

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Compliance filantrópico: uma ferramenta para a garantia da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social atual no âmbito educacional

José Roberto Covac Junior

Orientador: Leonel Cesarino Pessoa

Anteprojeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 15.09.2018

1. Tema, contexto, objetivos e delimitação de escopo

Tema - *Compliance* filantrópico¹: uma ferramenta para a garantia da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social atual no âmbito educacional.

Contexto e objetivo – *Compliance*, basicamente, pode ser compreendido como uma sistematização de diversos procedimentos adotados pelas organizações para agir de acordo com a lei e regulamentos, tanto interno quanto externamente, buscando evitar, detectar e corrigir qualquer desvio de conduta.

Os programas de *compliance* tiveram seu início das instituições financeiras nos Estados Unidos na década de 70/80, depois de grandes escândalos de corrupção. No Brasil o movimento de implementação desses tipos de programa ainda é muito incipiente, mas com os recentes acontecimentos de corrupção, fraudes e crimes de todo tipo que permeiam a mídia diariamente, somado à promulgação da Lei anticorrupção, as organizações têm buscado implementar ferramentas de controle na gestão e conduta de seus diretores, colaboradores e investidores para que se efetive o máximo possível o cumprimento normais legais, regulamentares e as políticas e diretrizes ético-institucionais, para detectar, evitar e tratar qualquer desvio ou inconformidade que possa ocorrer dentro da organização.

Nesse caminho a criação de programas de *compliance* nas empresas tem sido um instrumento estratégico de gestão uma vez que a não conformidade legal pode acarretar em problemas financeiros, reputacionais e até criminais para seus dirigentes, tornando em uma importante ferramenta para as corporações frente as necessidades do mercado e da relação com o poder público.

Ante esse panorama, passa-se a questionar se aquelas organizações que assumem a condição de entidades “beneficentes” ou “filantrópicas”, ou seja, as pessoas jurídicas que, nos termos do Código Civil de 2002, sejam constituídas, basicamente, na forma de associação ou fundações, e, como demonstra a lei civil, são as entidades que, por natureza jurídica, não atuam

¹ Utiliza-se aqui o conceito de filantropia mais amplo, como sendo gênero de toda atividade que traga benefícios àqueles mais necessitados, em qualquer área de atuação. Mas é necessário diferenciar entidades filantrópicas das beneficentes de assistência social. Nas palavras do Dr. Ives Granda Martins: “*Beneficente é aquela entidade que atua em favor de outrem que não seus próprios instituidores ou dirigentes, podendo ser remunerada por seus serviços. Filantrópica é entidade com idêntico escopo, mas cuja atuação é inteiramente gratuita, ou seja, nada cobra pelos serviços que presta.* Artigo: Filantropia e Renúncia Fiscal em http://www.filantropia.org/artigos/ives_gandra.htm. Acesso em 19/06/2018). O termo foi aqui utilizado para expressar delimitar o escopo do programa de conformidade, como se fosse um compliance fiscal ou tributário, pois o escopo do presente trabalho é estudar a certificação como entidade beneficente de assistência social.

com objetivo de distribuição de lucro entre seus associados, deveriam também implementar programas de *compliance*.

A resposta é positiva, não há dúvida, mas como seria a criação e implementação de um programa para esse setor? As entidades estão preparadas para esses novos desafios? O modelo tradicional das empresas com finalidade lucrativa se ajustam as organizações da sociedade civil?

Os programas de *compliance* são para as organizações do terceiro setor tão ou mais importante do que para as empresas lucrativas, justamente por receberem subvenções do Poder Público, perceberem benefícios fiscais e por não visarem interesses particulares, mas sim, interesses coletivos.

Dessa forma, o intuito desse projeto é apresentar um *compliance filantrópico*, termo aqui criado para um programa de conformidade voltado exclusivamente para o cumprimento e controle das normas tributárias específica das entidade beneficente de assistência social, pois o cumprimento da legislação tem um papel fundamental no dia-a-dia das organizações, seja em termos financeiros, em função da imunidade tributária e de outros benefícios fiscais, como reputacional. E, principalmente, ajudará no cumprimento de seus objetivos institucionais.

