, tanto do SUS, como de convênios e de particulares.

As receitas com aluguéis foram classificadas como recursos da atividade social, e é um dos divisores. Se fossem reclassificadas para a atividade econômica, a entidade iria apresentar um *déficit* menor nessa atividade. O diferencial ficou com as receitas sociais de doações, subvenções e patrocínios, que se reclassificada para econômicas, transformaria o *déficit* em *superávit*. Essa assertiva vai contra a resposta dos entrevistados.

Levando-se em consideração as especialidades de atendimento da entidade, os procedimentos executados demandam um alto custo, tanto de profissionais quanto de equipamentos e medicamentos necessários ao atendimento de qualidade e excelência. Os

gastos com pessoal é o de maior representatividade, seguido, na ordem, pelos gastos com medicamentos e com serviços médicos.

Partindo do princípio que os custos e despesas de toda a atividade (econômica + social) são maiores que o volume de recursos arrecadados, excluindo-se aí as receitas de aluguéis, o *déficit* que seria apresentado sem a computação dos aluguéis, pode ser compensado pelos benefícios fiscais obtidos. Nessa análise, entende-se que o benefício fiscal concedido pelo fisco é um “custo de oportunidade” do ente tributário, visando benefícios para a sociedade.

Os valores dos tributos não recolhidos pela ISCMSP, nos exercícios de 2009 e 2008, correspondem a R\$ 84,025 milhões e R\$ 86,504 milhões, respectivamente, e estão apresentados na tabela 11, reproduzida na pág. 179.

O montante de gratuidades no ano de 2009 e 2008 é de R\$ 246,926 milhões e R\$ 180,039 milhões, respectivamente, e estão apresentados na tabela 14, reproduzida na pág. 187. Esses valores demonstram a criação de valor para a sociedade, dado que os serviços prestados de forma gratuita ou a um custo maior que o valor do repasse pelo Governo, oferece um conforto à sociedade.

Como os valores das gratuidades em 2009 e 2008 são superiores aos valores dos benefícios tributários neste período, é possível identificar que o benefício concedido pelo fisco trouxe um resultado favorável ao Governo, e conseqüentemente, favorável, também, à sociedade.

O total de benefício excedente em 2009 foi de R\$ 162,901 milhões, e em 2008 de R\$ 93,535 milhões. Estes valores correspondem à diferença entre o total de gratuidades e o montante dos benefícios fiscais obtidos.

O valor positivo da entidade, representada pelo seu valor econômico e apresentada na tabela 22, da pág. 196, demonstra que, no conjunto (valor econômico + valor social), a ISCMSP cria valor para a sociedade, apesar do valor econômico do negócio (ou valor empresarial) ser negativo.

Diante dos dados apresentados e analisando o desempenho da entidade, entende-se que, as receitas sociais geradas pela ISCMSP, são fatores preponderantes na cobertura do *déficit* da atividade econômica desta entidade.

A partir dos resultados obtidos por meio do método *SROI*, do resultado das entrevistas e dos documentos analisados, o resultado do estudo responde à questão problema.

As receitas da ISCMSP não são tributadas. Porém a entidade contesta judicialmente a incidência do PIS/PASEP sobre a folha de pagamento mensal. Seu argumento é que a imunidade é abrangente, isto é, sobre sua atividade, embora esta contribuição não incida sobre as receitas. Assim, para ISCMSP, a tributação não lhe traz nenhuma influência, visto que suas receitas próprias não são tributadas.

Para as demais entidades do terceiro setor, o fisco entende que as receitas geradas pela organização não estão relacionadas com a atividade fim para as quais foram criadas. Entende que elas são de natureza econômica e não social. Portanto, analisando caso a caso, conforme solicitação da entidade por meio de “carta consulta” ao fisco, a resposta pode ou não ser favorável à instituição.

Não foi analisada se a tributação das receitas das demais entidades sem fins lucrativos traz ou não influência para essas organizações. Neste caso, recomendam-se estudos abrangentes sobre o tema.

A ISCMSP não elabora o Balanço Social, como instrumento de informação para a sociedade. Por meio deste demonstrativo, a justificativa para sua existência deve ser explicitada, como também, ser ele utilizado para a busca de informação social das gratuidades prestadas à população e utilizados na aplicação de futuras pesquisas.

Os demonstrativos contábeis do exercício findo em 31.12.2010 não foram analisados e nem comparados com os de anos anteriores. A ISCMSP não os havia publicado no Diário Oficial do Estado de São Paulo até a conclusão deste estudo.

Recomenda-se, enfim, comparar o resultado desta pesquisa com os das demais Santas Casas de Misericórdia, e com isso, ter uma visão geral do setor das Santas Casas.

Sugerem-se também estudos no sentido de analisar os reflexos da tributação sobre as receitas de outras entidades do terceiro setor, assim, seria possível conhecer os aspectos tributários destas organizações.

Como contribuição de estudo a pesquisa apresentou os aspectos tributários das entidades do terceiro setor. Como os recursos próprios são gerados e tributados, e se a parcela da tributação traz alguma influência para estas organizações.

A pesquisa respondeu a questão problema e aos objetivos propostos do estudo, no sentido de entender porque os recursos das entidades do terceiro setor são tributados e como os são, e se a tributação traz ou não influência para estas organizações.

É importante ressaltar que os resultados aqui obtidos em termos de validade da metodologia não podem ser generalizados para todas as entidades do terceiro setor. Por fim, recomenda-se a continuação da discussão sobre o tema.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. G. V. **Organizações do terceiro setor: estratégias para captação de recursos junto às empresas privadas.** 2002. 146 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina – Florianópolis, 2002. Disponível em: <<http://empreende.org.br/pdf/ONG's,%20OSCIP'S%20e%20Terceiro%20Setor/Organiza%C3%A7%C3%B5es%20do%203%C2%BA%20Setor%20-%20Estrat%C3%A9gias%20para%20capta%C3%A7%C3%A3o%20de%20recu.pdf>>. Acesso em: 19 jan. 2011.

ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro, comércio e serviços, indústrias, bancos comerciais e múltiplos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

\_\_\_\_\_. **Uma introdução à ciência das finanças.** 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BARBIERI, C. B. et al. **Aspectos jurídicos do terceiro setor.** 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2008.

BARDIN, L. História e teoria. In: **Análise de conteúdo.** Lisboa: Edições 70, 1997.

BARBOZA, C. A. C. B. **Uma proposta de indicadores financeiros e sociais – para decisão de investimentos em projetos de organizações do terceiro setor.** 2002. 122 f. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo, 2002. Disponível em: <[http://www.ead.fea.usp.br/tcc/trabalhos/TCC\\_Carlos%20Barboza.pdf](http://www.ead.fea.usp.br/tcc/trabalhos/TCC_Carlos%20Barboza.pdf)>. Acesso em: 02 set. 2009.

BETTIOL JUNIOR, A. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso.** 2005. 116 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-08062005-100309/>>. Acesso em: 02 mar. 2009.

BEST, J. W. **Como investigar em educación.** 2. ed. Madri: Morata, 1972.

BNDES - BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BRASIL). **Relatório terceiro setor no Brasil.** 2000. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br>>. Acesso em: 12 fev. 2009.

BOMENY, H.; PRONKO, M. **Empresários e educação no Brasil.** Rio de Janeiro: PREAL/CPDOC-FGV-FUNDAÇÃO FORD, 2002.

BORGES, J. S. M. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Atlas, 1990.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 2.536**, de 6 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do artigo 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D2536.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2536.htm)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 2.637**, de 25 de junho de 1998. Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/Ant2001/Ant1999/decreto2637/default.htm>>. Acesso em: 19 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto 3.100**, de 30 de junho de 1999. Regulamenta a Lei 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público, institui e disciplina o termo de parceria, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3100.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3100.htm)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 6.306**, de 14 de dezembro de 2007. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2007/dec6306.htm>>. Acesso em: 12 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.212**, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 50.517**, de 2 de maio de 1961. Regulamenta a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, que dispõe sobre a declaração de utilidade pública. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/D50517.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D50517.htm)>. Acesso em: 02 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 70.235**, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>. Acesso em: 30 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 37**, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0037.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0037.htm)>. Acesso em: 19 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 1.940**, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1940.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1940.htm)>. Acesso em: 10 de jan. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 2.445**, de 26 de junho de 1988. Altera a legislação do programa de formação do patrimônio do servidor público - PASEP e do programa de integração social - PIS e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del2445.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2445.htm)>. Acesso em: 04 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 5.844**, de 23 de setembro de 1943. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del5844.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del5844.htm)>. Acesso em: 04 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 18**, de 1º de dezembro de 1965. Brasília/DF. Senado Federal, 2010. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=116129>>. Acesso em 23 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 91**, de 28 de agosto de 1935. Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/1930-1949/L0091.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1930-1949/L0091.htm)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm)>. Acesso em: 19 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 7.689**, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7689.htm)>. Acesso em: 28 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.742**, de 7 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8742.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8742.htm)>. Acesso em: 29 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.850**, de 28 de janeiro de 1994. Altera a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/1989\\_1994/L8850.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1989_1994/L8850.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação de imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.429**, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre prorrogação de prazo para renovação de Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos e de recadastramento junto ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS e anulação de atos emanados do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS contra instituições que gozavam de isenção da contribuição social, pela não apresentação do pedido de renovação do certificado em tempo hábil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9429.htm)>. Acesso em: 11 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.528**, de 10 de dezembro de 1997. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9528.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9528.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.532**, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9532.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.711**, de 20 de novembro de 1998. Dispõe sobre a recuperação de haveres do Tesouro Nacional e do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a utilização de Títulos da Dívida Pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional, na quitação de débitos com o INSS, altera dispositivos das Leis nos 7.986, de 28 de dezembro de 1989, 8.036, de 11 de maio de 1990, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e 9.639, de 25 de maio de 1998, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9711.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9711.htm)>. Acesso em: 23 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.715**, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9715.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2009

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm)>. Acesso em 30 de jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.732**, de 11 de dezembro de 1998. Altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9732.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9732.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.790**, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público, institui e disciplina o termo de parceria, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9790.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Brasília/DF. Senado. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2010.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 11.933**, de 28 de abril de 2009. Altera a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.666, de 8 de maio de 2003, e 11.907, de 2 de fevereiro de 2009; revoga dispositivos das Leis nos 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, e 8.850, de 28 de janeiro de 1994, para alterar o prazo de pagamento dos impostos e contribuições federais que especifica, reduzir a base de cálculo da contribuição do produtor rural na venda dos produtos que especifica e efetuar ajustes na tributação do cigarro; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11933.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11933.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **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; altera a Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de

dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória no 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 7**, de 7 de setembro de 1970. Institui o programa de integração social, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm)>. Acesso em: 28 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 8**, de 3 de dezembro de 1970. Institui o programa de formação do patrimônio do servidor público, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp08.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp08.htm)>. Acesso em: 28 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 70**, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm)>. Acesso em: 28 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 1.212**, de 28 de novembro de 1995. Dispõe sobre as contribuições para os programas de integração social e formação do patrimônio do servidor público – PIS/PASEP, e dá outras providências, reeditada pela Medida Provisória nº 1.676-38, de 26 de outubro de 1998, e convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas/1212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1212.htm)>. Acesso em: 12 jun. 2009.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 2.158-35**, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/mps/mp2158-35.htm>>. Acesso em: 28 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. **Decisão nº 14**, de 20 de janeiro de 2000. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=33&f=G&l=20&s1=&s3=14&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=33&f=G&l=20&s1=&s3=14&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 03 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decisão nº 14**, de 21 de fevereiro de 2000. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=32&f=G&l=20&s1=&s3=14&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=32&f=G&l=20&s1=&s3=14&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 10 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decisão nº 53**, de 5 de setembro de 2000. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=7&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=140&f=G&l=20&s1=&s3=53&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=7&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=140&f=G&l=20&s1=&s3=53&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 10 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decisão nº 176**, de 21 de dezembro de 2000. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20001221+<+=+20001221&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=176&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20001221+<+=+20001221&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=176&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 22 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB nº 969**, de 21 de outubro de 2009. Dispõe sobre a obrigatoriedade de apresentação de declarações com assinatura digital, efetivada mediante utilização de certificado digital válido, nos casos em que especifica. Disponível no endereço: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9692009.htm>>. Acesso em: 22 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB nº 974**, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Disponível no endereço: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9742009.htm>>. Acesso em: 22 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB nº 1.015**, de 5 de março de 2010. Dispõe sobre o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon). Disponível no endereço: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2010/in10152010.htm>>. Acesso em: 22 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB nº 1.033**, de 14 de maio de 2010. Dispõe sobre a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) e o programa gerador Dirf 2011. Disponível no endereço: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2010/in10332010.htm>>. Acesso em: 22 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Solução de Consulta nº 05**, de 06 de maio de 2002. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20020101+<+=+20021231&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=4&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=5&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20020101+<+=+20021231&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=4&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=5&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 03 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Solução de Consulta nº 06**, de 07 de fevereiro de 2003. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20030207+<+=+20030207&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=2&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=6&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20030207+<+=+20030207&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=2&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=6&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Solução de Consulta nº 22**, de 1º de março de 2006. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20060101+<+=+20061231&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=11&f=G&l=20&s1=&s3=22&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20060101+<+=+20061231&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=11&f=G&l=20&s1=&s3=22&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 jul. 2010.

\_\_\_\_\_. **Solução de Consulta nº 43**, de 10 de agosto de 2010. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20100810+<+=+20100810&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=43&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20100810+<+=+20100810&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=43&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 10 de jan. 2011.

