



PLKC | A D V O G A D O S

ESTRUTURA JURÍDICA DAS ESCOLAS

Aspectos Societários, Tributários e Contratuais

Outubro de 2021

Sumário

I – INTRODUÇÃO.....	5
II – POSSÍVEIS VEÍCULOS JURÍDICOS	6
II.1 ASSOCIAÇÕES	7
II.2 - FUNDAÇÕES.....	11
II.3 – SOCIEDADES.....	14
II.4 – QUADRO COMPARATIVO DOS VEÍCULOS JURÍDICOS	15
II.5 – VEÍCULO JURÍDICO - GOVERNANÇA E PRINCÍPIOS SOCIOCRÁTICOS.....	18
III – ATUAÇÃO DE ORGANIZAÇÕES NA ÁREA DE EDUCAÇÃO	19
III.1 - CONCEITO DE MANTENEDORA E MANTIDA	20
IV. GOVERNANÇA.....	24
IV.1 - STAKEHOLDERS E OS TIPOS DE RELAÇÃO COM A ESCOLA	24
IV.1.1 - RELAÇÃO CONTRATUAL	25
IV.1.2 - RELAÇÃO SOCIETÁRIA	26
IV.2 – ESTATUTO SOCIAL E REGIMENTO INTERNO	30
IV.2.1 – GOVERNANÇA NAS ASSOCIAÇÕES	31
IV.2.2 – GOVERNANÇA NAS FUNDAÇÕES	38
IV.2.3 - REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES	42
IV.3 – SOCIEDADES.....	44
IV.3.1 - REQUISITOS MÍNIMOS PARA SUA CONSTITUIÇÃO.....	45
IV.3.2 - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO DOS STAKEHOLDERS.....	45



IV.3.2 - SUCESSÃO NAS SOCIEDADES	48
IV.4 - RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES	49
IV.5 - GESTÃO DIÁRIA	52
IV.5.1 - COMITÊS E GRUPOS DE TRABALHO	53
IV.5.2 - ELABORAÇÃO DE ATAS, CRIAÇÃO E GESTÃO DE COMITÊS	54
IV.5.3 - TRABALHO VOLUNTÁRIO	55
IV.5.4 - CONTRATOS	56
IV.5.5 - OBRIGAÇÕES FISCAIS E REGISTROS DE RECEITAS DE DESPESAS	57
IV.5.6 - AUDITORIA E TRANSPARÊNCIA	58
V - CEBAS - EDUCAÇÃO	62
VI - TRIBUTAÇÃO	66
VI.1 - IMUNIDADE	67
VI.2 - ISENÇÃO	68
VI.3 – REQUISITOS PARA RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO	69
VI.3.1 – NÃO DISTRIBUIR QUALQUER PARCELA DE SEU PATRIMÔNIO OU DE SUAS RENDAS	70
VI.3.2 – APLICAR NO PAÍS OS RECURSOS, NA MANUTENÇÃO DOS OBJETIVOS INSTITUCIONAIS	70
VI.3.3 – MANTER ESCRITURAÇÃO DE SUAS RECEITAS E DESPESAS	72
VI.3.4 – DEMAIS REQUISITOS	72
VI.3.5 – IR (Imposto de Renda)	74
VI.3.6 – ITCMD (Imposto sobre transmissão causa mortis e sobre doação)	76
VI.3.7 – IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana)	80
VI.3.8 – ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza)	82



VI.3.8 – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (CSLL, PIS, COFINS e CPP – Contribuição Previdenciária Patronal)	85
VI.4 – SIMPLES NACIONAL	89
VI.5 - COMPARAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA PARA ESCOLAS	90
VII - REGISTROS E CERTIFICADOS	93
VII.1 - OSCIP FEDERAL	94
VII.2 - CEBAS - FEDERAL	96
VII.3 - CERTIFICAÇÕES ESTADUAIS	97
VII.3.1 - CEPDH – ESTADO DE SÃO PAULO	98
VII.3.2 - CRIC – ESTADO DE SÃO PAULO	99
VII.3.3 - ISENÇÃO OU IMUNIDADE DO ITCMD – SP	99
VII.4 - CERTIFICAÇÕES MUNICIPAIS	101
VII.4.1 - COMAS – Município de São Paulo	102
VII.4.2 -CMDCA – Município de São Paulo	103



