

Entidades Filantrópicas

LINCOLN ANTÔNIO DE CASTRO (*)

INTRODUÇÃO

Cuida-se de abordagem panorâmica das entidades filantrópicas, à luz das normas de regência da matéria no sistema jurídico brasileiro. É escassa a literatura jurídica sobre as entidades privadas, em geral, ou seja, sobre fundações privadas e, ainda, sobre sociedades civis e associações sem fins lucrativos. Com o incentivo do Doutor *Elio Fischberg*, Procurador de Justiça, então Diretor Executivo da Fundação Escola do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro – FEMPERJ, tive a honra de lançar a obra: *O Ministério Público e as Fundações de Direito Privado* (Freitas Bastos Editora e FEMPERJ, Rio de Janeiro, 1995).

Recentemente, foi editada a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, regulamentada pelo Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público.

As entidades filantrópicas, assim, recebem, indiretamente, normatização original e específica na referida Lei nº 9.790/99. No texto legal, não há qualquer **revogação expressa** de anteriores normas legais sobre a matéria, tais como aquelas contidas na Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, que “*determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública*”.

ENTIDADES FILANTRÓPICAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Em singela mensagem do Papa João XXIII, o bem comum é “*o conjunto de todas as condições de vida social que permitem e favorecem o desenvolvimento integral da pessoa humana, livre e digna por sua origem*”.

Ao tratar dos direitos e garantias fundamentais, a Constituição Federal destaca, no artigo 5º, os direitos e deveres individuais e coletivos; e, no artigo 6º, os *direitos sociais*: a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados.

À luz ainda de normas constitucionais, “*a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a*

todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”(art. 170); e a “ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”.

Examinando as normas constitucionais concernentes à Ordem Social (arts. 193 a 232), podemos ali destacar:

– referência à seguridade social, no sentido de assegurar direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social;

– saúde é direito de todos e dever do Estado;

– educação é direito de todos e dever do Estado e da família, com colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho;

– Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional;

– Estado deve promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas;

– a família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida;

– a família, a sociedade e o Estado devem assegurar à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, colocando-os a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

Cabe ao Poder Público promover a efetiva implantação dos direitos sociais. À iniciativa privada reserva-se, prioritariamente, explorar atividades econômicas.

Entretanto, o Estado também pode explorar atividade econômica, valendo-se de sociedade de economia mista e de empresa pública. *“Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias”(art. 173, CF).*

Em contrapartida, a Constituição Federal prevê a atuação da iniciativa privada no campo dos direitos sociais, colaborando decisivamente na efetivação da Ordem Social. A presença do particular, nas atividades inerentes à ordem social (saúde, ensino, educação, cultura, assistência aos excluídos), significa ocupação de espaço que o Estado deveria ter priorizado como seu campo de atuação. Constatou-se, porém, que a iniciativa privada, ao atuar no campo da Ordem Social, presta serviços de relevância para a comunidade e sociedade, sem qualquer conotação lucrativa ou especulativa.

As entidades filantrópicas, no texto constitucional, são destinatárias das seguintes referências:

– estão isentas da contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências fixadas em lei (art. 195, § 7º);

– assistência à saúde é livre à iniciativa privada; entidades privadas podem participar de forma complementar do sistema único de saúde, tendo preferência entidades filantrópicas e entidades sem fins lucrativos; é vedada destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às entidades privadas com fins lucrativos (art. 199);

– entidades de previdência privada, com fins lucrativos, não podem receber subvenção ou auxílio do Poder Público (art. 201, § 8º);

– entidades beneficentes e de assistência social podem participar da execução dos programas governamentais no campo da assistência social (art. 204);

– o ensino é livre à iniciativa privada; recursos públicos destinam-se a escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, *definidas em lei*, que: comprovem finalidade não-lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação; assegurem destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades (art. 213).

Na Constituição Federal (art. 150), veda-se instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, *atendidos os requisitos da lei*. A referida vedação compreende o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades de educação e de assistência social.