\_\_\_\_\_. **Solução de Consulta nº 50**, de 30 de abril de 2007. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=2&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=imunidade+e+isen%E7%E3o+entidades+sem+fin+luccrativos&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=2&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=imunidade+e+isen%E7%E3o+entidades+sem+fin+luccrativos&s8=&s7=>)>. Acesso em: 02 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Solução de Consulta nº 179**, de 26 de maio de 2004. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20040101+%3c+=+20041231&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=4&f=G&l=20&s1=&s3=179&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20040101+%3c+=+20041231&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=4&f=G&l=20&s1=&s3=179&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Solução de Consulta nº 199**, de 20 de julho de 2005. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20050101+<+=+20051231&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=5&f=G&l=20&s1=&s3=199&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20050101+<+=+20051231&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=5&f=G&l=20&s1=&s3=199&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 jul. 2010.

\_\_\_\_\_. **Solução de Consulta nº 262**, de 12 de agosto de 2004. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20040101+<+=+20041231&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=3&f=G&l=20&s1=&s3=262&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20040101+<+=+20041231&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=3&f=G&l=20&s1=&s3=262&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 jul. 2010.

\_\_\_\_\_. **Solução de Consulta nº 265**, de 12 de agosto de 2004. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20040101+<+=+20041231&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=3&f=G&l=20&s1=&s3=265&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20040101+<+=+20041231&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=3&f=G&l=20&s1=&s3=265&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 jul. 2010.

\_\_\_\_\_. **Solução de Consulta nº 217**, de 10 de julho de 2006. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20060101+<+=+20061231&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=7&f=G&l=20&s1=&s3=217&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20060101+<+=+20061231&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=7&f=G&l=20&s1=&s3=217&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 05 jul. 2010.

\_\_\_\_\_. **Solução de Divergência COSIT nº 10**, de 17 de dezembro de 2010. Brasília/DF. Receita Federal do Brasil, 2011. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20101217+<+=+20101217&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s6=SD+OU+PA&s3=10&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20101217+<+=+20101217&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s6=SD+OU+PA&s3=10&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 10 de jan. 2011.

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL (2. REGIÃO). **Apelação cível n. 197767-RJ (99.02.14206-0)**. Apelante: Sociedade Amante da instrução. Apelado: União Federal / Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal Carreira Alvim. Rio de Janeiro, 09 mar. 2004. Disponível em: <<http://www.trf2.gov.br/iteor/RJ0106110/1/72/82073.rtf>>. Acesso em: 16 fev. 2011.

CABRAL, P. M. **Alguns problemas da discriminação de rendas no Brasil**. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade da Bahia. Salvador: Livraria Progresso, 1966.

CAMELO, A. C. O.; CAMELO, E. P. S. M.; PAULINO, T. C. B. A importância do gerenciamento contábil para as organizações do terceiro setor. **Revista Enfoque Reflexão Contábil**, São Paulo, v. 25, n.2, p. 41-54, 2006.

CARDOSO, K. G.; SOUZA, M. J. Classificação contábil dos convênios no balanço patrimonial das entidades do terceiro setor. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 139, p. 33, 2003.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CASSONE, V. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência. Atualizado até a EC nº 38, de 15.06.2002. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CICONELLO, A. **ONGs no Brasil**: perfil das associadas à Abong. São Paulo: Abong, 2006.

COELHO, S. C. T. **Terceiro setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. São Paulo: SENAC, 2002. Disponível em:

<[http://books.google.com.br/books?id=GyhtMYXT70C&dq=terceiro+setor+um+estudo+comparado+entre+brasil+e+estados+unidos&printsec=frontcover&source=bn&hl=pt-BR&ei=CN33S9-YKIWzuAecwfy9Dg&sa=X&oi=book\\_result&ct=result&resnum=4&ved=0CCAQ6AEwAw#v=onepage&q&f=false](http://books.google.com.br/books?id=GyhtMYXT70C&dq=terceiro+setor+um+estudo+comparado+entre+brasil+e+estados+unidos&printsec=frontcover&source=bn&hl=pt-BR&ei=CN33S9-YKIWzuAecwfy9Dg&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=4&ved=0CCAQ6AEwAw#v=onepage&q&f=false)>. Acesso em: 21 mai. 2010.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS (BRASIL). **Estudos técnicos dos gastos com saúde**. 2006. Disponível em:

<<http://portal.cnm.org.br/sites/9000/9070/Estudos/Saude/Out08OsMunicipioseofinanciamentodasaude-Emenda29-2000.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2010.

CNS - CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE (BRASIL). **Radiografia da tributação do setor de saúde**. 2010. Disponível em:

<<http://fbh.com.br/wp-content/uploads/2011/06/Radiografia-da-tributa%C3%A7%C3%A3o-do-setor-sa%C3%BAde.pdf>>. Acesso em: 15 mai. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 926, de 03 de janeiro de 2002**. Altera a Resolução CFC nº 877, de 18 de abril de 2000, que aprova a NBC T 10 - Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, item NBC T 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros. Disponível em:

<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2001/000926](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2001/000926)>. Acesso em: 12 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.066, de 23 de janeiro de 2006**. Aprova a NBC T 19.7 - Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. Disponível em:

<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001066](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001066)>. Acesso em: 12 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.121, de 01 de abril de 2008.** Aprova a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001121](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121)>. Acesso em: 12 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.143, de 28 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 19.4 - Subvenção e Assistência Governamentais. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001143](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001143)>. Acesso em: 12 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.180, de 04 de agosto de 2009.** Aprova a NBC TG 25 (NBC T 19.7) - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001180](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001180)>. Acesso em: 03 abr. 2011.

CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. **Resolução nº 177, de 10 de agosto de 2000.** Dispõe sobre regras e critérios para a concessão ou renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos. Disponível em: <<http://www.mds.gov.br/cnas/legislacao/resolucoes/legislacao/resolucoes/2000>>. Acesso em: 14 fev. 2011.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisas em administração.** 7. ed. São Paulo: Bookman, 2003.

COSIF ELETRÔNICO. [2010] **Plano de Contas das Instituições do Sistema Financeiro Nacional.** Disponível em: <[http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=p\\_contas81](http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=p_contas81)>. Acesso em: 13 dez. 2010.

CRUZ, C. M.; ESTRAVIZ, M. **Captação de diferentes recursos para organizações sem fins lucrativos.** São Paulo: Global Editora, 2000.

CRUZ, J. A. W. et al. A terceirização da causa pública: um estudo de caso voltado à promoção do trabalho sustentável. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios – RBGN**, São Paulo, v. 11, n. 32, p. 227-247, 2009.

DRUCKER, P. F. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas.** Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

FALCÃO, J. **Democracia, direito e terceiro setor.** Rio de Janeiro: FGV, 2004.

FALCONER, A. P. **A promessa do terceiro setor – um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão.** 1999. 152 f. Dissertação Mestrado em Administração - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

FABRETTI, L. C. **Código Tributário Nacional Comentado.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

FEHOSP – FEDERAÇÃO DAS SANTAS CASAS E HOSPITAIS BENEFICENTES DO ESTADO DE SÃO PAULO. 2010. Disponível em:

<<http://www.fehosp.com.br/v2/institucional/noticias/exibir/?id=48>>. Acesso em: 14 maio 2010

FERNANDES, R. C. O que é terceiro setor? In: IOSCHPE, E. B. et al. **3º setor: desenvolvimento nacional sustentado**. 2. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000. p. 25-33.

\_\_\_\_\_. **Privado, porém público: o terceiro setor na América Latina**. 3. ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2002.

FISCHER, R. M. **O desafio da colaboração: práticas de responsabilidade social entre empresas e terceiro setor**. São Paulo: Gente, 2002.

FRANCO, A. **A questão do fim público das organizações do terceiro setor**. In: Relatório sobre o desenvolvimento humano no Brasil. São Paulo: PNUD/IPEA, 1997. p. 6.

FRANCO, J. L. Aspectos gerais da legislação tributária no Brasil. In: GITMAN, L. J. **Princípios da administração financeira**. 7. ed. São Paulo: Harbra, 1997. cap. 9. pág. 810-818.

GOLDENBERG, M. **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

GONÇALVES, C. A.; MEIRELLES, A. M. **Projetos e relatórios de pesquisas em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

GUABIRABA, J. S.; RODRIGUES, L. G. B. Contabilidade por fundos em entidades do terceiro setor. **Boletim CRC São Paulo**. São Paulo, n. 166, p. 12, 2008.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas em pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GOODE, W. J.; HATT, P. K. **Métodos em pesquisa social**. 3. ed. São Paulo: Nacional, 1969.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, H.; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H.. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática, atualizada até 10.01.2009**. 34. ed. São Paulo: IR Publicações, 2009.

HILL, M. M.; HILL, A. **Investigação por questionário**. 2. ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2002.

HUDSON, M.. **Administrando organizações do terceiro setor: desafio de administrar sem receitas**. Tradução James F. Sunderland Cook. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2004.

IBGE. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2002**. Estudos e Pesquisa – Informação Econômica n. 4. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2009.

IBPT – INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Radiografia da tributação do setor de saúde**. [2010]. Disponível em: <<http://darcisioperondi.com.br/wp-content/uploads/2010/04/RADIOGRAFIA-DA-TRIBUTACAO-DO-SETOR-SAUDE-CNS-FBH-06-04-2010.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2010.

IBRACON – INSTITUTO DOS AUTITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Princípios Contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Normas internacionais de relatórios financeiros (IFRSs) 2001**. São Paulo: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, 2002.

ISCMSP – IRMANDADE DA SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE SÃO PAULO. [2010]. Disponível em: <<http://www.santacasasp.org.br/>>. Acesso em: 18 ago. 2010.

IUDICÍBUS, S. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

IVAMOTO, H. S. The Santa Casa da Misericórdia de Santos: historical synopsis. **Acta Médica Misericordiae**, Santos, v. 1, n. 1, p. 7-10, 1998.

JUNQUEIRA, L. A. P. Organizações sem fins lucrativos e redes sociais na gestão das políticas sociais. **Cadernos de administração**, São Paulo, v. 3, p. 101-125, 2000.

JUSBRASIL. **CSRF/02-0.892**. RE 11080.004331/97-06. 2006. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/795569/dou-secao-1-12-06-2001-pg-21>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **TRF4-1ª Turma**. Mandado de Segurança nº 2002.71.08.000053-9. 2008. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6996353/remessa-ex-officio-em-acao-civel-reoac-1760-rs-20087108001760-8-trf4>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **STF-1ª Turma**. RE 243.807-3/SP. 2008. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6996353/remessa-ex-officio-em-acao-civel-reoac-1760-rs-20087108001760-8-trf4>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **STF-2ª Turma**. Agravo de Instrumento nº AI 378.454/SP. 2008. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6996353/remessa-ex-officio-em-acao-civel-reoac-1760-rs-20087108001760-8-trf4>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

\_\_\_\_\_. **STF-2ª Turma**. Agravo de Instrumento nº AI 378454, AgR/SP. 2008. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6996353/remessa-ex-officio-em-acao-civel-reoac-1760-rs-20087108001760-8-trf4>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

LANDIM, L.; BERES, N. **Ocupações, despesas e recursos**: as organizações sem fins lucrativos no Brasil. Rio de Janeiro: Nau Editora, 1999.

LIMA, E. M. **Análise comparativa entre índice de disclosure e a importância atribuída por stakeholders a informações consideradas relevantes para fins de divulgação em instituições de ensino superior filantrópicas no Brasil**: uma abordagem da teoria da divulgação. 2009. 201 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-29052009-110807/pt-br.php>>. Acesso em: 15 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. Doação nas entidades sem fins lucrativos: receita ou obrigação. In: Encontro da ANPAD, 32., 2008. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. p. 01-16.

- LIMA, S. M. L. L. et al. Caracterização gerencial dos hospitais filantrópicos no Brasil. **Caderno de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 20, n. 5, p. 1249-1261, 2004. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0102-311X2004000500019&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt#back10](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-311X2004000500019&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt#back10)>. Acesso em: 15 mai. 2010.
- LINS, A.; NEVES JUNIOR, I. J. A contribuição do contador para a gestão das empresas do terceiro setor – uma pesquisa de campo no Distrito Federal. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios - RBGN**, São Paulo, v. 9, n. 23, p. 28-41, 2007.
- LISBOA, L. P.; RIBEIRO, M. S. Balanço social: instrumento e divulgação da interação da empresa com a sociedade. **Revista CRC-SP**. São Paulo, v. 76. n. 479. p. 3-8. 1999.
- LODI, J. B. **A entrevista: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1974.
- MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- MAPA DO TERCEIRO SETOR. **Estatísticas**. 2004. Disponível em: <<http://www.mapa.org.br/>>. Acesso em: 22 mar. 2009.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARTINS, H. F. Em busca de uma teoria da burocracia pública não-estatal: política e administração no terceiro setor. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v 2, n. 3, p. 110-111, 1998.
- MARTINS, I. G. S. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATTAR, J. **Metodologia científica na era da informática**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MAURO, J. E. M.; NAVES, R. Terceiro setor e suas perspectivas. **Cadernos de pesquisa da Universidade de Caxias do Sul**, Caxias do Sul, v. 7, n. 2, p. 40, 1999.
- MILANI, M. A.; CORRAR, L. J.; MARTINS, G. A. O voluntariado nas entidades filantrópicas paulistas: o valor não registrado contabilmente. In: Congresso USP de controladoria e contabilidade, 3., 2003, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2003. v. 1. Disponível em: <[http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/200/pdf\\_65](http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/200/pdf_65)>. Acesso em: 14 jul. 2009.
- MINAYO, M. C. S. (Org). **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**. 12. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

MORAES, B. R. **Compêndio de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Forense jurídica, 1996. v. 1.

MORAES, O. **Analogia no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora RT, 1965.

MORAES, R. O. **Reconhecimento de receita em empresas brasileiras: uma comparação com os US-GAAP e as Normas do IASB**. 2002. 193 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

NAVES, R. Novas possibilidades para o exercício da cidadania. In: Pinsky J.; Pinsky, C. B. (Orgs.). **História da cidadania**. São Paulo: Contexto, 2003. p. 563-83.