I – INTRODUÇÃO

Este material foi elaborado com a finalidade de fornecer esclarecimentos sobre os aspectos jurídicos relacionados a questões societárias, contratuais e tributárias aplicáveis a escolas privadas sem fins lucrativos, com um enfoque prático, para auxiliar a gestão diária da estrutura de governança jurídica das escolas Waldorf no Brasil, contendo informações gerais, pontos de atenção e recomendações.

Não se pretende esgotar as questões jurídicas que devam ser averiguadas a cada caso, por um advogado habilitado, preferencialmente especializado no tema, dado que a legislação aplicável é esparsa e abrange questões societárias, tributárias, contratuais, regulatórias e, a depender do caso, de direito público.

A legislação brasileira sofre constantes modificações. É de suma importância que as instituições leitoras deste material verifiquem se as leis mencionadas continuam em vigor, ou se foram alteradas ou revogadas.

Esperamos que seja um bom roteiro para guiar as questões enfrentadas por instituições de ensino de forma a contribuir para que alcancem seus nobres objetivos, com segurança jurídica.

Boa leitura!

Equipe de Filantropia e Investimento Social do PLKC Advogados

II – POSSÍVEIS VEÍCULOS JURÍDICOS

Uma instituição de ensino pode funcionar sob diferentes tipos societários, com ou sem fins lucrativos.

Uma das primeiras decisões a serem tomadas por aqueles que desejam criar uma nova pessoa jurídica consiste na **escolha do veículo jurídico** que a comportará.

Os veículos jurídicos mais comuns, sem finalidade lucrativa ou econômica, são a associação e a fundação que, embora sejam semelhantes em diversos aspectos, possuem diferenças que devem ser consideradas no momento da definição, as quais abordaremos com maiores detalhes a seguir.

Organizações religiosas e cooperativas por vezes são veículos também utilizados para a prática da filantropia ou de atividades sociais ou de ensino, ainda que não sejam seus principais objetivos, motivo pelo qual tais instituições não serão abordadas neste material.

Dentre os tipos societários com finalidade lucrativa, temos as sociedades, que podem ser simples ou empresárias e podem assumir diferentes tipos societários, sendo os mais comuns os de sociedades anônimas e sociedades limitadas.

A seguir serão detalhadas características de cada veículo jurídico, sem finalidade de lucro.



II.1 ASSOCIAÇÕES

Conceito

As associações constituem-se da **reunião de pessoas** que se organizam para atingir um ou mais **objetivos em comum, não econômicos**, sem intuito de auferir lucro para seus associados. Não há entre os associados direitos e obrigações, ou partilha de resultados.

Nesse tipo de estrutura jurídica **não há exigência de aporte inicial de patrimônio** ou de recursos mínimos para a sua constituição.

O patrimônio social das associações pode ser incrementado, na sua constituição ou em momentos posteriores, além dos aportes, por contribuições patrimoniais, e, também, pelo superávit de cada exercício social.

Importa destacar que o patrimônio social das associações filantrópicas é de propriedade da associação e não de seus associados¹ e não pode ser distribuído entre eles.

¹ O Código Civil, art. 56, parágrafo único, permite que os associados sejam titular de frações ideais ou quotas parte do patrimônio de Associações, o que é mais comum em clubes. Na área da filantropia, temos visto esse tipo de estrutura na formação das chamadas “comunidades intencionais”, que reúnem pessoas com fins filantrópicos, que residem na propriedade imobiliária da associação.

Liberdade associativa

A Constituição Federal garante a todos o direito de ampla liberdade associativa². Assim, a associação é livre para definir seu objeto social, desde que não seja para fins contrários à lei, sem qualquer interferência estatal e os associados têm plena liberdade de se associar ou de deixar de ser associado, a qualquer tempo.