Destaca-se, nas normas constitucionais, a referência a **entidades civis com**

várias qualificações, sem preocupação de se adotar alguma padronização, tais como: *peças jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos; instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos; instituições assistenciais; entidades beneficentes de assistência social; entidades filantrópicas; entidades sem fins lucrativos; entidades beneficentes; entidades de assistência social; escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, com finalidade não-lucrativa.*

Com vista à obtenção de subvenções, incentivos ou benefícios, de natureza fiscal, creditício ou financeiro, as referidas entidades deverão: *atender requisitos da lei; atender exigências estabelecidas em lei; ou estar definidas em lei.*

NOÇÕES: FINS NÃO-LUCRATIVOS, FILANTROPIA, BENEFICÊNCIA, UTILIDADE PÚBLICA.

Conscientes das limitações individuais, os homens procuram conjugar esforços e recursos para consecução de fins comuns. *“Celebram contrato de sociedade as pessoas que mutuamente se obrigam a combinar seus esforços ou recursos, para lograr fins comuns”* (art. 1363 do Código Civil).

No campo econômico, *“considera-se empresa toda organização de natureza civil ou mercantil destinada à exploração por pessoa física ou jurídica de qualquer atividade com fins lucrativos”* (Lei 4.137/62). *“Empresário é quem exerce profissionalmente atividade organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”* (Projeto de Código Civil).

Na vida social, em benefício de todos os membros da sociedade, cuida-se de promover a produção e circulação de bens e o acesso a serviços. Preocupa-se, portanto, com o acesso de cada um e de todos aos bens da vida: àqueles bens materiais ou imateriais, que propiciem a satisfação das necessidades humanas, ou seja, o desenvolvimento integral da pessoa humana.

Recursos materiais são reunidos e afetados a determinados fins; e esforços humanos canalizados para serviços determinados. Há conjugação de capital e trabalho, convergindo para consecução de fins. A conjugação significa a organização ou estruturação, em função dos fins projetados, do conjunto formado pelo capital e trabalho.

Os destinatários ou beneficiários do resultado das atividades são: os próprios empreendedores ou investidores, no caso de entidades com fins lucrativos; terceiras pessoas, no caso de entidades filantrópicas ou beneficentes.

As sociedades comerciais têm sempre fins lucrativos. O objeto social, no caso, consiste em atos de comércio ou mercancia; os atos, negócios ou contratos mercantis devem traduzir resultados econômicos para a sociedade comercial e, conseqüentemente, ensejar para os sócios a participação nos lucros, periodicamente, ou na partilha dos resultados finais. As sociedades civis também, regra geral, têm fins lucrativos. O objeto social, no caso, consiste em prestação de serviços, ou realização de certas atividades econômicas (*v.g.* agropecuária). Os sócios deverão participar dos lucros, periodicamente, ou na partilha dos resulta-

dos finais. “*Extinguindo-se uma sociedade de fins econômicos, o remanescente do patrimônio social compartilhar-se-á entre os sócios ou seus herdeiros*”(art. 23 do Código Civil).

Em se tratando de associação civil, o objeto social consiste em fornecimento de bens e serviços aos associados, sem conotação lucrativa, em função das contribuições periódicas destes para a manutenção das atividades.

Por fins não -lucrativos, entenda-se aqueles cuja realização não envolva exploração de atividade mercantil, nem distribuição de lucros ou participação no resultado econômico final da entidade. Não enseja a perda da característica de entidade sem fins lucrativos o fato de prestar serviços remunerados ou de obter resultados econômicos positivos, anualmente. A entidade também pode promover inversão de recursos, isto é, aplicação de capital em determinado negócio ou empresa, para obter rendimentos financeiros, desde que não signifique desvio da consecução dos fins da entidade.

Altruísmo significa amor ao próximo, filantropia, amor à humanidade.