É necessário contextualizar que para fazer jus à imunidade das contribuições previstas no art. 195, §7º da Constituição federal, ou mesmo para fazer valer o direito também a imunidade de impostos do art. 150, IV, c, é necessário o cumprimento de requisitos legais.

A imunidade tributária decorre do texto constitucional, que reflete a limitação constitucional do Estado no poder de tributar. Esse preceito protege as entidades do terceiro setor, mas impõe ao mesmo tempo regras para esse direito subjetivo.

Nesse viés é que surgem há anos diversos problemas para as entidades beneficentes de assistência social. Aliás, o próprio conceito de assistência social foi amplamente discutido por anos pela doutrina e judiciários, cuja pacificação na Suprema Corte deu-se recentemente, incluindo educação e saúde dentro do conceito de assistência., e principalmente, permitindo a cobrança pelos serviços prestados sem descaracterizar a atividade assistencial. Ou seja, até o enquadramento desse tipo de entidade é discutido.

Diversas leis foram criadas para dispor sobre os requisitos para fruição imunizatória e todas elas foram contestadas no judiciário por não serem de natureza complementar, exigindo fórum qualificado de aprovação, o que, segundo parte da doutrina é condição necessária e obrigatória.

Assim, as entidades vêm combatendo por anos essas leis, tentando cumpri-las, mas contestando-as no judiciário, o que na prática geraram diversos problemas práticos para o setor.

O intuito desse trabalho é traçar um histórico dos principais problemas jurídicos tributários desde a promulgação da Constituição Federal, mostrar as principais teses enfrentadas no judiciário, como foram e estão sendo julgadas nas instâncias superiores, sempre conectando com as dificuldades encaradas pelos gestores das instituições e demonstrando como o *compliance filantrópico* pode ser útil nesta questão.

Assim, o *compliance filantrópico* servirá como uma ferramenta para as instituições beneficentes de assistência social educacional asseverar o cumprimento dos requisitos legais e de seus objetivos sociais estatutários, bem como demonstrar diversos outros benefícios que o programa pode ser útil a uma entidade, servindo por exemplo como meio de argumentos de defesa em fiscalizações e ações administrativas/jurídico tributárias, ou mesmo facilitando a captação de recursos via lei de incentivo fiscal, recebimento de recursos públicos: subvenções e emendas parlamentares e parcerias de todo o gênero como contratos de gestão, termos de colaboração, fomento, e etc.

Delimitação do escopo: O presente projeto irá estudar a criação e implementação de um programa de *compliance filantrópico* para entidade beneficente de assistência social atuante na área de educação como ferramenta para cumprimento das obrigações tributárias.

2. Justificativa da relevância prática e do potencial inovador

[...]Existe pouquíssima literatura específica sobre o tema, principalmente voltada para as instituições beneficentes de assistência social no âmbito educacional, em que pese existirem milhares de escolas sem finalidade lucrativa. O setor educacional é extremamente regulado e regulamentado e, portanto, específico.

Atuando no setor educacional há mais de 10 anos percebe-se ainda a ausência de profissionalismo na gestão dessas organizações. Com raras exceções, na grande maioria das vezes os problemas fiscais e tributários que elas sofrem deve-se a uma não sistematização e controle do cumprimento das normas, e até mesmo o desconhecimento e falta de compreensão das regras tanto fiscais quanto de certificação como entidade beneficente de assistência social, requisito para o gozo de imunidade de contribuições sociais (e de impostos pela exigência dos entes federativos), além de contratações com o poder público.