NOGUEIRA, M. A. **Um Estado para a sociedade civil: temas éticos e políticos da gestão democrática**. São Paulo: Cortez, 2004.

NOGUEIRA, R. B. **Direito financeiro: curso de direito tributário**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1964.

OLAK, P. A. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. 1996. 273 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 1996.

\_\_\_\_\_. NASCIMENTO, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos: terceiro setor**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. SLOMSKI, V.; ALVES, C. V. O. As publicações acadêmicas a pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do terceiro setor. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC**, São Paulo, v. 2. n. 1. art. 2, p. 24-46, 2008.

OLIVEIRA, A. C. **Terceiro setor: uma agenda para a reforma do marco legal**. Rio de Janeiro: Comunidade Solidária, 1997.

OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, L. M. et. al. **Manual de contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PACE, E. S. U. **Metodologias de avaliação de desempenho com a criação de valor como contribuição ao planejamento das organizações sem fins lucrativos**. 2009. 365 f. Tese (Doutor em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-09092009-144054/pt-br.php>>. Acesso em: 12 fev. 2011.

PAES, J. E. S. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 5. ed. ver. atual. e ampl. de acordo com a Lei nº 10.406, de 10.01.2002 (Novo Código Civil brasileiro). Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. **Análise das demonstrações financeiras**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

PARENTE, J. M. O terceiro setor no Brasil: um novo panorama do cenário nacional. **Revista de Educação**, Valinhos, v. 11. n. XII, p. 69-83, 2008.

PARRA FILHO, D.; SANTOS, J. A. **Metodologia científica**. São Paulo: Futura, 1998.

PASSOS, C. R. M.; NOGAMI, O. **Princípios da economia**. 4. ed. rev. ampl. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PAULA, C. L. S. **Avaliação e mensuração do retorno social nas organizações sem fins lucrativos: um estudo de caso aplicando a metodologia SROI**. 2009. 102 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo, Universidade de Pedro Leopoldo. Pedro Leopoldo, 2009. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/trabalhosPDF/831.pdf>>. Acesso em: 24 dez. 2010.

\_\_\_\_\_; MARIO, P. C. Mensuração do retorno social de organizações sem fins lucrativos por meio do *SROI – Social Return On Investment*. In: Congresso de empreendedorismo e inovação. 12. 2009. São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2009. Disponível em: <[http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/an\\_resumo.asp?cod\\_trabalho=831](http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=831)>. Acesso em: 25 jan. 2011.

PINTO, W. C. F. The Santa Casa de Misericórdia of São Paulo. **Acta Médica Misericordiae**, Santos, v. 3. n. 1, p. 25-27, 2000.

PRINCÍPIOS Contábeis. Tradução: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

REDF – The Roberts Enterprise Development Fund. **SROI Methodology Paper**. San Francisco: The Roberts Foundation, 2000. cap. 3: REDF's SROI analysis: the process. p. 20-43. (Social Return on Investment (SROI) Collection). Disponível em: <<http://www.redf.org/learn-from-redf/publications/119>>. Acesso em: 25 jan. 2011.

RIBEIRO, S. M. R. **Perspectivas da dinâmica institucional: a emergência do setor público não estatal**. 1997. 132 f. Dissertação (Mestrado em Sociologia) - Departamento de Sociologia, Universidade de Brasília. Brasília, 1997.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIFKIN, J. **O fim dos empregos: o declínio inevitável dos níveis de empregos e a redução da força global de trabalho**. São Paulo: Makron Books, 1995.

ROSA JR, L. E. F. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

RUDIO, F. V. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. Petrópolis: Vozes, 1983.

SABBAG, E. M. **Elementos do direito: direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006.

SALAMON, L. M.; ANHEIER, H. K. **Defining the nonprofit sector: a cross-national analysis**. Manchester: Manchester University Press, 1997.

SALVATORE, V. A racionalidade do terceiro setor. In: VOLTOLINI, R. (Org.). **Terceiro setor: planejamento e gestão**. São Paulo: SENAC, 2004, p. 17-34.

SANTOS, N. C. S. et al. Captação de recursos financeiros em organizações sem fins lucrativos: a utilização de indicadores de gestão para os doadores e beneficiários dos projetos sociais. **Revista de gestão USP. REGE-USP**, São Paulo, v. 15. n. especial, p. 75-95, 2008. Disponível em: <[http://www.revistasusp.sibi.usp.br/scielo.php?pid=S1809-22762008000500007&script=sci\\_arttext](http://www.revistasusp.sibi.usp.br/scielo.php?pid=S1809-22762008000500007&script=sci_arttext)>. Acesso em: 20 jan. 2011.

SANTOS, C. R. **Reforma tributária para um Brasil novo**. Goiania: AB, 1998.

SELLTIZ, C. et. al. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: Herder, Edusp, 1965.

SILVA, M. A. C. **Análise das práticas do planejamento tributário nas indústrias brasileiras de bens de capital: setor gráfico**. 2007. 160 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2007.

SILVA, V. M. Q. **O raio-x do terceiro setor**. 2008. 75 f. Trabalho de Conclusão de Curso. (Mestre em Bens Culturais e Projetos) - Centro de pesquisa e documentação de história contemporânea do Brasil - CPDOC. Fundação Getulio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2008. Disponível no endereço: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2175/CPDOC2008VanusaMarianaQueirozdaSilva.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 12 jul. 2009.

SOARES, E. A. R. **Entidades beneficentes de assistência social educacionais: uma investigação sobre a medição de desempenho organizacional**. 2009. 131 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multidisciplinar de Ciências Contábeis (UnB, UFPE, URPB, UFRN). [on-line-] Disponível em: <[www.unb.br](http://www.unb.br)>. Acesso em: 12 jul. 2009.

SOUZA, L. M. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harbra, 1981.

SZAZI, E. **Terceiro setor: regulação no Brasil**. 4. ed. São Paulo: Petrópolis, 2006.

TACHIZAWA, T. **Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. São Paulo: Atlas, 2002.

TINOCO, J. E. P. et al. Balanço social em uma instituição de saúde sem fins lucrativos: o caso da implantação na Santa Casa da Misericórdia de Santos. **Revista eletrônica de gestão de negócios – GESTA**, Santos, v. 5. n. 4, 2009. Disponível em: <<http://www.unisantos.br/mestrado/gestao/egesta/artigos/203.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2011.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VIEIRA, S. **Como elaborar questionários**. São Paulo: Atlas, 2009.

VILANOVA, R. C. N. **Contribuição à elaboração de um modelo de apuração de resultado aplicado às organizações do terceiro setor: uma abordagem da gestão**

econômica. 2004. 167 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, 2004.

YIN, R. K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

## APÊNDICE A – Carta de apresentação

Prezado Sr. (nome do gestor)

Estou em fase de conclusão do curso de Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP – São Paulo – SP e realizando um estudo na área tributária, com o tema: **A INFLUÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS RECEITAS DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO DE CASO NA ÁREA DA SAÚDE**, sob a orientação do Professor Dr. Anísio Candido Pereira. Para alcançar esse objetivo, preciso realizar essa pesquisa para dar suporte à minha dissertação, para a qual a sua colaboração é vital.

O público alvo desta pesquisa são as instituições sem fins lucrativos. O objetivo é analisar se a tributação das receitas dessas entidades traz alguma influência para a organização. Assim, por se tratar de um estudo de caso, focado numa única organização, foi selecionada a Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo. Para tanto, solicito a gentileza de sua colaboração respondendo às perguntas elaboradas pelo entrevistador, cujas respostas são imprescindíveis para a conclusão desta pesquisa, e, por conseguinte, para avanços nos estudos sobre a questão da tributação dessas receitas.

Ressalto que **os dados e informações prestadas são estritamente confidenciais e serão tratados conjuntamente, preservando a identidade dos colaboradores**. Se desejar receber os resultados da pesquisa, gentileza informar ao entrevistador o envio após o término do estudo.

Coloco-me à disposição para quaisquer outros esclarecimentos por meio dos telefones (11) 5524-7330 e (11) 9996-2577, ou pelo *e-mail* [valdir.amorim@fecap.br](mailto:valdir.amorim@fecap.br).

Certo da sua colaboração, agradeço.

Valdir de Oliveira Amorim

## APÊNDICE B – Formulário de entrevistas

### FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

#### Programa de mestrado em Ciências Contábeis

**Pesquisa acadêmica para obter informações se a tributação das receitas das entidades do terceiro setor traz alguma influência para a organização.**

Mestrando: Valdir de Oliveira Amorim

Orientador: Prof. Dr. Anísio Candido Pereira

Definições necessárias para facilitar o entendimento de alguns conceitos presentes na formulação das perguntas aos entrevistados:

**Receitas próprias** são receitas geradas pela eficiência administrativa da organização oriunda de atos praticados sem natureza econômico-financeira.

**Influência no terceiro setor** está relacionada ao desempenho, sustentabilidade, perpetuidade e qualidade dos serviços prestados.

**Sustentabilidade** está relacionada à capacidade de captar recursos financeiros, humanos e materiais, de maneira satisfatória e continuada, e utilizá-los com competência, buscando perpetuar a entidade do terceiro setor, para que essa possa alcançar seus propósitos específicos.

**1ª Parte** – Questões sobre o perfil dos respondentes e da entidade em que atua.

**1. Indique a opção que mais se aproxima do cargo ou função que você ocupa.**

- Superintendente
- Diretor
- Contador
- Jurídico
- Outros: Identifique o cargo: \_\_\_\_\_

**2. Qual o tempo de experiência que você tem na função indicada acima?**

- de 0 a 01 ano
- de 01 ano a 02 anos
- de 02 anos a 05 anos
- de 05 anos a 10 anos
- acima de 10 anos

**3. Indique o setor de atividade que sua entidade atua:**

- Saúde
- Educação
- Religiosa
- Cultural
- Outros: Especificar: \_\_\_\_\_

**4. De acordo com o número de funcionários, a sua entidade encontra-se na seguinte faixa:**

- 01 a 49
- 50 a 100
- 101 a 499
- Acima de 500

**2ª Parte** – Questões objeto da pesquisa. Estas questões dizem respeito à opinião do entrevistado sobre assuntos relacionados às entidades em geral.

*I – Questões de ordem geral relativas ao contexto geral, abrangendo o terceiro setor como um todo. O entrevistado deve escolher uma alternativa baseando-se nas práticas existentes na entidade (se houver), ou conforme sua percepção individual sobre o assunto.*

**5. Os resultados auferidos pelas entidades sem fins lucrativos devem ser realocados ao seu objeto principal, não podendo ser distribuído aos administradores.**

- Discordo plenamente
- Discordo
- Nem concordo, Nem discordo
- Concordo
- Concordo plenamente

**6. Os recursos repassados pelo Estado são suficientes para a execução dos serviços prestados pelas organizações do terceiro setor.**

- Discordo plenamente
- Discordo
- Nem concordo, Nem discordo
- Concordo
- Concordo plenamente

**7. A geração de rendimentos por estas entidades, não necessariamente deve ser avaliada de forma negativa, pois essa pode ser uma condição para seu sustento ou mesmo para a ampliação e/ou melhoria da prestação de serviços para sua clientela.**

- Discordo plenamente
- Discordo
- Nem concordo, Nem discordo
- Concordo
- Concordo plenamente

**8. No rol das receitas próprias geradas pelas entidades do terceiro setor, destacam-se as obtidas pela venda de bens e serviços à sociedade e as de aluguéis de imóveis ou bens próprios. Segundo o fisco essas receitas concorrem diretamente com empresas privadas (segundo setor).**

- Discordo plenamente
- Discordo
- Nem concordo, Nem discordo
- Concordo
- Concordo plenamente

**9. A tributação sobre as receitas das entidades sem fins lucrativos deve ser entendida como um importante obstáculo a ser superado por essas entidades? Por quê?**

- Sim
- Não

**10. Segundo o fisco, os recursos próprios gerados pelas entidades do terceiro setor são tributados porque, a seu ver, essas entidades estariam praticando atos de natureza econômico-financeira, atuando em situação privilegiada e concorrendo no mercado em desigualdade com as demais pessoas jurídicas. Você compartilha desse entendimento? Por quê?**

- Sim
- Não

**11. A tributação das receitas próprias compromete a qualidade dos serviços prestados pela entidade.**

- Discordo plenamente
- Discordo
- Nem concordo, Nem discordo
- Concordo
- Concordo plenamente

**12. A parcela retida pela tributação das receitas geradas pelas organizações do terceiro setor compromete a quantidade dos serviços prestados pela entidade à sociedade.**

- Discordo plenamente
- Discordo
- Nem concordo, Nem discordo
- Concordo
- Concordo plenamente

*II – Questões específicas à sua instituição. O entrevistado deve escolher uma alternativa ou respondendo-as, baseando-se nas práticas existentes na entidade (se houver), ou conforme a percepção individual do entrevistado sobre o assunto.*

**13. Além dos recursos repassados pelo Estado a entidade tem outra forma de captação de recursos? Quais são?**

**14. Caso a resposta da pergunta anterior seja positivo, os recursos são aplicados integralmente nas atividades da entidade? Exemplo: gratuidade, prestação de serviços, compra de equipamentos, etc.**

**15. Pesquisas acadêmicas constataram que os percentuais de receitas próprias geradas pelas entidades sem fins lucrativos ultrapassam o montante de recursos repassados pelo Governo. Essa constatação também ocorre nesta entidade?**

- Sim
- Não

**16. Os recursos repassados pelo Governo são suficientes para garantir a sustentabilidade da sua entidade?**

- Sim
- Não

**17. Os recursos próprios gerados pela sua entidade são tributados pelo fisco federal?**

- Sim
- Não

**18. Você entende que a parcela tributada dos recursos próprios e retida pelo fisco, poderia trazer alguma influência negativa para a sua entidade?**

Sim

Não

**19. Caso a resposta da pergunta anterior seja “sim”, você poderia enunciar algumas destas influências?**

**20. A entidade possui investimentos em participações societárias em outras sociedades?**

Sim

Não

**21. Caso a resposta da pergunta anterior seja “sim”, poderia relacionar a (s) entidade (s) e o percentual de participação?**

**22. A entidade remunera seus administradores? Exemplo: provedor, conselheiro, etc.**

Sim

Não

**23. Você tem algo mais que queira acrescentar como informação?**

## **ANEXO A – Sugestão de formas de captação de recursos para as entidades sem fins lucrativos.**

Fonte: Howard E. Fischer (1979) apud Cruz e Estraviz (2000, p. 147).