Na prática isso significa que:

- ✓ A associação pode ter como objeto social qualquer atividade que não seja proibida por lei
- ✓ O Estado não pode impor obstáculos à constituição de uma Associação
- ✓ Ninguém pode ser forçado a se associar
- ✓ A associação pode criar critérios para admissão dos associados
- ✓ A associação não pode impedir que uma pessoa deixe de ser associado

Associações filantrópicas, de classe ou de interesse dos associados

Nas iniciativas filantrópicas, as associações geralmente têm como objetivo social o alcance de interesses coletivos, sociais, culturais, ambientais, dentre outros, voltados à sociedade em geral. No entanto, as associações podem, também, ser

² Constituição Federal, art. 5º: “XVII - é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar; XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento; XIX - as associações só poderão ser compulsoriamente dissolvidas ou ter suas atividades suspensas por decisão judicial, exigindo-se, no primeiro caso, o trânsito em julgado; XX - ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado; XXI - as entidades associativas, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente;”



constituídas para defender ou promover os interesses de seus associados, tais como as associações de classe, os clubes e demais instituições de interesse mútuo. Podem, ainda, oferecer serviços tanto a seus associados como ao público em geral.

Essa definição deve ser explicitada no estatuto social, seja na descrição de seus objetivos, seja na descrição dos direitos dos associados, tendo em vista os reflexos tributários e regulatórios que dela advém.

Órgão de controle externo

Como **a associação é uma reunião de pessoas** (e não de um patrimônio), não há o controle externo de um órgão ou ente público, tal como o Ministério Público.

Os associados e os beneficiários da associação são as partes legitimadas a exigir os direitos que lhes forem concedidos pelo Estatuto Social (associados) ou por contratos de prestação de serviços (beneficiários), ainda que de forma gratuita.

No caso de estabelecimentos de ensino, a Constituição Federal³ garante que o ensino é livre à iniciativa privada, desde que as instituições privadas, **que podem ser associações, fundações ou empresas de capital privado**, cumpram as normas gerais da educação nacional, obtenham autorização do poder público, que deverá avaliar a qualidade de ensino da instituição.

Assim, os estabelecimentos de ensino, constituídos sob a forma de associação, estão sujeitas ao controle externo do órgão público competente para avaliar o nível de ensino oferecido, sob o ponto de vista da qualidade e da observância à Lei de Diretrizes e Bases da Educação⁴.

³ Constituição Federal, artigo 209

⁴ Lei 9.394/96

PERGUNTAS FREQUENTES

Pergunta: Qual o número mínimo de pessoas para constituir a associação?

Resposta: A lei não fixa número mínimo ou máximo. Mas como a associação é uma reunião de pessoas, é preciso ter mais do que uma. E, se a administração for exercida por um órgão colegiado, para que não haja impasse, é recomendável que seja composto por no mínimo três pessoas, que podem ser associados, ou não, a depender do que estiver previsto no Estatuto Social.

Pergunta: Quem elege os membros do órgão de administração?

Resposta: A lei não determina, deixando livre para o Estatuto definir. Apenas a destituição da Diretoria é de competência exclusiva da Assembleia Geral e dos associados.

PONTOS DE ATENÇÃO

Se o Estatuto Social for silente, a responsabilidade dos associados pelas obrigações da Associação é ilimitada, sendo imprescindível que o Estatuto determine que os associados não respondem subsidiariamente pelas obrigações sociais da associação.



II.2 - FUNDAÇÕES

Conceito

As fundações, por sua vez, constituem-se pela **dotação especial de bens livres, em benefício de um fim determinado** por seu instituidor, sendo certo que tal instituidor perde a propriedade sobre tais bens, que passam a pertencer com exclusividade à fundação.

Assim, após a constituição da fundação e transferência do patrimônio a ela dotado pelo instituidor, não há direitos e obrigações entre a fundação e seus instituidores, pois a fundação é baseada tão somente no patrimônio sobre o qual se formou. A partir de sua constituição, há apenas a figura dos administradores do patrimônio, para que ele sirva ao objetivo determinado pelo instituidor da fundação, sob o velamento do Ministério Público do Estado de sua sede.

Da mesma forma que a associação, **a fundação não admite qualquer partilha de resultados**, e, no caso de sua dissolução, o remanescente do patrimônio líquido fundacional deve ser destinado a outra instituição sem fins lucrativos, com objetivos semelhantes.