Beneficência, etimologicamente, significa bem-fazer, traduzindo idéia de bem a ato de ajuda a outrem. Entidade beneficente é aquela que se destina, conforme indicado em seu objeto, a atividades com conotação de : assistência e caridade; ajuda espontânea oferecida por sentimento de solidariedade particular. A beneficência ostenta características assim delineadas: as atividades são voluntárias; atividades não representam contraprestação de contribuições dos beneficiários; as ajudas ou atividades exercem-se direcionadas a cada beneficiário ou de forma individualizada; atividades prestadas não correspondem, juridicamente, a direitos dos beneficiários. A partir do esvaziamento de suas dimensões espirituais, a beneficência passa a exigir intervenção ou controle governamental.

A expressão utilidade pública refere-se a título ostentado por entidade (sociedade civil, associação ou fundação), objeto de reconhecimento pela União, por Estado ou por Município. A nível de legislação federal, a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, *determina regras pelas quais são as entidades civis declaradas de utilidade pública.* Para obtenção da declaração de utilidade pública, a sociedade civil, associação ou fundação terá de cumprir, regra geral, os seguintes requisitos: ser constituída no País; ter, como fim ou objeto, servir desinteressadamente à coletividade; ter personalidade jurídica; estar em efetivo funcionamento; estar cumprindo exatamente as normas dos seus estatutos; não remunerar cargos de sua diretoria; não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto; promover educação ou exercer atividades de pesquisas científicas, de cultura, inclusive artísticas, ou filantrópicas, estas de caráter geral ou indiscriminado, predominantemente.

CONTROLE EXTERNO DAS ENTIDADES FILANTRÓPICAS

A Constituição Federal prevê que o Poder Público manterá sistema de con-

trole interno (art. 74), em relação aos órgãos e entidades da administração pública, envolvendo também controle da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Conforme o art. 70 da Constituição Federal, *“a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.”*

Na Constituição do Estado do Rio de Janeiro, prevê-se que ao Ministério Público compete *“fiscalizar a aplicação de verbas públicas destinadas às instituições assistenciais”* (art. 170, inciso X).

No tocante às fundações privadas, de acordo com o artigo 26 do Código Civil *“velará pelas fundações o Ministério Público do Estado, onde situadas.”* E velar, aqui, significa interessar-se grandemente, com zelo vigilante, pela consecução dos objetivos e pela preservação do patrimônio das fundações.

Exemplificando sobre a aludida velação de fundações, cabe citar o artigo 32 da Lei Complementar Estadual nº 28, de 21.05.1982, denominada de Lei Orgânica do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. No referido texto legal, encontram-se descritas as atribuições de provedoria do Ministério Público em matéria fundacional, destacando-se: *prover regularidade de atos de instituição, dotação e estatutos das fundações, inclusive respectivas alterações posteriores; examinar contas prestadas pelas fundações, aprovando-as ou não; verificar a regularidade de funcionamento das fundações, envolvendo pertinência de suas atividades e uso do patrimônio em relação aos fins ou objetivos da entidade; promover auditorias, estudos atuariais e técnicos, com vista à regularidade de funcionamento da fundação; promover remoção judicial de administradores; autorizar ou não propostas de alienação ou oneração de bens das fundações, e ainda realização de atos que exorbitem da administração ordinária; propor ações ou intervir em todos os processos judiciais de interesse das fundações.*

INSTITUIÇÃO, DOTAÇÃO E ESTATUTOS DE FUNDAÇÃO PRIVADA

O negócio jurídico criativo de fundação privada, formalizado em escritura pública ou em testamento, consubstancia declaração de vontade no sentido de se fazer dotação especial de bens livres vinculada à consecução de determinados fins filantrópicos ou beneficentes. O instituidor pode também elaborar o estatuto fundacional, determinando sua estrutura ou organização de funcionamento e administração, ou ainda designar pessoa para elaborar o estatuto.

Os atos de instituição, dotação e o estatuto serão submetidos ao Ministério

Público que, conforme o caso, os aprovará ou não; facultando-se ao instituidor suprimento judicial no caso de o Ministério Público denegar aprovação ao estatuto.

A dotação inicial não traduz, a rigor, uma doação. A dotação inicial do instituidor guarda semelhança com os atos de subscrição de capital e respectiva integralização concernentes às sociedades civis ou comerciais. Na dotação inicial, o instituidor assume obrigação de alocar recursos ou bens à entidade fundacional, transferindo-lhe a propriedade dos bens ou recursos no ato de integralização.