### **101 DICAS DE CAPTAÇÃO DE RECURSOS**

1. Prepare suas propostas de acordo com a personalidade, interesses e exigências do doador potencial.
2. Indique os benefícios da doação para o doador potencial: dedução dos impostos, publicidade, etc.
3. Se a doação pura e simples não despertar interesse, proponha um tipo de "competição" ou "desafio".
4. Pesquise doações "em espécie" (serviços, suprimentos, equipamentos).
5. Pesquise o seu pessoal para determinar contatos com possíveis doadores.
6. Verifique com segurança a época oportuna para sua solicitação.
7. Procure informar-se sobre propostas de outros arrecadadores.
8. As propostas devem ser bem organizadas, datilografadas com perfeição de forma apurada e apresentando orçamentos razoáveis.
9. A proposta deve indicar as qualificações de um grupo gerencial competente.
10. Os projetos devem ser originais, únicos, inovadores, criativos e viáveis.
11. Demonstre sua dedicação e envolvimento com os objetivos do projeto.
12. Inclua na proposta um mecanismo independente para avaliação do projeto.
13. Demonstre como o projeto poderá servir como uma prévia, protótipo ou modelo para outros projetos semelhantes.
14. Demonstre por meio de estatísticas ou pesquisas, a necessidade do projeto.
15. Demonstre que um número significativo de pessoas serão beneficiadas pelo projeto.
16. Estabeleça uma larga base de apoio com uma parte de sua comunidade.
17. Contato pessoal direto com a pessoa responsável pela decisão final sobre a doação é a melhor para se vender o projeto.
18. Procure doações iniciais ("começar a lista") com sua Diretoria e Conselho.
19. Procure mostrar alguma evidência palpável do sucesso ou das possibilidades de sucesso que advirão.
20. Seja entusiasta e confiante.
21. Demonstre pesquisas e planejamento cuidadosos.
22. Indique outras fontes de recursos.
23. Demonstre que outros não estão conseguindo preencher as necessidades que sua organização pretende.
24. Apresente sua proposta com bastante antecedência das datas finais.
25. Desenvolva e descreva cuidadosamente finalidades e objetivos.
26. Obedeça explicitamente as indicações de aplicação da doação, quando estas forem fornecidas.
27. Planeje um programa para "associação permanente" à medida que você planeja o seu "recrutamento".
28. Considere um programa de marketing para vendas dos produtos ou serviços

relacionados.

29. Faça um programa orçamentário para cada projeto de arrecadação de fundos.
30. Crie um tema para cada evento dos projetos de arrecadação de fundos.
31. Crie uma psicologia de campanha.
32. Não deixe de enviar notas de agradecimento aos doadores.
33. Mantenha registros detalhados e precisos de receitas e despesas e analise cada projeto ao seu final, para poder efetuar reduções/economias subseqüentes e aumentar a produtividade de outros programas.
34. Cada evento deve Ter uma finalidade específica - valor a ser arrecadado e no que serão utilizados os fundos recolhidos.
35. Para cada evento das campanhas, ofereça "trocas" de ingressos, etc. Antes de comprá-los.
36. Obtenha doações de comerciantes ou industriais de área para os seus programas de vendas.
37. Procure associar-se a organizações já bem estabelecidas para projetos conjuntos de arrecadação de fundos.
38. Consiga economizar grandes somas nos programas de arrecadação utilizando-se das vantagens da "mídia livre", apoiado em mandatos legais dos serviços públicos de rádio e televisão.
39. Procure programar as datas de cada evento com antecedência eliminando acontecimentos conflitantes, que aumentam a competitividade reduzindo os valores das doações.
40. Estabeleça um programa de cooperação para o uso de equipamento e serviços com outras organizações na sua área.
41. Recorra ao "expertise" gratuito disponível por meio de agências governamentais e organizações sem fins lucrativos.
42. É muito mais produtivo, mais econômico, listar possíveis doadores por meio de voluntários do que alugar ou comprar listagens de corretores.
43. Organize um comitê bastante forte, com seus diretores, voluntários e pessoal que possa abrir portas em todos os setores da sociedade.
44. Esteja sempre preparado para receber respostas negativas na maioria das solicitações que fizer a doadores em potencial.
45. Prepare perfis dos doadores potenciais procurando descobrir qual a melhor forma de obter destes doadores as suas contribuições.
46. Procure, por meio de voluntários, descobrir doadores de organizações semelhantes.
47. Coordene sua publicidade e promoção com as suas campanhas de arrecadação de fundos.
48. Prepare um calendário global e um calendário de eventos para cada campanha.
49. Prepare uma descrição de cargo para cada função que deverá ser desempenhada durante a campanha e procure preencher os cargos com voluntários e membros.
50. Mobilize apoio para sua campanha por meio de políticos, homens de negócios proeminentes, especialistas de sua área, etc.
51. Utilize recursos audiovisuais para desenvolver os apelos da campanha.
52. Procure conhecer o melhor possível cada um dos doadores em potencial e prepare cuidadosamente o seu contato e a campanha de vendas.
53. Não deixe de demonstrar seu reconhecimento aos voluntários com um "tapinha nas costas", reconhecimento público de suas contribuições, ingresso livre aos eventos, um certificado de agradecimento, etc.

54. Estructure adequadamente sua organização antes de começar a campanha de arrecadação de fundos.
55. Faça um pré-teste de suas novas ligações de doadores em potencial.
56. Procure montar seu projeto de forma a que o apelo se dirija às emoções de seu doador potencial.
57. Traduza as suas necessidades materiais em termos de elemento humano.
58. Considere um contato telefônico com os doadores em potencial com um substituto para uma mala direta, ou como follow-up da mala direta.
59. Prepare material descritivo atraente sobre sua organização, mas não o faça demasiado caro, pois mostraria desrespeito ao valor do dinheiro.
60. Procure "recrutar" um elemento chave para a sua campanha, que possua grande visão, respeito comunitário geral, habilidade de organização e um interesse genuíno pela sua organização.
61. Procure mostrar que o seu projeto provocará impacto nacional ou regional.
62. Se a arrecadação de fundos não mostrar resultados imediatos, considere a possibilidade de obter empréstimos, algumas vezes sendo possível prover ao financiador benefícios fiscais.
63. Estabeleça prioridades em termos de objetivos e quais os projetos que podem levá-lo mais depressa aos objetivos.
64. Prepare um relatório anual relacionando as atividades de sua organização, passadas e futuras e circule-o pela mídia, agências governamentais, doadores em potencial, etc.
65. Dê seu apoio a qualquer tipo de arrecadação comunitária, por meio de cópias de cartas de intenção anexadas à sua proposta de arrecadação.
66. Considere a possibilidade de obter contratos governamentais para sua organização, por meio de suas qualificações específicas.
67. Arrecadação de fundos requer muita originalidade de pesquisas, ingenuidade e capacidade de vendas.
68. Repita aqueles projetos que tiveram êxito, mas não o faça com muita frequência.
69. Mantenha sempre em mente os níveis de custos de cada campanha, comparando-os aos níveis de arrecadação, de acordo com legislação governamental, regulamentos ou práticas comunitárias.
70. Considere a possibilidade de contratar profissionais qualificados como conselheiros para suas campanhas, após verificação das recomendações e exame das credenciais.
71. Considere a possibilidade de trocar suas listagens de possíveis doadores com as de outras organizações semelhantes.
72. Dirija seus apelos em motivações básicas, incluindo compaixão, altruísmo, simpatia, obrigação, satisfação própria, etc.
73. Determine as razões específicas pelas quais sua proposta foi rejeitada e verifique se é possível corrigi-las e reapresentá-la.
74. Estabeleça um programa de "amostragem" de doações.
75. Como alternativa, investigue a possibilidade de um Programa-Relacionado de Investimentos com uma fundação.
76. Obtenha o apoio de celebridades e testemunhas de seus trabalhos bem sucedidos.
77. Apresente sua proposta positivamente, enfatizando os benefícios advindos para o doador, receptor, comunidade, etc.
78. Dê nomes aos seus projetos de arrecadação.
79. Verifique que você está cumprindo com todas as formalidades legais.

- 80.** Sua proposta deve comunicar a necessidade imediata de doação.
- 81.** Os objetivos de sua organização devem causar impacto direto em seus doadores em potencial.
- 82.** Aqueles elementos que apresentam a proposta devem demonstrar um forte sentimento de envolvimento e obrigação para com o projeto.
- 83.** Aprenda a cultivar doadores potenciais de grandes somas.
- 84.** Personalize seus apelos ao máximo.
- 85.** Mostre ao seu doador potencial que outras pessoas, em posições semelhantes, já contribuíram.
- 86.** Motive o orgulho de doar, por meio de apelos que dignificam o doador.
- 87.** Persistência e capacidade de adaptação são as qualidades mais importantes para um arrecadador de fundos.
- 88.** Seja realista no estabelecimento de seus objetivos de curto e longo prazo.
- 89.** Reconheça publicamente as doações, se autorizado pelo doador ou, em particular, caso contrário.
- 90.** Os doadores devem receber benefícios psíquicos, inexpensivos e tangíveis.
- 91.** Estabeleça uma rede de auxílio que possa abrir portas e ajudá-lo a resolver problemas.
- 92.** Crie diferentes categorias de membros: ativos, estudantes, empresas, etc.
- 93.** Inicialmente, procure assessoria profissional para estabelecer um sistema contábil.
- 94.** Considere uma equipe de apoio e voluntários para lidar com os fundos da campanha.
- 95.** Periodicamente, faça uma reavaliação de objetivos de longo prazo e instrumentos de vendas.
- 96.** Selecione um Conselho Diretor atuante e não simplesmente nominal.
- 97.** Estabeleça promoções especiais, com benefícios para aqueles elementos-membros da organização que participam das campanhas de arrecadação, e especialmente no recrutamento de novos elementos.
- 98.** Prepare-se exaustivamente para as reuniões com os doadores potenciais, até mesmo ensaiando antes.
- 99.** Correspondência, propostas e material de apoio devem ser cuidadosamente datilografados, em papel timbrado, bem organizados e corretamente redigidos.
- 100.** Conselheiros devem ser constantemente treinados e informados sobre novos desenvolvimentos no campo, de forma a poderem contribuir com novas diretrizes e oportunidades.
- 101.** Arrecadação de fundos é algo mais do que pedir dinheiro: ela inclui a estrutura adequada de sua organização, habilidades em comunicação, programação, pesquisa, administração para cortar despesas e "pechinchar" antes de comprar, etc.

**ANEXO B – Síntese dos principais tributos e os requisitos necessários para gozo dos benefícios fiscais, das entidades sem fins lucrativos em geral.**

**Fonte:** Dados extraídos de Paes (2004, p. 511 a 525).

Espécie de tributos	Benefícios	Requisitos necessários
IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas	<p align="center">Imunidade (Assistência social)</p> <p align="center">Isenção (Instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis, sem fins lucrativos)</p>	<p>Prestar serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado.</p> <p>Atender requisitos do parágrafo 3º, do artigo 15, da Lei nº 9.532/1997, recepcionado pelos parágrafos 2º e 3º, incisos I a V, do artigo 170 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99).</p> <p><u>Atenção:</u> Para as entidades isentas, a Lei nº 9.532/1997 não outorgou o benefício de isentá-las do IR sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e variável, regra esta que não se aplica às entidades enquadradas como imunes, de acordo com a liminar concedida na ADIn nº 1.802, proposta pela Confederação Nacional de Saúde.</p>
IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários	<p align="center">Imunidade (Assistência Social)</p>	<p>Assistência Social devem cumprir os requisitos estabelecidos no artigo 14 do CTN (Art. 150, VI, “c”, da CF/88).</p> <p>Demais entidades não estão contempladas pelo benefício fiscal, pois não há previsão expressa na Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966, de isenção.</p>

<p>IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados</p>	<p>Imunidade ou Isenção</p>	<p>Assistência Social (imune) deve atender aos requisitos do artigo 14 do CTN. Verificar RE nº 243.807-3/SP, em 15 de fevereiro de 2000, do STF (imunidade para Imposto de Importação e IPI)</p> <p>Demais entidades (isentas) os requisitos são: os produtos devem ser industrializados pela instituição e a destinação é exclusiva a uso próprio ou a distribuição gratuita aos seus educandos ou assistidos, no cumprimento de suas finalidades.</p> <p>Lei nº 4.502/1964 e Decreto nº 4.544/2002.</p>
<p><b>INSS – Contribuição Patronal para INSS</b></p>	<p><b>Imunidade</b></p>	<p>Reconhecimento como de utilidade pública federal. Seja reconhecida como de utilidade pública pelo respectivo Estado, Distrito Federal ou Município onde se encontre a sede da entidade.</p> <p>Seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, renovado a cada três anos.</p> <p>A imunidade deverá ser requerida ao INSS, na forma do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social.</p> <p>As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde – SUS, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da imunidade das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/1991, na proporção das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento á saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos enunciados acima.</p>