Na prática, verifico que muitas entidades educacionais filantrópicas não compreendem a legislação vigente, não cumprem os prazos legais (muitas vezes desconhecendo-os), não conseguem cumprir as diligências solicitadas pelos órgãos fiscalizadores ou certificadores, ou a fazem de maneira incorreta, e principalmente, não contabilizam corretamente suas despesas e receitas. Desta maneira, por exemplo, diversos pedidos de concessão e renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social são indeferidos, em que pese as instituições cumprirem os requisitos, ou mesmo, sofrem autuações pela Receita Federal pelo não cumprimento do Código Tributário Nacional. Em razão disso, diversos problemas tributários são causados trazendo um ônus financeiro e até moral para as entidades.

Assim, criar e, principalmente, sistematizar um programa de *compliance filantrópico* voltado exclusivamente para essas entidades servirá de grande valia para os gestores educacionais e produzirá uma ferramenta extremamente valiosa para que possam continuar cumprindo a missão dessas nobres instituições que são essenciais para o progresso desse País.

3. Familiaridade com objeto da pesquisa

[...]Atuo com o instituições de ensino desde 2005, segundo ano de faculdade e em 2007 abri consultoria voltado para o setor educacional. Recentemente, em 2016, fui para Brasília atuar mais diretamente com a certificação de entidades beneficentes de assistência social e na defesa dos interesses dessas instituições tanto administrativa quanto judicialmente, participando da comissão do terceiro setor da OAB/DF.

O escritório que faço parte hoje é referência na área, com profissionais reconhecidos no setor com diversos livros publicados. Possuímos ainda uma área específica de *compliance* justamente voltado para organizações do terceiro setor. Atuamos nos ministérios da educação, saúde e assistência social, e ainda defendemos administrativa e judicialmente grandes instituições sem finalidades lucrativas e beneficentes de assistência social, principalmente na área educacional.

Assim, encontro-me, totalmente, apto a, por meio de estudo, pesquisas e entrevistas, somando ao conhecimento prático agregado no escritório, criar um “manual de *compliance filantrópico*” para as instituições de ensino beneficentes de assistência social, mostrando como funciona a certificação na área de educação, assinalando os principais aspectos práticos e legais que geram o indeferimento pelo Ministério da Educação e apontar os principais problemas que ocorrem no dia-a-dia, sugerindo soluções.

4. modelo de pesquisa

[...]Será um trabalho investigativo e analítico sobre como implementar um programa de *compliance filantrópico* em uma entidade de ensino beneficente de assistência social, apresentando os principais problemas enfrentados na prática pelas entidades e sugerindo soluções, sendo, portanto, um trabalho exploratório sobre práticas jurídico/contábeis.

5. Quesitos

O que é um programa de *compliance*? Qual a importância do *compliance* para as instituições de ensino (IE)? Qual a diferença entre o *compliance* das empresas lucrativas para uma instituição de ensino beneficente de assistência social? Em que medida o *compliance* específico para as regras de filantropia pode ajudar na defesa dos interesses das IE do terceiro setor?

Quais são as rotinas de apuração gerenciais, fiscais e tributárias que são necessárias para o cumprimento dos requisitos da imunidade tributárias que uma IE tem direito e devem estar na mira de um programa de *compliance*?

Quais os principais problemas jurídicos tributários enfrentados pelas entidades beneficentes de assistência social de educação desde a promulgação da Constituição Federal de 1988? Quais os problemas práticos na gestão da entidade em razão

Quais são as implicações legais que podem advir com o descumprimento das regras como a Lei 12.101/09 e da Lei anticorrupção?

Como o *compliance filantrópico* pode maximizar os resultados operacionais e financeiros de uma IES filantrópica? Como contribuiria para a cultura de transparência fazendo que as instituições gozem de mais confiança junto a sociedade? Quais são os benefícios diretos e indiretos do programa?

6. Fontes de pesquisa e forma de acesso

As fontes de pesquisa são: legislação, bibliografia, além da experiência prática e entrevistas com atores atuantes do setor.