Fundações filantrópicas

Diferentemente das associações, as fundações devem sempre se destinar a uma finalidade de interesse público, dentre aquelas previstas pelo Código Civil para tal tipo de pessoa jurídica⁵.

Órgão de controle externo

O Ministério Público do Estado da sede da fundação é o órgão competente para garantir que o patrimônio da fundação seja utilizado para atingir a sua finalidade. Essa fiscalização se dá *a posteriori*, através da prestação de contas das atividades e da situação patrimonial do exercício anterior. As alterações do Estatuto Social, no entanto, dependem de aprovação prévia de referido órgão. Na prática, o Ministério Público de cada Estado acaba por exigir a aprovação prévia de todos os documentos societários que devam ser levados a registro público, assim como a venda de bens imóveis e, por vezes, bens móveis, o que burocratiza sua gestão.

Tal como mencionado no capítulo das Associações, os estabelecimentos de ensino constituídos como fundação devem cumprir as normas gerais da educação nacional, obter autorização do poder público, que deverá avaliar a qualidade de ensino da

⁵ Código Civil, Lei 10.406/2002) “Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins de:

I – assistência social;

II – cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III – educação;

IV – saúde;

V – segurança alimentar e nutricional;

VI – defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

VII – pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos;

VIII – promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos;

IX – atividades religiosas.”

instituição⁶, estando sujeitas ao controle externo do órgão público competente para avaliar o nível de ensino oferecido, sob o

PERGUNTAS FREQUENTES

Pergunta: Qual é o patrimônio mínimo para constituir uma fundação?

Resposta: A lei não traz essa definição, ficando a cargo do Ministério Público avaliar se o patrimônio inicial é suficiente para o objetivo definido pelo instituidor. Em não sendo, o patrimônio deve ser destinado para outra fundação existente, com fins semelhantes.

Pergunta: Qual o número mínimo de pessoas para compor o quadro de dirigentes da fundação?

Resposta: A lei não fixa número mínimo ou máximo, deixando livre para o Estatuto definir a composição dos órgãos de administração e fiscalização e a forma de sua eleição. Geralmente o Ministério Público autoriza um Conselho Curador e um diretor, estatutário ou não.

Pergunta: É possível vender um patrimônio da fundação?

Resposta: É possível, mas deve haver a aprovação do Ministério Público, que avaliará se a venda é benéfica ao cumprimento do objeto social da fundação e se ela continuará com patrimônio suficiente para o exercício de sua finalidade, caso o produto da venda daquele patrimônio seja integralmente consumido no custeio das atividades da fundação.

Pergunta: Quando é recomendada a constituição de uma fundação?

Resposta: Uma fundação é adequada para aquelas pessoas que detenham um grande patrimônio e queiram direcioná-lo para uma causa, mas não têm ao seu redor pessoas que comunguem do mesmo objetivo e/ou que estejam dispostas a administrar uma pessoa jurídica. Isso porque, na omissão ou ausência dos administradores, o Ministério Público nomeia administradores para gerir a fundação. Também é recomendada a escolha pela fundação quando a causa apoiada demande a captação de grandes volumes de recursos da população em geral. Nesses casos, o papel fiscalizador do Ministério Público assume contornos notórios, inclusive de credibilidade, e o destaca como grande aliado contra a malversação do patrimônio fundacional.

⁶ Constituição Federal, artigo 209

ponto de vista da qualidade e da observância à Lei de Diretrizes e Bases da Educação⁷.

PONTOS DE ATENÇÃO

Muitas das decisões tomadas dentro de uma fundação devem passar pelo crivo do Ministério Público, o que pode, por vezes, burocratizar o funcionamento da instituição.

II.3 – SOCIEDADES

Enquanto nas fundações há a reunião de um patrimônio para cumprimento do objetivo definido pelo seu instituidor, e **nas associações há a reunião de pessoas**, e não de patrimônio ou capital, para a consecução de um objetivo comum, não econômico, sem finalidade de lucro, **nas sociedades, opera-se a reunião de capital** e de pessoas para o exercício do objeto social, intentando lucros e compartilhamento de resultados pelos sócios. Conforme definição do Código Civil Brasileiro, as sociedades consistem na união de pessoas *“que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”*⁸

No caso das escolas, é possível a criação de sociedades tendo como principal atividade econômica a prestação de serviços educacionais.