<p><b>COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social</b></p>	<p><b>Isenção</b></p>	<p>Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas as receitas relativas às atividades próprias das seguintes entidades:</p> <p>Templos de qualquer culto; Partidos políticos; Instituições de educação e Assistência social a que se refere o artigo 12 da Lei nº 9.532/1997 e artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 (revogado pela Lei nº 12.101/2009); Instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o artigo 15 da lei nº 9.532/1997; Sindicatos, federações e confederações; Serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei; Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas; Fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público; Condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e as Organizações das Cooperativas Brasileiras – OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no artigo 105 e seu § 1º da lei nº 5.764/1971.</p> <p>Benefícios fiscais para as RECEITAS PRÓPRIAS da atividade da entidade, assim consideradas as receitas típicas dessa entidade, tais como contribuições, donativos, anuidades ou mensalidades pagas para manutenção da instituição, mas que não tenham um cunho contraprestacional e os requisitos do artigo 55 da Lei nº 8.212/1997 (revogado pela Lei nº 12.101/2009), para as entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social. (Lei Complementar nº 7/1970 e Medida Provisória nº 2.158-35/2001).</p>
---	-----------------------	--

<p><b>PIS/PASEP</b></p>	<p><b>Não há imunidade, nem isenção em relação a essa contribuição.</b></p>	<p>Todas são contribuintes desta contribuição.</p> <p>A incidência é sobre a Folha de Pagamento mensal, à alíquota de 1% (Lei Complementar nº 7/1970, Lei nº 9.715/1998 e Medida Provisória nº 2.158-35/2001).</p>
<p><b>CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido</b></p>	<p><b>Imunidade ou Isenção</b></p>	<p>Seja reconhecida como de utilidade pública federal.</p> <p>Seja reconhecida como de utilidade pública pelo respectivo Estado, Distrito Federal ou Município onde se encontre a sede da entidade.</p> <p>Seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, renovado a cada três anos.</p> <p>Apresente anualmente, ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.</p> <p>Aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.</p> <p>Não percebam remuneração, vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, seus diretores, sócios, conselheiros, instituidores, benfeitores ou equivalentes, em razão das competências, funções ou atividades que lhes são atribuídas pelo respectivo estatuto social.</p> <p>Artigo 195, da CF/88; Lei nº 7.689/1988; Lei nº 8.212/1991; Lei nº 9.532/1997 e Decreto nº 3.048/1999.</p>

**ANEXO C – Demonstrativos Contábeis da ISCMSP findos em 31.12.2009 e 31.12.2008.**

Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo

CNPJ nº 62.779.145/0001-90

**Balancos Patrimoniais levantados em 31 de dezembro de 2009 e de 2008**

(Em milhares de reais - R\$)

<b>Ativo Circulante</b>	<b>Nota Explicativa</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>
Caixa e equivalentes de caixa	4	36.598	43.410
Contas a receber	5	93.935	65.168
Estoques	6	7.737	11.146
Desapropriações a receber	7	5.610	8.810
Outros créditos	8	3.464	5.331
Despesas antecipadas		518	610
<b>Total do ativo circulante</b>		<b>147.862</b>	<b>134.475</b>
 <b>Não Circulante</b>			
Realizável a longo prazo:			
Depósitos judiciais		113	589
Desapropriações a receber	7	8.610	23.100
Outros créditos	8	1.603	3.939
<b>Total do realizável a longo prazo</b>		<b>10.326</b>	<b>27.628</b>
Investimentos	9	119.161	117.950
Imobilizado	10	224.754	195.453
Intangível	10	41	92
<b>Total do ativo não circulante</b>		<b>354.282</b>	<b>341.123</b>
<b>Total do Ativo</b>		<b>502.144</b>	<b>475.598</b>

<b>Passivo e Patrimônio Social</b>	<b>Nota Explicativa</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>
<b>Circulante</b>			
Fornecedores		28.113	33.665
Empréstimos e financiamentos	11	44.590	31.846
Salários e contribuições sociais	12	33.055	30.008
Provisão para férias e encargos sociais		35.624	29.278
FGTS - anterior a 1989	15	628	667
Imp. e contribuições sociais parcelados	16	379	1.695
Impostos e contribuições a recolher		3.126	4.908
Taxa de lixo hospitalar	17	1.425	3.803
Honorários médicos		4.988	4.387
Adiantamentos diversos	13	14.257	11.649
Outras contas a pagar	14	8.908	5.860
<b>Total do passivo circulante</b>		<b>175.093</b>	<b>157.766</b>
<b>Não Circulante</b>			
Empréstimos e financiamentos	11	43.672	36.331
FGTS - anterior a 1989	15	5.079	5.373
Imp. e contribuições sociais parcelados	16	17.101	10.802
Provisão para contingências	18	5.233	4.760
Adiantamentos diversos	13	12.667	14.917
Taxa de lixo hospitalar	17	5.742	6.578
PIS sobre folha de pagamento		-	2.944
Subvenções para investimentos	2.1)	16.165	9.593
Outras contas a pagar	14	1.093	383
<b>Total do passivo não circulante</b>		<b>106.752</b>	<b>91.681</b>
<b>Patrimônio Social</b>			
Doações e subvenções		27.724	44.128
Reserva de reavaliação		205.355	211.418
Déficits acumulados		(12.780)	(29.395)
<b>Total do patrimônio social</b>	19	<b>220.299</b>	<b>226.151</b>
<b>Total do Passivo e Patrimônio Social</b>		<b>502.144</b>	<b>475.598</b>

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras.

**Demonstrações das Mutações do Patrimônio Social para os Exercícios Findos em  
31 de Dezembro de 2009 e de 2008**

(Em milhares de reais - R\$)

	<u>Nota explicativa</u>	<u>Doações e subvenções</u>	<u>Reserva de reavaliação</u>	<u>Déficits acumulado</u>	<u>Subvenções a realizar</u>	<u>Total</u>
<b>Saldos em 31 Dezembro de 2007</b>		<b>34.343</b>	<b>258.868</b>	<b>(34.206)</b>	<b>8.726</b>	<b>267.731</b>
Ajustes de exercícios anteriores	20 b)	8.726	(32.008)	(16.917)	(8.726)	(48.925)
<b>Saldos de Abertura em 1º de Janeiro de 2008</b>		<b>43.069</b>	<b>226.860</b>	<b>(51.123)</b>	-	<b>218.806</b>
Subvenções a realizar		1.226	-	-	-	1.226
Reversão de subvenção para investimento		(2.394)	-	-	-	(2.394)
Realização da reserva de reavaliação		-	(13.215)	13.215	-	-
Transferência entre contas		2.227	(2.227)	-	-	-
Superávit do exercício		-	-	8.513	-	8.513
<b>Saldos em 31 Dezembro de 2008</b>		<b>44.128</b>	<b>211.418</b>	<b>(29.395)</b>	-	<b>226.151</b>
Ajustes de exercícios anteriores	20 a)	-	-	(6.133)	-	(6.133)
<b>Saldos de Abertura em 1º de Janeiro de 2009</b>		<b>44.128</b>	<b>211.418</b>	<b>(35.528)</b>	-	<b>220.018</b>
Realização das subvenções		(15.156)	-	15.156	-	-
Realização da reserva de reavaliação		-	(6.063)	6.063	-	-
Subvenções a restituir		(1.248)	-	-	-	(1.248)
Superávit do exercício		-	-	1.529	-	1.529
<b>Saldos em 31 Dezembro de 2009</b>		<b>27.724</b>	<b>205.355</b>	<b>(12.780)</b>	-	<b>220.299</b>

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras.

**Demonstrações dos Fluxos de Caixa para os Exercícios Findos em  
31 de Dezembro de 2009 e de 2008**

(Em milhares de reais - R\$)

	<u>2009</u>	<u>2008</u>		<u>2009</u>	<u>2008</u>
<b>Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais</b>					
Superávit do exercício	1.529	8.513	FGTS – anterior a 1989	(333)	(254)
Ajustes para reconciliar o superávit do exercício com o caixa líquido gerado pelas atividades operacionais:			Impostos e contribuições parceladas	(1.463)	788
Depreciações e amortizações	13.055	12.373	Impostos e contribuições a recolher	64	4.006
Constituição (reversão) de provisão para contingências	2.249	(3.135)	Taxa de lixo hospitalar	(3.214)	7.385
Reversão de provisão de PIS sobre folha de pagamento	(2.944)	(9.150)	Honorários médicos	601	2.981
Baixa de bens do ativo imobilizado e investimentos	4.287	3.137	Adiantamentos diversos	(11.642)	(3.635)
Provisão para devedores duvidosos	3.127	4.568	Provisão para contingências	(1.296)	-
Encargos financeiros sobre empréstimos	11.079	7.406	Outras contas a pagar	<u>2.633</u>	<u>(2.039)</u>
Variação de ativos e passivos operacionais:			Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais	<u>13.413</u>	<u>14.808</u>
Contas a receber	(29.885)	(26.471)	<b>Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento</b>		
Estoques	3.409	(2.838)	Adições aos ativos imobilizado, intangível e investimentos	(47.803)	(23.585)
Desapropriações a receber	11.910	7.912	Subvenções para investimentos	6.572	-
Despesas antecipadas	92	(335)	Caixa líquido aplicado nas atividades de investimento	<u>(41.231)</u>	<u>(23.585)</u>
Depósitos judiciais	(127)	(857)	<b>Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento</b>		
Outros créditos	2.194	3.349	Recebimentos antecipados de convênios	12.000	15.000
Fornecedores	(5.552)	(9.130)	Captação líquida de empréstimos e financiamentos	<u>9.006</u>	<u>9.427</u>
Salários e contribuições sociais	7.294	5.881	Caixa líquido gerado pelas atividades de financiamento	<u>21.006</u>	<u>24.427</u>
Provisão para férias e encargos sociais	6.346	4.353	<b>Redução/Aumento nos saldos de Caixa e Equivalentes de Caixa</b>	<u><b>(6.812)</b></u>	<u><b>15.650</b></u>
			Caixa e equivalentes de caixa no início do exercício	43.410	27.760
			Caixa e equivalentes de caixa no final do exercício	<u>36.598</u>	<u>43.410</u>
			<b>Redução/Aumento nos saldos de Caixa e Equivalentes de Caixa</b>	<u><b>(6.812)</b></u>	<u><b>15.650</b></u>

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras.

**Demonstrações do Superávit para os Exercícios Findos em  
31 de Dezembro de 2009 e de 2008**

(Em milhares de reais - R\$)

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
<b>Receitas</b>		
Receitas de convênios e gestão hospitalar		
Sistema Único de Saúde – SUS	246.926	225.442
Receitas de convênios e particulares	87.084	90.881
Rec. c/ subvenção p/custeio, doações e patrocínios	382.246	245.792
Receitas de aluguéis	21.552	27.025
Receitas escolares	5.931	5.195
Outras rendas operacionais	4.717	4.181
	<u><b>748.456</b></u>	<u><b>598.516</b></u>
<b>Despesas</b>		
Pessoal e encargos	(391.241)	(313.787)
Medicamentos e materiais diversos	(160.441)	(127.158)
Utilidades	(20.905)	(18.265)
Serviços médicos contratados	(47.293)	(41.643)
Serviços contratados de terceiros	(89.926)	(60.572)
Despesas financeiras, líquidas	(6.178)	(4.134)
Provisão para devedores duvidosos	(3.127)	(4.568)
Outras despesas operacionais, líquidas	(14.761)	(7.503)
Depreciações e amortizações	(13.055)	(12.373)
	<u><b>(746.927)</b></u>	<u><b>(590.003)</b></u>
<b>Superávit Operacional e do Exercício</b>	<u><b>1.529</b></u>	<u><b>8.513</b></u>

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras.

**Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos para os  
Exercícios Findos em 31 de Dezembro de 2009 e de 2008**

**Informações Suplementares**

(Em milhares de reais - R\$)

	<b>2009</b>	<b>2008</b>
<b>Origens de Recursos</b>		
<u>Das operações:</u>		
Superávit do exercício	1.529	8.513
Itens que não afetam o capital circulante líquido:		
Depreciações e amortizações	13.055	12.373
Constituição (reversão) de prov. p/contingências	2.249	(3.135)
Reversão de provisão de PIS sobre folha de pagamento.	(2.944)	(9.150)
Baixa de bens do ativo imobilizado e investimentos	4.287	3.137
Provisão para devedores duvidosos	-	1.200
Encargos sobre empréstimos, financiamentos, Impostos e contribuições parcelados e subvenções p/ invest.	(1.081)	-
	<b>17.095</b>	<b>12.938</b>
<u>De terceiros:</u>		
Transferência do realizável a longo prazo p/ ativo circulante	10.568	10.804
Redução do realizável a longo prazo	478	359
Acréscimo do passivo não circulante	16.355	6.860
Subvenções para investimentos	6.452	-
Recebimentos antecipados de convênios	-	15.000
	<b>33.853</b>	<b>33.023</b>
<b>Total das origens</b>	<b>50.948</b>	<b>45.961</b>
<b>Aplicações de Recursos</b>		
Adições aos ativos imobilizado, intangível e investimentos	47.223	23.585
Transferências do passivo não circulante p/ o circulante	4.986	8.557
Redução do passivo não circulante	1.619	-
Ajustes de exercícios anteriores que afetam o CCL	353	6.364
Acréscimo no realizável a longo prazo	707	-
<b>Total das aplicações</b>	<b>54.888</b>	<b>38.506</b>
<b>(Redução) Aumento do Capital Circulante Líquido</b>	<b>(3.940)</b>	<b>7.455</b>
<b>Representada(o) por:</b>		
<u>Ativo circulante:</u>		
No início do exercício	134.475	99.592
No fim do exercício	147.862	134.475
<b>Aumento do ativo circulante</b>	<b>13.387</b>	<b>34.883</b>
<u>Passivo circulante:</u>		
No início do exercício	157.766	130.338
No fim do exercício	175.093	157.766
<b>Aumento do passivo circulante</b>	<b>17.327</b>	<b>27.428</b>
<b>(Redução) Aumento do Capital Circulante Líquido</b>	<b>(3.940)</b>	<b>7.455</b>

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras.

## Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras para os Exercícios Findos em 31 de Dezembro de 2009 e de 2008

(Valores expressos em milhares de reais - R\$)

### 1. Contexto Operacional

A Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo (“Irmandade”), sociedade civil beneficente sem fins lucrativos, tem como atividade principal a prestação de assistência médica através de suas unidades hospitalares: Hospital Central, Hospital Santa Isabel, Hospital Geriátrico Dom Pedro II, Escola de Enfermagem e Centro de Atenção Integrada à Saúde Mental.

A Irmandade mantém, com a Secretaria da Saúde do Estado de São Paulo, Contratos de Gestão fundamentados na Lei Complementar nº 846/98, para a administração do Hospital Geral de Guarulhos Prof. Dr. Waldemar de Carvalho Pinto Filho, do Ambulatório de Especialidades “Dr. Geraldo Paulo Bourroul” e do Hospital “Dr. Carlos da Silva Lacaz”. As dotações orçamentárias para o exercício findo em 31 de dezembro de 2009 foram de R\$ 97.159, R\$18.086 e R\$33.737, respectivamente. Para o exercício de 2010, as dotações orçamentárias são de R\$96.000, R\$18.730 e R\$36.000, respectivamente.

A Irmandade administra, também, o Pronto Atendimento Maria Dirce, a Policlínica Paraíso e a Policlínica São João mediante Contratos de Convênio firmado com a Prefeitura de Guarulhos, com dotações orçamentárias para o exercício findo em 31 de dezembro de 2009 de R\$15.015, R\$9.388 e R\$9.205, respectivamente. Para o período de três meses findo em 31 de março de 2010, as dotações orçamentárias são de R\$3.678, R\$3.007 e R\$3.008, respectivamente.

A Irmandade administra, também, a Microrregião Jaçanã/Tremembé, que é composta por 14 Unidades Básicas de Saúde - UBS, Programa da Saúde da Família e Núcleo de Apoio da Saúde da Família, mediante Contratos de Convênio firmados com a Prefeitura de São Paulo, por meio da Secretaria Municipal de Saúde de São Paulo, com dotações orçamentárias para o exercício findo em 31 de dezembro de 2009 de R\$23.097. Para o exercício de 2010, a proposta orçamentária é de R\$24.516.

A partir de novembro de 2008, a Irmandade passou a administrar o Hospital São Luiz Gonzaga, mediante Contrato de Gestão firmado com a Prefeitura de São Paulo, com a dotação orçamentária para o exercício findo em 31 de dezembro de 2009 de R\$51.883. Para o exercício de 2010, a proposta orçamentária é de R\$93.601.

A partir de março de 2009, a Irmandade passou a administrar os Serviços de Diagnóstico por Imagem da Região Norte, mediante Contrato de Gestão firmado com a Prefeitura de São Paulo, com a dotação orçamentária para o período de dez meses findo em 31 de dezembro de 2009 de R\$3.731. Para o exercício de 2010, a proposta orçamentária é de R\$5.894.

A partir de abril de 2009, a Irmandade passou a administrar o Centro Hospitalar do Sistema Penitenciário mediante ao Contrato de Gestão firmado com o Estado de São Paulo, por meio da Secretaria de Estado da Saúde. O referido contrato estabelece verbas

orçamentárias para o período de nove meses findo em 31 de dezembro de 2009 de R\$20.550. Para o exercício de 2010, a dotação orçamentária é de R\$27.600.

A partir de abril de 2009, a Irmandade passou a administrar o PSM Santana - Dr. Lauro Ribas Braga, o PSM Barra Funda - Álvaro Dino de Almeida e PSM Freguesia do Ó - 21 de Junho, através de contrato de gestão firmado com a Prefeitura de São Paulo, por meio da Secretaria Municipal de Saúde, com dotações orçamentárias para o período de nove meses findo em 31 de dezembro de 2009 de R\$4.332, R\$4.787 e R\$6.019. Para o exercício de 2010 as propostas orçamentárias são de R\$7.156, R\$7.575 e R\$9.881 respectivamente.

Em outubro de 2009, a Irmandade firmou com o Estado de São Paulo, por meio da Secretaria de Estado da Saúde, o Contrato de Gestão do Centro de Difusão Científica - CDC com início das atividades a partir de janeiro de 2010 e dotação orçamentária de R\$7.928.

A Administração da Irmandade projeta para o exercício de 2010 o início das atividades do novo e complementar Hospital Santa Isabel, com 121 leitos adicionais aos 115 leitos já existentes. A Irmandade estima um aumento significativo na geração de recursos financeiros desse hospital e em seu superávit econômico, contribuindo de maneira significativa para a melhoria da situação econômico-financeira da Irmandade como um todo.

## **2. Apresentação das Demonstrações Financeiras e Principais Práticas Contábeis**

As demonstrações financeiras foram elaboradas e estão sendo apresentadas em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil, com observância às disposições contidas na Lei das Sociedades por Ações, e incorporam as alterações trazidas pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, levando em consideração a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.19 - Entidades sem Finalidade de Lucro.

As principais práticas contábeis adotadas na elaboração das demonstrações financeiras são as seguintes:

### **a) Caixa e equivalentes de caixa**

Compreendem os saldos de caixa, depósitos bancários à vista e aplicações financeiras. Essas aplicações financeiras estão demonstradas ao custo, acrescido dos rendimentos auferidos até as datas de encerramento dos exercícios, e possuem vencimentos inferiores a 90 dias ou sem prazos fixados para resgate, com liquidez imediata, e estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.

### **b) Contas a receber de clientes**

O saldo das contas a receber de clientes é demonstrado líquido da provisão para devedores duvidosos, sendo esta constituída com base na análise do nível de perdas históricas e no conhecimento e no acompanhamento da situação individual de seus clientes, sendo considerado suficiente para cobrir perdas na realização dos créditos.

**c) Estoques**

Avaliados pelo custo médio das compras, inferior ao valor de reposição, e, se aplicável, é constituída provisão sobre itens obsoletos ou morosos nas datas de encerramento dos exercícios.

**d) Investimentos**

Representados substancialmente por imóveis de renda, são apresentados pelo custo acrescido da reavaliação contabilizada em dezembro de 2001, conforme mencionado na nota explicativa nº 9. A depreciação é calculada pelo método linear, utilizando taxas que levam em consideração a vida útil remanescente dos bens constante no laudo de avaliação.

**e) Imobilizado e intangível**

Os edifícios são apresentados ao custo acrescido da reavaliação contabilizada em dezembro de 2001, corrigidos monetariamente até 31 de dezembro de 1995, conforme mencionado na nota explicativa nº 10. Os demais itens do imobilizado e intangível são demonstrados aos custos de aquisição, construção ou doação, corrigidos monetariamente até 31 de dezembro de 1995.

As depreciações/amortizações são calculadas pelo método linear, utilizando taxas que levam em consideração a vida útil dos bens, conforme nota explicativa nº 10. Para a depreciação dos edifícios reavaliados, é considerada a vida útil remanescente constante no laudo de reavaliação.

**f) Arrendamento mercantil - financeiro**

Os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da Irmandade, originados de operações de arrendamento mercantil do tipo financeiro, são registrados no imobilizado e submetidos às depreciações calculadas de acordo com a vida útil estimada dos respectivos bens, conforme demonstrado na nota explicativa nº 10.

**g) Passivos circulante e não circulante**

Demonstrados por valores conhecidos ou calculáveis, acrescidos, quando aplicável, dos correspondentes encargos e das variações monetárias e cambiais incorridos até as datas dos balanços.

**h) Empréstimos e financiamentos**

Atualizados pelos juros, pelas variações cambiais e monetárias e pelos encargos financeiros incorridos até as datas dos balanços, conforme previsto contratualmente e demonstrado na nota explicativa nº 11. A segregação entre curto e longo prazo considera as datas de vencimento das operações.

**i) Provisão para contingências**

Atualizada até as datas dos balanços pelo montante provável de perda, sendo observada a natureza de cada contingência, com base na opinião dos assessores jurídicos da Irmandade. Os fundamentos e a natureza da provisão para contingências estão descritos na nota explicativa nº 18.

**j) Reserva de reavaliação**

A Lei nº 11.638/07 eliminou a possibilidade de reavaliação espontânea de bens. Assim, os saldos existentes nas reservas de reavaliação constituídas antes da

vigência dessa Lei deveriam: (i) ser mantidos até sua efetiva realização; ou (ii) ser estornados até o término do exercício social de 2008.

A Irmandade optou por manter a reserva registrada em dezembro de 2001, até a sua efetiva realização.

**k) Doações**

As doações recebidas em títulos e imóveis são registradas no patrimônio social, por valores atribuídos pelos doadores, valores de face ou, se inexistentes, pelo valor venal. As doações recebidas para custeio são registradas a resultado do exercício.

**l) Subvenções governamentais**

Quando destinados a custeio, os recursos são creditados na conta “Receitas com subvenções para custeio, doações e patrocínios”, para fazer face às despesas incorridas. Até o exercício findo em 31 de dezembro de 2007, os recursos destinados a investimentos foram creditados na conta “Subvenções a realizar” e transferidos para a conta “Subvenções realizadas”, ambas no patrimônio líquido, uma vez que as inversões foram efetivadas e as prestações de contas foram formalizadas.

A partir de 1º de janeiro de 2008, com base nas alterações advindas da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08, as subvenções para investimentos são reconhecidas como receita diferida no passivo, sendo reconhecidas como receita do exercício, ao longo do período de vida útil dos bens adquiridos, em conformidade com o CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais.

**m) Uso de estimativas**

A elaboração das demonstrações financeiras em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil requer que a Administração da Irmandade prepare estimativa e adote premissas que podem afetar o valor de ativos e passivos e a divulgação de ativos e passivos contingentes, assim como os valores de receitas e despesas. As contas que usualmente requerem o uso de estimativas são: (i) provisão para devedores duvidosos; (ii) vida útil estimada do imobilizado; (iii) provisão para contingências; e (iv) realização da reserva de reavaliação.

Os valores reais podem diferir daqueles estimados. A Irmandade revisa as estimativas e premissas pelo menos anualmente.

**n) Receitas e despesas**

As receitas, os custos e as despesas são reconhecidos de acordo com o princípio contábil da competência. As receitas de serviços são reconhecidas quando efetivamente realizadas, ou seja, quando os seguintes aspectos tiverem sido cumulativamente atendidos: (i) haja evidência da existência de contrato; (ii) o serviço tenha sido efetivamente prestado; (iii) o preço esteja fixado e determinado; e (iv) o recebimento seja provável.

**o) Redução ao valor recuperável**

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável dos Ativos, os itens de ativo imobilizado e investimentos, que apresentam sinais de que seus custos registrados são superiores aos seus valores de recuperação são revisados para determinar a necessidade de provisão para redução do saldo contábil a seu valor de realização. Em 31 de dezembro de 2009, com base

nos estudos efetuados, não foram identificados ativos que necessitem de provisão para redução ao seu valor de recuperação.

### **3. Novos Pronunciamentos Contábeis editados em 2009 e que entrarão em vigor a partir de 2010**

Com o advento da Lei nº 11.638/07, que atualizou a legislação societária brasileira para possibilitar o processo de convergência das práticas contábeis adotadas no Brasil com aquelas constantes nas normas internacionais de contabilidade (IFRS), novas normas e pronunciamentos técnicos contábeis vêm sendo expedidos em consonância com os padrões internacionais de contabilidade pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC). Até a data de preparação dessas demonstrações financeiras, diversos pronunciamentos técnicos haviam sido emitidos pelo CPC e aprovados por resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), para aplicação mandatória a partir de 2010. Os CPC e ICPC que serão aplicáveis à Irmandade, considerando suas operações, são:

#### **CPC Título**

---

16	Estoques
20	Custos de Empréstimos
22	Informações por Segmento
23	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
24	Evento Subseqüente
25	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
26	Apresentação das Demonstrações Contábeis
27	Ativo Imobilizado
28	Propriedade para Investimento
30	Receitas
33	Benefícios a Empregados
38	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
39	Instrumentos Financeiros: Apresentação
40	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
43	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 40

#### **ICPC**

03	Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil
10	Esclarecimentos sobre os Pronunciamentos Técnicos CPC 27 e 28

A Administração da Irmandade está analisando os impactos das alterações introduzidas por esses novos pronunciamentos. No caso de ajustes decorrentes da adoção das novas práticas contábeis a partir de 1º de janeiro de 2010, a Irmandade deverá avaliar a necessidade de remensurar os efeitos que seriam produzidos em suas demonstrações financeiras de 2009, para fins de comparação, caso esses novos procedimentos já estivessem em vigor desde o início do exercício findo em 31 de dezembro de 2009.

Adicionalmente, de acordo com o parágrafo 3º da Lei nº 11.941/09, a Irmandade revisará os critérios utilizados para determinação da vida útil-econômica estimada para cálculo da depreciação e a primeira análise periódica será concluída até o final do exercício de 2010, com aplicação desde 1º de janeiro de 2010.

<b>4. Caixa e Equivalentes de Caixa</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>
Caixa	124	70
Bancos	1.757	3.102
Aplicações financeiras (*)	34.717	40.238
<b>Total</b>	<b>36.598</b>	<b>43.410</b>

(\*) Referem-se a aplicações em Certificado de Depósito Bancário - CDB com rendimento variando entre 100% e 105% do Certificado de Depósito Interbancário - CDI. De acordo com os Contratos de Convênio e/ou Gestão, a Irmandade deve aplicar financeiramente todos os recursos enquanto estes não forem efetivamente aplicados em sua finalidade, quer seja custeio ou investimento.