Completa-se a constituição da fundação, por envolver declaração de vontade no sentido de se criar uma pessoa jurídica, com o registro do ato de instituição e dotação e do estatuto no Cartório do Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

ADMINISTRAÇÃO DA FUNDAÇÃO

O estatuto da fundação conterà disposições sobre a estrutura fundacional, isto é, sobre organização e funcionamento da entidade. A fundação comporta organização da administração, considerando: necessidade de contar com órgão deliberativo, órgão de controle interno e órgão executivo ou de administração; o poder de controle da administração, ao serem definidas as atribuições dos referidos órgãos fundacionais; processo de eleição dos administradores.

Na fundação não se cogita da figura de sócios ou associados, sob pena de descaracterizá-la. Veda-se que o instituidor, ou mesmo o administrador, participe de lucros ou de resultados econômicos da fundação. Embora seja matéria a merecer maior aprofundamento, a fundação só terá declaração de utilidade pública quando não remunerar instituidor ou administrador.

OBJETIVOS E PATRIMÔNIO DA FUNDAÇÃO

O estatuto da fundação deve conter o fim a que se destina. Há nítida preocupação em preservar a vontade criadora da fundação, vedando-se alteração estatutária que contrarie os objetivos fundacionais.

O patrimônio fundacional comporta também especial atenção. O uso dos bens fundacionais deve guardar sempre pertinência com os objetivos perseguidos pela entidade.

No conceito de fundação, historicamente, vê-se a destinação de patrimônio gravado de qualquer encargo, ou com escopo de fazer caridade ou, ainda, com fins de interesse social; ou, finalmente, vinculação de patrimônio à consecução de objetivos pertinentes à órbita da ordem social, conforme anteriormente destacada no texto da Constituição Federal.

Segundo conceito doutrinário, na fundação o que se encontra é "atribuição de personalidade jurídica a um patrimônio, que a vontade humana destina a

uma finalidade social" (cf. CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, *Instituições*, vol. I, p. 210). Na lição de CLOVIS BEVILAQUA, "*a verdadeira idéia de fundação é a de um patrimônio transfigurado pela idéia que o põe a serviço de um fim determinado*" (in *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª edição, Rio de Janeiro, Ministério da Justiça, 1972).

A regularidade de funcionamento da fundação e, conseqüentemente, da administração fundacional, pressupõe a exata realização e consecução de seus objetivos, praticando-se atos de gestão que sempre guardem pertinência ou correlação com os fins da entidade.

Consideram-se atos de gestão ou administração ordinária os atos que guardam pertinência com os objetivos ou fins da fundação. Exorbitam da administração ordinária os atos que envolvam: alienação de bens; constituição de ônus reais; prestação de garantia a obrigações de terceiros; aceitação de doação com encargos; celebração de operações bancárias. No caso de atos que extrapolem da gestão ordinária, cabe à Fundação obter autorização do Ministério Público para sua concretização.

EXTINÇÃO DA FUNDAÇÃO

Os administradores devem empregar esforços de sorte que a extinção da fundação somente ocorra nos casos expressamente previstos em lei, a saber: verificando-se ser nociva ou impossível a manutenção da entidade; vencido o prazo de sua existência; se tornar ilícito o objeto da entidade.

A extinção operar-se-á judicialmente, em princípio. Admite-se extinção extrajudicial, resguardando-se os interesses dos credores da entidade.

Promovida a liquidação, com realização do ativo e pagamento do passivo, eventual saldo patrimonial não poderá ser destinado aos instituidores. Com efeito, o patrimônio residual será destinado a outra entidade filantrópica ou ao Poder Público.

ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO

A Lei nº 9.790, de 23/03/99, trata de fixar os requisitos pertinentes aos **objetivos sociais** (art. 3º) e às **disposições estatutárias** (art. 4º), para as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, obterem **qualificação** como Organizações da Sociedade Civil de interesse público.

Na definição de pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, a Lei 9.790/99 assim considera a entidade "*que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social*" (art. 1º, § 1º).