7. Bibliografia preliminar

- ASSIS, Marcos. *Gestão de compliance e seus desafios: como implementar controles internos*. São Paulo: Saint Paul Editora, 2013
- BULGARIM, M. C. C. *et al.* **Caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do terceiro setor (fundações)**. 2ª ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2012.pdf >
- CANDELORO, Ana Paula P., DE RIZZO, Maria Balbina Martins e PINHO, Vinícius. *Compliance 360º: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo*. São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2012.
- COIMBRA, Marcelo de Aguiar e MANZI, Vanessa Alessi (Orgs). *Manual de compliance: preservando a boa governança e a integridade das organizações*. São Paulo: Atlas, 2010
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade**. NBC TE – Entidade sem finalidade de lucros. 2016. Disponível em: <http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Entidadesemfinalidadedelucro.pdf>>
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Terceiro Setor**: Guia de Orientação para o Profissional de Contabilidade. Porto Alegre: Conselho Regional De Contabilidade Do Rio Grande Do Sul, 2011
- COVAC, José Roberto; FELCA, Marcelo Adelqui (Coords). *Direito Educacional: aspectos práticos e jurídicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2008
- DAUDT, Edmar Vianeí Marques. *Imunidade das entidades assistenciais*. Dissertação (Mestrado em Direito). Curitiba, 2003, p. 80. Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná
- DE BONIS, Daniel. Para além da norma: reflexões sobre as instituições de regulação das organizações da sociedade civil de interesse público. In: DIREITO GV. **Marco regulatório das organizações da sociedade civil: cenário atual e estratégias de avanço**. São Paulo: Direito GV, 2013
- DINIZ, Gustavo Saad. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES E COMPLIANCE NA GOVERNANÇA DE ASSOCIAÇÕES E FUNDAÇÕES**. Revista de Direito Privado | vol. 65/2016 | p. 229 - 245 | Jan - Mar / 2016
- DORA, Denise; PANNUNZIO, Eduardo. Em busca da ousadia: comentários sobre o anteprojeto de lei apresentado pelo grupo de trabalho “marco regulatório das organizações da sociedade civil”. In: DIREITO GV. **Marco regulatório das organizações da sociedade civil: cenário atual e estratégias de avanço**. São Paulo: Direito GV, 2013
- GIOVANINI, Wagner. *Compliance: a excelência na prática*. 1.ed – São Paulo. 2014.
- GONÇALVES, José Antônio Pereira. *Alinhando processos, estrutura e compliance à gestão estratégica*. São Paulo: Atlas, 2012
- GONSALES, Alessandra et al. *Compliance: a nova regra do jogo*. São Paulo: Legal Ethics Compliance, 2016
- GRAZZIOLI, A. *et al.* **Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor**. 2015. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf>.
- IBGE. As Entidades de assistência social privada sem fins lucrativos no Brasil :2014-2015 : unidades de prestação de serviços socioassistenciais / IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. - Rio de Janeiro : IBGE, 2015
- IBGE. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2010**. Rio de Janeiro, 2012
- IPEA. A tributação das organizações da sociedade civil: condições de possibilidade para um Simples Social / Ministério da Justiça, Secretaria de Assuntos Legislativos. -- Brasília : Ministério da Justiça, Secretaria de Assuntos Legislativos (SAL) : Ipea, 2015. 111 p. : il. color. – (Série pensando o direito; 53)
- LUCA, C. A.. **O Terceiro Setor na Economia Brasileira**. Monografia em Ciências Econômicas. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2008