<b>5. Contas a Receber</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>
Pacientes e convênios:		
Sistema Único de Saúde – SUS	23.845	22.945
Convênios:		
Entidades públicas	41.624	12.668
Entidades particulares	28.208	24.048
Pacientes particulares	396	229
Aluguéis e taxas de condomínio (*)	7.988	13.749
Mensalidades	1.539	1.367
	103.600	75.006
Provisão para devedores duvidosos	(9.665)	(9.838)
<b>Total</b>	<b>93.935</b>	<b>65.168</b>

(\*) Referem-se a créditos a serem recebidos decorrentes do não-pagamento, pelos locatários, de aluguéis e obras nos imóveis alugados. Do total, R\$1.200 (R\$7.933 em 31 de dezembro de 2008) referem-se à rescisão de um contrato de locação, e os débitos pendentes estão sendo cobrados por meio de Ação Indenizatória na 6ª Vara Cível de São Paulo. A ação foi julgada procedente em 1ª instância e confirmada pelo Tribunal de Justiça, tendo sido determinado o cumprimento da decisão, com execução do julgado. A ré foi intimada a depositar o valor total da condenação, sob pena de penhora. Em 2009, foi firmado um acordo entre as partes no montante de R\$7.200, sendo R\$6.000 recebidos no mesmo exercício.

<b>6. Estoques</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>
Material de enfermagem	2.402	3.670
Material de laboratório	617	701
Drogas e medicamentos	3.537	5.130
Material de manutenção	197	137
Materiais diversos	779	700
Importações de almoxarifado	205	808
<b>Total</b>	<b>7.737</b>	<b>11.146</b>

## 7. Desapropriações a Receber

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Hospital Escola Júlio de Mesquita Filho (a)	5.220	7.830
Imóvel em Araras - SP (b)	9.000	17.880
Imóvel Sanatório Vicentina Aranha (c)	-	6.200
<b>Total</b>	<b><u>14.220</u></b>	<b><u>31.910</u></b>
Circulante	5.610	8.810
Não circulante	8.610	23.100
<b>Total</b>	<b><u>14.220</u></b>	<b><u>31.910</u></b>

- (a) Em 11 de agosto de 1989, o Governo do Estado de São Paulo declarou de utilidade pública, para fins de desapropriação, o imóvel onde estava localizado o Hospital Escola Júlio de Mesquita Filho, tendo sido celebrado acordo entre a Irmandade e a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, para pagamento da indenização em 32 parcelas mensais e consecutivas, corrigidas monetariamente. Os depósitos judiciais foram regularmente feitos até a 30ª parcela e o pagamento das 31ª e 32ª parcelas foram rediscutidas judicialmente e expedido ofício requisitório para depósito dos valores nos termos do artigo 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (Emenda Constitucional nº 30/00, artigo 2º), em até dez parcelas anuais e sucessivas, sendo a última com vencimento em dezembro de 2010, ocorrendo a efetiva liberação do depósito judicial em meados de 2011. O saldo das desapropriações a receber está atualizado, com correção monetária e juros, até 31 de dezembro de 2005.
- (b) Por decretos municipais, a Prefeitura de Araras declarou de utilidade pública, para fins de desapropriação, alguns imóveis pertencentes à Irmandade localizados em Araras - SP, sendo interpostas cinco ações expropriatórias diretas e uma indireta (apossamento administrativo - ação de indenização). Em 30 de dezembro de 2009, a Irmandade celebrou acordo com a Prefeitura de Araras, no montante de R\$12.000, a serem repassados em quatro parcelas anuais e consecutivas de R\$3.000. A primeira parcela foi recebida na assinatura do acordo. (Com base no referido acordo, a Irmandade registrou provisão para perdas de R\$5.780, como ajuste de exercícios anteriores, conforme mencionado na nota explicativa nº 20 a).
- (c) O Hospital Geriátrico e de Convalescentes Vicentina Aranha, localizado em São José dos Campos - SP encerrou suas atividades hospitalares em 2004, com transmissão do imóvel à Prefeitura de São José dos Campos em 20 de dezembro de 2006, mediante desapropriação amigável, com assinatura do termo de acordo decorrente do processo administrativo nº 100430-6/06. A transmissão foi autorizada pela Mesa Administrativa em 22 de agosto de 2006, tendo sido acordado o valor de R\$22.000, recebido em seis parcelas semestrais, sendo a última com vencimento em 2 de julho de 2009 e recebidas integralmente.

	<b>2009</b>	<b>2008</b>
<b>8. Outros Créditos</b>		
Adiantamento de férias	1.672	1.401
Adiantamento a fornecedores	277	1.793
Contas a receber de clientes particulares	3.880	3.661
Contas a receber decorrente da venda de imóveis	4.332	5.562
Outros	1.007	789
	<b>11.168</b>	<b>13.206</b>
Provisão para devedores duvidosos	(6.101)	(3.936)
<b>Total</b>	<b>5.067</b>	<b>9.270</b>
Circulante	3.464	5.331
Não circulante	1.603	3.939
<b>Total</b>	<b>5.067</b>	<b>9.270</b>
<b>9. Investimentos</b>		
Terrenos	823	823
Imóveis de renda	134.710	134.710
Imóveis de usufruto	5.879	3.246
Reformas em andamento	1.391	-
(-) Depreciação/amortização acumulada	(23.642)	(20.829)
<b>Total</b>	<b>119.161</b>	<b>117.950</b>

Em dezembro de 2001, a Irmandade reavaliou os terrenos e imóveis de renda e de usufruto. Os laudos de avaliação foram preparados por peritos independentes e compreenderam o valor de mercado dos bens nas condições de uso em que se encontravam.

## 10. Imobilizado e Intangível

	Taxa anual de depreciação / amortização - %	2009		2008	
		Custo	Depreciação/ amortização acumulada	Líquido	Líquido
<b>Imobilizado</b>					
Edifícios	2 – 4	143.631	(25.809)	117.822	119.141
Instalações	10	32.492	(7.994)	24.498	17.219
Máq., equip. e instr.	10	65.650	(27.148)	38.502	22.211
Móveis e utensílios	10	9.895	(4.960)	4.935	4.031
Equip. de informática	20	5.080	(3.136)	1.944	1.791
Veículos	20	1.833	(949)	884	781
Imobiliz. em adiantam.	-	35.589	-	35.589	30.279
Adiant. a fornecedores	-	580	-	580	-
		<b>294.750</b>	<b>(69.996)</b>	<b>224.754</b>	<b>195.453</b>
<b>Intangível</b>					
Licença de uso software	20	127	(86)	41	92
		<b>127</b>	<b>(86)</b>	<b>41</b>	<b>92</b>
		<b>294.877</b>	<b>(70.082)</b>	<b>224.795</b>	<b>195.545</b>

**11. Empréstimos e Financiamentos**

				2009	2008		
Instituição	Encargos	Vencimento	Garantias	Circulante	Não-Circulante	Total	Total
Aquisição de ativo imobilizado:							
Bradesco Leasing	Juros de 1,35% a.m.	23/08/2011	Nota Promissória	277	213	490	576
Bradesco Consórcios	Juros de 2,52% a.a.	Novembro/2009	-	-	-	-	109
				<b>277</b>	<b>215</b>	<b>490</b>	<b>685</b>
Capital de giro:							
Banco Unibanco	Juros de 3% a.a. + 50% da TJLP	05/01/2010	Hipotecas e caução terceiros	233	-	233	3.035
Banco ABN AMRO	Juros de 1,12% a.m.	09/08/2012	Penhor direitos creditórios	1.467	2.353	3.820	5.970
Banco ABN AMRO	Juros de 1,15% a.m.	06/02/2012	Nota promissória	4.490	6.341	10.831	14.941
Banco ABN AMRO	Juros de 1,16% a.m.	06/02/2011	Nota promissória	262	44	306	568
Banco ABN AMRO	Juros de 1,10% a.m.	08/12/2009	Penhor de direitos creditório	-	-	-	2.490
Banco ABN AMRO	Juros de 1,09% a.m.	19/01/2009	Aplicações financeiras	-	-	-	5.146
Banco ABN AMRO	Juros de 1,79% a.m.	14/10/2010	Garantia de crédito SUS	-	-	-	7.950
Banco ABN AMRO	Juros de 0,30% a.m. + 100% CDI	06/11/2012	Garantia de crédito SUS	5.480	10.504	15.984	-
Banco Santander	Juros de 0,30% a.m.	05/06/2010	Garantia de crédito SUS	1.663	2.493	4.156	5.817
Banco Santander	Juros de 1,12% a.m.	10/07/2012	Garantia de crédito SUS	1.385	2.194	3.579	4.964
Banco Santander	Juros de 1,35% a.m.	24/09/2011	Garantia de crédito SUS	-	-	-	2.334
Banco Santander	Juros de 1,70% a.m.	22/10/2010	Garantia de crédito SUS	-	-	-	5.635
Banco Bradesco	Juros de 1,35% a.m.	15/01/2011	Cessão fiduciária de créditos	4.488	370	4.858	9.261
Banco Bradesco	Juros de 0,20% a.m. + 100% CDI	15/01/2011	Cessão fiduciária de créditos	2.015	1.333	3.348	-
	Juros de 0,20% a.m. + 100% CDI	28/01/2010	Aplicações financeiras	14.000	-	14.000	-
	Juros de 0,30% a.m. + 100% CDI	17/01/2012	-	1.334	-	1.334	1.496
Nossa Caixa	Juros de 1,89% a.m.	05/01/2011	Penhor de direitos creditórios	-	-	-	9.636
	Juros de 0,25% a.m. + 100% CDI	04/06/2012	Penhor de direitos creditórios	5.479	8.221	13.700	-
	Juros de 0,25% a.m. + 100% CDI	08/08/2012	Penhor de direitos creditórios	5.381	8.971	14.352	-
Dalkia Brasil	Juros de 1,21% a.m.	05/01/2011	Penhor de direitos creditórios	947	3.307	4.254	5.075
				<b>48.901</b>	<b>46.344</b>	<b>95.245</b>	<b>85.003</b>
			Juros a transcorrer	(4.311)	(2.672)	(6.983)	(16.826)
			<b>Total</b>	<b>44.590</b>	<b>43.672</b>	<b>88.262</b>	<b>68.177</b>

**12. Salários e Contribuições Sociais:**

	2009	2008
Salários a pagar	21.258	16.552
INSS a recolher	2.061	1.837
IRRF a recolher	6.015	8.974
FGTS a recolher	3.365	2.638
Outras contribuições	356	7
<b>Total</b>	<b>33.055</b>	<b>30.008</b>

**13. Adiantamentos Diversos**

	2009	2008
Bradesco Seguros S.A. (a)	12.007	9.400
Banco ABN AMRO Real S.A. (a)	1.584	2.583
Bradesco Parceria (b)	13.333	14.583
<b>Total</b>	<b>26.924</b>	<b>26.566</b>
Circulante	14.257	11.649
Não circulante	12.667	14.917
<b>Total</b>	<b>26.924</b>	<b>26.566</b>

(a) São representados por valores antecipados por entidades que mantêm convênios com a Irmandade. Tais valores serão utilizados no tratamento e no atendimento médico prestados aos beneficiários dessas entidades conveniadas.

(b) Refere-se a acordo comercial decorrente de cessão onerosa de uso de espaço para manutenção de agência e caixas eletrônicos nas dependências da Irmandade. Em contrapartida, a Irmandade permitiu o processamento da folha de pagamento de parte de seus colaboradores. Tais valores serão utilizados no tratamento e no atendimento médico prestados aos beneficiários do Sistema Único de Saúde - SUS. A apropriação ao resultado é efetuada com base na fruição do contrato.

<b>14. Outras contas a pagar</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>
Energia elétrica, água, telefone e gás	1.381	1.290
Condomínios	1.483	1.395
Empréstimos de funcionários a repassar a bancos	1.294	1.123
Subvenções a restituir	1.939	-
Imóveis adquiridos	2.550	-
Outros	<u>1.354</u>	<u>2.435</u>
<b>Total</b>	<b>10.001</b>	<b>6.243</b>
Circulante	8.908	5.860
Não circulante	<u>1.093</u>	<u>383</u>
<b>Total</b>	<b>10.001</b>	<b>6.243</b>

<b>15. FGTS - Anterior a 1989</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>
Circulante	628	667
Não circulante	<u>5.079</u>	<u>5.373</u>
<b>Total</b>	<b>5.707</b>	<b>6.040</b>

Representa o valor do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, administrado pela Irmandade, relativo aos funcionários atualmente optantes, acumulado até 1989 e atualizado monetariamente pela aplicação dos índices de correção monetária e juros definidos pela Caixa Econômica Federal. Tal administração é procedida de conformidade com dispositivos previstos no Decreto-lei nº 194, de 24 de fevereiro de 1967.

Os valores do FGTS relativos aos meses posteriores a outubro de 1989 são apurados e vêm sendo depositados em conta vinculada de cada funcionário na Caixa Econômica Federal, conforme estabelece o Decreto-lei nº 98.813, de 10 de janeiro de 1990.

A parcela refletida no passivo circulante é determinada com base no índice médio de rotação de pessoal. As verbas indenizatórias do pessoal não optante, quando devidas, são registradas na homologação.

A movimentação do ativo imobilizado e intangível, líquida, é demonstrada como segue:

	2008	2009			
	<u>Líquido</u>	<u>Adições</u>	<u>Baixas</u>	<u>Transf.</u>	<u>Líquido</u>
Custo:					
Edifícios	141.543	2.759	(12)	(659)	143.631
Instalações	24.229	124	(201)	8.340	32.492
Máquinas, equip. e instrum.	46.458	11.697	(1.889)	9.384	65.650
Móveis e utensílios	8.469	1.481	(227)	172	9.895
Equipamentos informática	4.765 7	98	(461)	(22)	5.080
Veículos	1.489	344	-	-	1.833
Imobiliz. e reformas em and.	30.279	24.726	(2.201)	(17.215)	35.589
Adiantamento a fornecedores	-	580	-	-	580
Licença de uso de software	178	53	(104)	-	127
Subtotal	257.410	42.562	(5.095)	-	294.877
Deprec./amortiz. acumulada	<u>(61.865)</u>	<u>(10.242)</u>	<u>2.025</u>	-	<u>(70.082)</u>
<b>Total</b>	<b>195.545</b>	<b>32.320</b>	<b>(3.070)</b>	<b>-</b>	<b>224.795</b>

Em dezembro de 2001, a Irmandade reavaliou os edifícios. Os laudos de avaliação foram preparados por peritos independentes e compreenderam o valor de mercado dos bens nas condições de uso em que se encontravam. Como consequência, quando aplicável, foram determinadas novas estimativas da vida útil-econômica para os bens.