A lei não usa a palavra lucro, mas a expressão excedente operacional para indicar o resultado positivo, resultante da diferença entre o total da receita e o total da despesa, a ser aplicado integralmente na consecução do objeto social da entidade.

No artigo 3º da Lei nº 9.790/99, cuida-se do requisito concernente aos objetivos sociais, para fins de qualificação como organização da sociedade civil de interesse público. Constata-se, claramente, que as entidades terão de desenvolver, pelo menos, uma das atividades inerentes à implementação da ordem social, previstas na Constituição Federal, a seguir indicadas: *promoção da assistência social; promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; promoção gratuita da educação; promoção gratuita da saúde; promoção da segurança alimentar e nutricional; defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; promoção do voluntariado; promoção do desenvolvimento econômico e social; combate à pobreza; experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar; promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais; estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção de divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos inerentes às retromencionadas atividades.*

No que concerne ao outro requisito para qualificação como organização da sociedade civil de interesse público, as **normas estatutárias** devem dispor expressamente sobre as matérias a seguir indicadas.

A entidade deve observar princípios previstos no art. 37 da Constituição Federal, embora inerentes à administração pública, ou seja, os *princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência* (art. 4º, I). Embora se trate de entidade privada, o objeto social tem conotação preponderantemente de interesse público, por envolver implementação de atividades inerentes à Ordem Social, que a Carta Magna admite ser realizadas pela iniciativa privada desde que atendidos requisitos legais.

Nas atividades pertinentes à *gestão administrativa* da entidade, devem ser adotadas práticas necessárias e suficientes a coibir obtenção de benefícios ou vantagens pessoais, em decorrência da participação no respectivo processo decisório (art. 4º, II). Evidencia-se que o administrador e terceiros, com os quais a entidade contratar, deverão visar a consecução dos objetivos estatutários, não podendo usar bens da entidade ou dela valerem-se para obtenção de vantagens pessoais.

Determina-se haver conselho fiscal, ou órgão estatutário semelhante, dotado de competência para opinar sobre os relatórios de desempenho financeiro e contábil, e sobre as operações patrimoniais realizadas, emitindo pareceres para

os organismos superiores da entidade (art. 4º, III).

No art. 4º, IV, da Lei nº 9.790/99, prevê-se adoção de norma estatutária no sentido de que *em caso de dissolução da entidade, o respectivo patrimônio líquido será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos daquela lei, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social da extinta*. Entenda-se que o patrimônio é constituído pelo conjunto de valores ativos e valores passivos; enquanto que patrimônio líquido consubstancia-se na diferença entre o ativo e o passivo.

O art. 4º, V, da Lei nº 9.790/99 trata da perda da qualificação de organização da sociedade civil de interesse público, determinando que, no caso, a entidade deverá destinar, a outra entidade com tal qualificação, o *acervo patrimonial disponível adquirido com recursos públicos recebidos durante o período em que perdurou aquela qualificação*.

Como já esclarecido, a Lei nº 91, de 1935, veda a distribuição de lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, bem como a remuneração dos cargos da diretoria de sociedades civis, associações e fundações, sob pena de não obter ou não manter o título de utilidade pública federal. No art. 4º, VI, da Lei nº 9.790/99, prevê-se *“a possibilidade de se instituir remuneração para os dirigentes da entidade que atuem efetivamente na gestão executiva e para aqueles que a ela prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação”*.

A norma legal contém inovação excelente, pois admite remuneração por efetivo exercício apenas de cargo de dirigente, fixando parâmetro objetivo em função do valor de mercado, e assim viabilizando maior dedicação e profissionalização da administração de entidade filantrópica. Entretanto, para efeitos tributários, a estipulação da referida remuneração de dirigente é vedada na legislação inferior que dispõe sobre a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, letra c, da Constituição Federal.