- MAEDA, Bruno Carneiro. Programas de *Compliance* anticorrupção: importância e elementos essenciais. In: DEL DEBBIO, Alessandra, MAEDA, Bruno Carneiro e AYRES, Carlos Henrique da Silva (Coords.). *Temas de anticorrupção & Compliance*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013
- MANZI, Vanessa Alessi. *Compliance no Brasil: consolidação e perspectivas*. São Paulo: Saint Paul Editora, 2008
- MARCHETTI, Anne M. *Sarbenes-Oxley Ongoing Compliance Guide: Key Processes and Summary Checklist*. Hoboken: John Wiley & Sons, 2007
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade tributária das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior – Inconstitucionalidade de Disposições da Lei n.º 9.532/97 – Requisitos exclusivos para gozar da imunidade do art. 14 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 37, p. 97-117, out. 1998
- NEWTON, Andrew. *The Handbook of Compliance: making ethics work in financial service*. S.I.: Mind into Matter, 2002
- O que é o CEBAS Educação: guia prático sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social na área da educação. Disponível em: http://cebas.mec.gov.br/images/pdf/cartilha_versao_23032018.pdf
- OECD (2018), *International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook*, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-pilot-handbook.pdf
- OLIVEIRA, Aristeu de. Manual do terceiro setor e instituições religiosas : trabalhista, previdenciária, contábil e fiscal – 4 ed.- São Paulo. Atlas. 2014
- ORGANIZAÇÃO para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). *OECD Principles of Corporate Governance*. Paris: OECD, 1999
- OSAKI, Marcos Pereira. **Imunidade tributária e pragmatismo**. 2010. Tese (Doutorado em Direito) — Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2010
- PAES, José Eduardo Sabo, Fundações, associações e entidades de interesse social : aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 8ª ed. Rio de Janeiro. Forense. 2013
- PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 7. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2010
- PANGALDI, Cristiane Vanessa e BOLOGNESI, Roselaine. **A Contabilidade do terceiro setor e a lei do CEBAS**. *Revista Universitas – ano 11. Nº 21. Julho/Dezembro 2017*. Perfil das organizações da sociedade civil no Brasil / organizador: Felix Garcia Lopez. – Brasília : Ipea, 2018
- RUGERRI, Renê G. Gerenciamento de projetos no terceiro setor. Rio de Janeiro: Brasport, 2011
- SALAMON, Lester M.; TOEPLER, Stefan. **The influence of the legal environment on the development of the nonprofit sector**. Baltimore: The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, c2000. (Working Paper Series, n. 17)
- SATHLER, L. Governança no terceiro setor: estudo descritivo-exploratório do comportamento de conselho de curadores de fundações empresariais no Brasil. São Paulo, 2008. Tese doutorado. Universidade de São Paulo.
- SILVA, Daniel Cavalcante e COVAC, José Roberto. *Compliance* como boa prática de gestão de ensino superior privado. São Paulo: Saraiva, 2015.
- SILVA, Daniel Cavalcante e SANT'ANA, Sérgio Henrique Cabral. Aprimoramento e atualização das estruturas de gestão jurídico-corporativa das entidades de ensino superior. In: SILVA, Daniel Cavalcante (Org.). *Competitividade na gestão jurídico-regulatória das entidades privadas de ensino*. Brasília: Ensinamento Editora, 2013,
- SILVA, Daniel Cavalcante. *A finalidade extrafiscal da norma tributária como mecanismo de implementação de políticas públicas: análise da casuística do Programa Universidade*

Para Todos (Prouni). Dissertação apresentada para obtenção do título de Mestre em Direito e Políticas Públicas pelo Centro Universitário de Brasília – UniCeub, 1997

SILVA, Diogo Afonso Rodrigues da. Aspectos tributários das doações a entidades do terceiro setor no contexto de grupos econômicos / Diogo Afonso Rodrigues da Silva. - 2017

SLOMSKY, Valmor [et. al.]. Contabilidade do terceiro setor: uma abordagem operacional aplicável as associações, fundações, partidos políticos e organizações religiosas. São Paulo. Atlas. 2012

SOARES, Euvaldo Antonio Ruiz. Entidades Beneficentes de Assistência Social Educacionais: uma investigação sobre medição de desempenho organizacional. Recife 2006. Dissertação de mestrado apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal de Pernambuco, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004

8. Cronograma de execução

Atividade	2018				2019						Horas	
	9	10	11	12	01	02	03	04	05	06		
Revisão bibliográfica	■											90h
Entrevistas	■	■										50h
Redação Capítulos base			■	■	■	■	■					120h
Redação Conclusão								■				30h
Redação Introdução								■				15h
Revisão texto									■			15h
Revisão Bibliográfica										■	■	15h
Depósito											■	[...]