Foram integrados ao imobilizado da Irmandade os bens do ativo imobilizado do Hospital Geral de Guarulhos Prof. Dr. Waldemar de Carvalho Pinto Filho, Ambulatório de Especialidades “Dr. Geraldo Paulo Bourroul”, Pronto Atendimento Maria Dirce, Policlínica São João e Policlínica Paraíso, referentes às aquisições efetuadas entre 2000 e 2008 com amparo dos planos de investimentos apresentados e aprovados pela Secretaria Estadual da Saúde e pela Secretaria Municipal da Saúde. Tais aquisições são suportadas por recursos transferidos sob a forma de subvenção.

Em 14 de setembro de 2009, foi firmado o Termo de Permissão de Uso dos bens do Ambulatório de Especialidades “Dr. Geraldo Paulo Bourroul”. Existem bens do ativo imobilizado utilizados nas operações do Pronto Atendimento Maria Dirce, Policlínica São João e Policlínica Paraíso, compostos de bens móveis e imóveis e pela Secretaria da Saúde do Município de Guarulhos. O Termo de Permissão de Uso dos Bens Móveis e Imóveis está em elaboração. Por se tratar de propriedade das referidas Secretarias, para fins de controle interno, esses bens somente serão controlados em contas de compensação.

#### 16. Impostos e Contribuições Sociais Parcelados

	2009	2008
FGTS (a)	6.350	6.586
INSS (b)	-	5.911
Pedido de parcelamento com base na Lei nº 11.941/09(c)	11.130	-
<b>Total</b>	<b>17.480</b>	<b>12.497</b>
Circulante	379	1.695
Não circulante	17.101	10.802
<b>Total</b>	<b>17.480</b>	<b>12.497</b>

(a) Em 9 de janeiro de 2008, a Irmandade, por meio de Termo de Confissão de Dívida e Compromisso de Pagamento para com o FGTS, renegociou o contrato firmado com a Caixa Econômica Federal em 7 de novembro de 2005, que havia parcelado débitos de FGTS não

recolhidos entre os meses de março de 2003 e setembro de 2005. Essa renegociação alongou o parcelamento para 240 parcelas mensais, sendo a última com vencimento em janeiro de 2028. Os encargos financeiros são absorvidos pela Irmandade e, portanto, não há nenhum prejuízo ao erário.

(b) Em 5 de junho de 2007, a Irmandade, por meio de Termo de Confissão de Dívida e Compromisso de Pagamento para com o INSS, consolidou o débito na Delegacia da Receita Federal do Brasil e parcelou os débitos de INSS, não recolhidos entre os meses de abril de 2003 e outubro de 2006, em 120 parcelas mensais, sendo a última com vencimento em maio de 2017.

Os encargos financeiros são absorvidos pela Irmandade e, portanto, não há nenhum prejuízo ao erário. Em 30 de novembro de 2009, a Irmandade protocolou pedido de desistência do referido parcelamento para adesão ao novo parcelamento de débitos instituído pela Lei nº 11.941/09.

Adicionalmente, a Irmandade não reconheceu os encargos financeiros sobre o saldo dessas contribuições no período de 1º de janeiro a 30 de novembro de 2009, em aproximadamente R\$2.960. Tal atualização somente será reconhecida, se aplicável, quando da efetiva consolidação dos débitos por parte da Secretaria da Receita Federal, prevista para o 2º semestre de 2010. O saldo remanescente foi integralmente transferido para a rubrica “Pedido de parcelamento com base na Lei nº 11.941/09”, conforme detalhado na nota explicativa nº 16 c) abaixo.

(c) Em 30 de novembro de 2009, a Irmandade aderiu ao parcelamento de débitos com a Secretaria da Receita Federal, previsto na Lei nº 11.941/09, no montante de R\$11.130, os quais serão pagos em até 99 meses e podem ser resumidos como segue:

	<b>2009</b>
INSS (i)	3.353
Programa de Integração Social – PIS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (ii)	4.224
IRRF (iii)	3.553
<b>Total</b>	<b>11.130</b>
Não circulante	<u>11.130</u>

(i) Refere-se a contribuições vencidas, até 30 de novembro de 2008, sobre a folha de pagamento e serviços contratados de terceiros, a serem pagas em 99 parcelas, sendo a última com vencimento previsto para setembro de 2018.

(ii) Refere-se a contribuições vencidas, até 30 de novembro de 2008 sobre serviços contratados de terceiros, a serem pagas em 60 parcelas, sendo a última com vencimento previsto para junho de 2015.

(iii) Refere-se a tributos vencidos, até 30 de novembro de 2008 sobre a folha de pagamento e serviços contratados de terceiros, a serem pagos em 60 parcelas, sendo a última com vencimento previsto para junho de 2015.

Com base na referida Lei, a opção exercida pela Irmandade propiciará uma redução de:

- 100% sobre a multa e 40% sobre os juros para os débitos com o INSS sobre a folha de pagamento.
- 100% sobre a multa e 45% sobre os juros para os débitos com o INSS sobre serviços contratados de terceiros.
- 80% sobre a multa e 35% sobre os juros para os débitos de IRRF, PIS e COFINS.
- Essas reduções resultarão numa economia de aproximadamente R\$1.985. Considerando os valores anteriormente provisionados, foi efetuada a reversão, de R\$1.223 em 2009, de multas e juros.

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
<b>17. Taxa de Lixo Hospitalar</b>		
Circulante	1.425	3.803
Não circulante	5.742	6.578
<b>Total</b>	<u><b>7.167</b></u>	<u><b>10.381</b></u>

Em 1º de julho de 2008, a Irmandade, por meio do Programa de Parcelamento Incentivado – PPI parcelou seus débitos com a Prefeitura de São Paulo, referente às taxas não recolhidas nos exercícios de 2003 e de 2004, em 120 parcelas mensais, sendo a última com vencimento em junho de 2018. Em 3 de outubro de 2008, a Irmandade, por meio de Termo de Acordo para Pagamento Parcelado da Dívida para com a Prefeitura de São Paulo, parcelou débito referente às taxas não recolhidas nos exercícios de 2005 e de 2006, em 60 parcelas mensais, sendo a última com vencimento em setembro de 2013.

### 18. Provisão Para Contingências

A Irmandade, no curso normal de suas operações, é parte em processos judiciais de natureza fiscal, trabalhista e cível em diversas instâncias, ajuizadas e conhecidas na data de encerramento das demonstrações financeiras, tendo a Administração adotada como procedimento a constituição de provisão com base em vários fatores, incluindo a opinião dos seus assessores jurídicos e a análise das demandas judiciais pendentes.

Em 31 de dezembro de 2009 e de 2008, foi efetuada a apresentação líquida dos depósitos judiciais efetuados relativos aos processos em discussão com as respectivas provisões contábeis. Os valores provisionados, considerados suficientes pela Administração para a cobertura de prováveis perdas nos processos em andamento, estão apresentados como segue:

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Trabalhistas (*)	7.004	6.097
Cíveis	269	100
(-) Depósitos judiciais	(2.040)	(1.437)
<b>Total</b>	<u><b>5.233</b></u>	<u><b>4.760</b></u>

(\*) Referem-se a ações de natureza trabalhista, relacionadas a horas extras, adicional noturno, adicional de insalubridade, estabilidade e equiparação salarial, entre outras. Não há nenhum processo individual de valor relevante que necessite de divulgação específica. A movimentação das provisões, líquidas dos depósitos judiciais, é demonstrada como segue:

<b>Saldo inicial em 31 de dezembro de 2008</b>	<b>4.760</b>
Adições	2.249
Pagamentos	(1.296)
Transferência do passivo circulante	123
Depósitos judiciais	(603)
<b>Saldo final em 31 de dezembro de 2009</b>	<b>5.233</b>

As contingências em discussão judicial e não provisionadas, cujas chances de perda são consideradas como possíveis pelos assessores jurídicos da Irmandade, são de R\$3.962 em 31 de dezembro de 2009 (R\$4.954 em 31 de dezembro de 2008).

A Irmandade questiona a incidência do PIS sobre a folha de pagamento, por meio de Ação Ordinária com pedido de tutela antecipada, instituída pelo artigo 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

A Administração da Irmandade entende com base na opinião de seus assessores jurídicos, que o PIS sobre a folha de pagamento está incluído na imunidade tributária da Irmandade e, portanto, não representa obrigação legal nem contingência com perda considerada provável, não sendo constituída nenhuma provisão, tendo em vista que as práticas contábeis adotadas no Brasil não requerem sua contabilização. Os assessores jurídicos da Irmandade classificaram a probabilidade de perda nessas ações como remota.

### **19. Patrimônio Social**

A Irmandade foi fundada há mais de 400 anos e tem seu patrimônio social representado basicamente por bens imóveis adquiridos, construídos ou recebidos em doação ao longo de sua existência, reavaliados em dezembro de 2001.

### **20. Ajustes de Exercícios Anteriores**

a) Em 2009, a Irmandade registrou nos déficits acumulados os seguintes ajustes relativos a 2008:

	<b>2008</b>
Provisão para perda com saldos de desapropriações a receber	5.780
Outros ajustes	353
<b>Total</b>	<b>6.133</b>

b) Em 2008, a Irmandade registrou nos déficits acumulados os seguintes ajustes relativos a 2007:

	<b>2007</b>
Reversão de juros sobre desapropriações a receber	(5.814)
Depreciação de imóveis de renda e de usufruto	(17.272)
Depreciação de edifícios	(18.752)
Taxa de resíduos sólidos de serviços de saúde (“taxa do lixo”)	(5.863)
Multa e juros sobre parcelamentos de INSS e FGTS	(3.597)
Receitas com convênios	12.333
Honorários médicos a pagar	(1.850)
Consumo de materiais e medicamentos	(1.441)
Contas a receber em excesso às previsões contratuais (SUS)	(6.363)
Outros ajustes	(306)
Realização da reserva de reavaliação (*)	32.008
<b>Total</b>	<b>(16.917)</b>

(\*) Representa a realização da reserva de reavaliação, como decorrência das depreciações contabilizadas. Esse ajuste não afetou, contudo, o patrimônio social.

### **21. Seguros Contratados**

As apólices vigentes de seguros contratados possuem cobertura total de aproximadamente R\$169.100 e contemplam riscos diversos relativos a edificações, instalações, equipamentos, veículos e responsabilidade.

### **22. Instrumentos Financeiros**

A Irmandade não participa de operações envolvendo instrumentos financeiros destinados a reduzir a exposição a riscos de mercado, moeda e/ou taxa de juros, haja vista não possuir operações com essas características. O valor contábil dos demais instrumentos financeiros apresentados nos balanços patrimoniais não difere substancialmente dos valores de mercado.

### **23. Imunidade Tributária**

Tendo em vista que a Irmandade não distribui parcela de seu patrimônio, ou de suas rendas, a título de lucro ou participação nos resultados, aplica integralmente no País os recursos para manutenção dos seus objetivos institucionais e mantém a escrituração regular de suas receitas e despesas, está imune ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ao Programa de Integração Social (PIS), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e aos impostos municipais e estaduais de acordo com os dispositivos da Constituição da República Federativa do Brasil e do Código Tributário Nacional (CTN).

A Irmandade possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEAS), concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), válido até 31 de dezembro de 2009. Em 23 de dezembro de 2009 foi protocolada, sob o nº 33/52733 ou 25000.666504/2009-64, a solicitação de renovação do CEAS para os anos 2010, 2011 e 2012.

#### 24. Imunidade das Contribuições Sociais Usufruídas (Informação Não Auditada)

A imunidade das contribuições sociais usufruídas durante os exercícios findos em 31 de dezembro de 2009 e de 2008 está apresentada como segue:

	<b>2009</b>	<b>2008</b>
Cota patronal do INSS, SAT e sobre o serviço de terceiros	67.854	72.497
COFINS	15.235	12.832
CSLL	936	1.175
<b>Total</b>	<b>84.025</b>	<b>86.504</b>

#### 25. Eventos Subsequentes

a) Em março de 2010 foi celebrado Contrato de Gestão entre a Irmandade e o Estado de São Paulo, por meio da Secretaria de Estado da Saúde, para administração do Centro de Atenção Integrada à Saúde Mental Franco da Rocha do Complexo Juquery, com orçamento, para 2010, de R\$7.855.

b) Em fevereiro de 2010, a Irmandade protocolou, junto ao Departamento de Limpeza Urbana - Limpurb - da Secretaria Municipal de Serviços da Prefeitura do Município de São Paulo, solicitação de alteração do cadastro de gerador de resíduos de serviços de saúde, com objetivo de informar os reais volumes de resíduos gerados pelas suas unidades hospitalares próprias e administradas. Essa alteração possibilitará a Irmandade, a readequação dos volumes de resíduos gerados, que compõem a base de cálculo da tributação, anteriormente arbitradas pela Prefeitura, e conseqüentemente, uma redução das taxas a serem recolhidas em exercícios futuros.

Alternativamente, com base nas mesmas premissas citadas acima, a Irmandade pretende solicitar a revisão das bases dos parcelamentos em curso, mencionados na nota explicativa nº 17, com objetivo de obter uma redução significativa da dívida em aberto. No momento, não é possível quantificar o efeito dessas reduções nas demonstrações financeiras.