No art. 150, inciso VI, letra c, da Constituição Federal, prevê-se a imunidade tributária em relação ao *“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.”*

Conforme arts. 9º e 14 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), a imunidade tributária é assegurada em relação ao patrimônio, à renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados pelas entidades os seguintes requisitos: *“I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; 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.”*

Os artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532, de 10.12.97, tratam da matéria prevista no art. 150, inciso VI, letra c, da Constituição Federal. *“Considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os 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.”*

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

“Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.”

Finalmente, o art. 4º, VII, da Lei nº 9.790/99 determina fazer constar dos Estatutos disposições estatutárias sobre a **prestação de contas da entidade**, determinando: *observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade; dar-se publicidade, ficando à disposição de qualquer cidadão, ao relatório de atividades e às demonstrações financeiras da entidade, ao final de cada exercício, inclusive de certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS; realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, no tocante à aplicação de eventuais recursos públicos objeto de termo de parceria, a que se refere aquela lei; prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública, a ser feita conforme art. 70 da Constituição Federal.*

O art. 2º da Lei nº 9.790/99 indica as pessoas jurídicas de direito privado que, embora tenham, como objeto social, consecução de qualquer das finalidades contempladas no artigo 3º daquela Lei, não podem se qualificar como organização da sociedade civil de interesse público, a saber: *sociedades comerciais; sindicatos, associações de classe ou de representação de categoria profissional; instituições religiosas ou voltadas para a disseminação de credos, cultos, prá-*

ticas e visões devocionais e confessionais; organizações partidárias e assemelhadas, inclusive suas fundações; entidades de benefício mútuo destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou sócios; entidades e empresas que comercializam planos e saúde e assemelhados; instituições hospitalares privadas não gratuitas e suas mantenedoras; escolas privadas dedicadas ao ensino formal não gratuito e suas mantenedoras; organizações sociais; cooperativas; fundações públicas; fundações, sociedades civis ou associações de direito privado criadas por órgão público ou por fundações públicas; organizações creditícias que tenham qualquer tipo de vinculação com o sistema financeiro nacional a que se refere o art. 192 da Constituição Federal.

Na relação das entidades impedidas de obter a qualificação prevista na Lei nº 9.790/99, depreende-se haver algumas com objeto social pertinente ao campo da Ordem Social (v.g. saúde, educação). Ficam fora da qualificação as entidades lucrativas, relativas às áreas de saúde e ensino.

Embora destinatários de imunidade tributária, não podem qualificar-se, como organização da sociedade civil de interesse público, os partidos políticos, inclusive suas fundações, bem como as entidades sindicais. Conforme art. 16 da Lei nº 9.790/99, aliás, a organização da sociedade civil de interesse público não pode participar em campanhas eleitorais ou de interesse político-partidário, sob quaisquer meios ou formas.

A Lei nº 9.790/99 não admite a qualificação, como organizações da sociedade civil de interesse público, das seguintes entidades públicas: fundações públicas; fundações, sociedades civis ou associações de direito privado criadas por órgão público ou por fundações públicas. Não se enquadram em tal categoria as fundações de apoio a instituições federais de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica, previstas na Lei nº 8.958, de 20.12.94, porquanto não se trata de entidades criadas por ente público.

Conforme Lei nº 5.764, de 16.12.71, as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil; celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para exercício de atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro (arts. 3º e 4º).

A Lei nº 9.790/99 institui o **Termo de Parceria**, assim considerado o negócio jurídico celebrado entre o Poder Público e as organizações da sociedade civil de interesse público, tendo como objeto a formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público, a que se referem o artigo 3º daquele diploma legal (art. 9º). No termo de parceria deverão ser estipulados direitos, responsabilidades e obrigações das partes signatárias. O Poder Público poderá alocar bens ou recursos aos projetos objeto de termo de parceria. Havendo aquisição de imóvel com recursos de origem pública, por força de termo de parceria, o bem será gravado com cláusula de inalienabilidade. As atividades inerentes ao termo de parceria comportam fiscalização do Poder Público, bem como prestação de contas sob os prismas operacionais, financeiros e contábeis.

A prestação de contas refere-se à administração da entidade filantrópica, em todos os seus aspectos: operacionais, administrativos, funcionais, contábeis, financeiros, econômicos e patrimoniais. Envolve, portanto, gestão financeira ou patrimonial, bem como a realização das atividades inerentes ao objeto social.

O relatório da diretoria propicia apreciar, circunstanciadamente, a situação e atividades da entidade, transmitindo noção exata da consecução dos fins da instituição. Com efeito, aos órgãos deliberativo e fiscal da entidade, em primeiro plano, e ao Poder Público em geral, compete realizar controle da adequação das atividades da entidade filantrópica a seus fins ou objetivos, considerando os aspectos da legalidade e da pertinência dos atos dos administradores à luz das normas legais, regulamentares e estatutárias. Mediante a denominada auditoria operacional, viabiliza-se apurar a qualidade dos serviços prestados pela entidade filantrópica, ou ainda definir medidas necessárias e suficientes para lograr mais perfeita consecução dos objetivos sociais com base nos recursos disponíveis.

Na Lei nº 9.790/99, podemos apontar os seguintes aspectos referentes à estipulação no Termo de Parceria das atividades, e posterior verificação da consecução dos fins: cabe especificar o programa de trabalho, fixando-se as metas e resultados a serem atingidos; avaliação de desempenho, mediante indicadores de resultado; elaboração de relatório sobre execução do objeto contratado, contendo comparativo das metas propostas com os resultados alcançados; fiscalização do órgão público no tocante à realização das atividades, em função da área de atuação.

Com relação aos aspectos patrimonial e econômico - financeiro, mediante auditoria da gestão pode-se apurar a situação da entidade e ainda avaliar se o patrimônio está sendo preservado e efetivamente aplicado na consecução dos fins.

O controle interno demanda realização de auditoria de livros, auditoria física e de relatório de resultado. A auditoria de livros abrange verificar: integridade da documentação e de sua autenticidade para o fim de ostentar força probatória; adequada classificação contábil dos fatos financeiros e patrimoniais; exatidão dos lançamentos contábeis; demonstrações financeiras radiografando a exatidão das posições financeiras e patrimoniais. A auditoria física abrange avaliar: existência de bens, numerários e valores na tesouraria, nos almoxarifados e depósitos; posições financeiras e patrimoniais, inclusive em bancos.

As demonstrações financeiras da entidade devem compor-se de balanço patrimonial, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício, demonstração das origens e aplicações dos recursos, de sorte a expressar a situação econômico-financeira e as mutações patrimoniais ocorridas.

A auditoria externa objetiva apuração da autenticidade das demonstrações financeiras, avaliando-se se correspondem ou não à realidade patrimonial, financeira e econômica da entidade. Avalia-se, ainda, o seguinte: se a entidade emprega suas atividades, seu patrimônio e seus recursos estritamente nos fins para os quais foi criada; se a entidade está em dia com suas obrigações; se foram cumpridas as normas legais, regulamentares e estatutárias; se há algum fato que possa prejudicar a viabilidade econômico-financeira e jurídica da entidade filantrópica; se foram observados os regimes financeiro e contábil.

CONCLUSÃO

A Lei nº 9.790/99 e Decreto nº 3.100/99 tratam das entidades filantrópicas que se qualificam como organizações da sociedade civil de interesse público. Preenchidos os requisitos de qualificação, a entidade filantrópica pode ser signatária de termo de parceria com o Poder Público, visando à aplicação de bens e recursos em programas filantrópicos previstos na referida Lei.

A referida Lei nº 9.790/99 não contém norma legal sobre imunidade ou isenção tributária, continuando a matéria a ser regida por outras normas legais.

A par da consolidação de conceitos importantes relacionados com as entidades filantrópicas, o referido diploma legal preocupa-se em normatizar as relações entre o Poder Público e as entidades filantrópicas, viabilizando a realização conjunta de programas e projetos de interesse da implementação da Ordem Social.

(*) LINCOLN ANTÔNIO DE CASTRO é Mestre em Direito, Professor da Universidade Estácio de Sá - Campus Niterói, Professor da Universidade Federal Fluminense e Promotor de Justiça, aposentado.