⁷ Lei 9.394/96

⁸ Art. 981, Código Civil

As pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedades, portanto, diferem das associações de fundações não apenas pelo fato de que toda e qualquer sociedade, independentemente de seu objeto social, tem como objetivo principal auferir lucro, mas também por outras peculiaridades que as definem.

Nas sociedades, os sócios se obrigam a **(i)** contribuir com bens ou serviços para o exercício da atividade econômica, sendo seu poder de voto proporcional à sua participação no capital social votante, bem como a **(ii)** partilhar os resultados financeiros, positivos ou negativos. No caso de sua dissolução, que pode ser parcial ou total, os sócios apuram os haveres, quitam o que é devido e partilham entre si o patrimônio líquido remanescente.⁹

II.4 – QUADRO COMPARATIVO DOS VEÍCULOS JURÍDICOS

No quadro comparativo a seguir são expostas as principais características quanto à finalidade, requisitos para constituição, fontes de recursos financeiros e peculiaridades de cada tipo de veículo jurídico:

⁹ Arts. 1.107, 1.108 e 1.103, IV, do Código Civil.

PESSOAS JURÍDICAS SEM FINS LUCRATIVOS	
FUNDAÇÃO	ASSOCIAÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> • Caracteriza-se pela destinação de um patrimônio à uma causa sem fins econômicos • Os fins devem ser voltados a causas pré-estabelecidas no Código Civil, no caso das escolas: educação • Qual seria a finalidade da Fundação estabelecida em seu estatuto social? <ul style="list-style-type: none"> • Promoção da educação baseada na Pedagogia Waldorf • Criação e manutenção de estabelecimento(s) de ensino • Promoção de iniciativas seguindo princípios antroposóficos • Requer dotação inicial, com patrimônio destinado à causa • Administração por um Conselho de Curadores • Fiscalização externa pelo Ministério Público Estadual e Ministério-Secretarias de Educação • Fontes de recursos financeiros <ul style="list-style-type: none"> • Rendimento de patrimônio inicial • Receita de serviços, bens e produtos a terceiros <ul style="list-style-type: none"> ▪ serviços educacionais ▪ consultorias e treinamentos ▪ material pedagógico ▪ uniformes ▪ venda de ativos • Aluguel pago por terceiros • Doações • Patrocínios • Subvenções públicas • Em caso de extinção, o patrimônio remanescente será destinado a outra fundação, com objetivos afins 	<ul style="list-style-type: none"> • “Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.” (CC) • Os fins podem ser voltados aos associados e/ou ao público • Qual seria o fim comum aos associados? <ul style="list-style-type: none"> • Promoção da educação baseada na Pedagogia Waldorf • Criar e manter estabelecimento de ensino • Promoção de iniciativas seguindo princípios antroposóficos • Os associados não assumem direitos e obrigações recíprocos, mas apenas para com a Associação • Os direitos são iguais, mas pode haver categorias de associados com vantagens especiais (ex. veto, elegibilidade, alteração do estatuto): Ex. Fundador, Efetivos, Guardiães, Mantenedores • Administração por um Conselho de Administração ou Diretoria • Fiscalização externa pelo Ministério-Secretarias de Educação • Fontes de recursos financeiros <ul style="list-style-type: none"> • Rateio de despesas entre os associados – contribuições associativas • Receita de serviços, bens e produtos a terceiros <ul style="list-style-type: none"> ▪ serviços educacionais ▪ consultorias e treinamentos ▪ material pedagógico ▪ uniformes ▪ venda de ativos • Aluguel pago por terceiros • Doações • Patrocínios • Subvenções públicas • Possível devolução de contribuições dos associados na dissolução da associação

PESSOAS JURÍDICAS COM FINS LUCRATIVOS

SOCIEDADE SIMPLES	SOCIEDADE EMPRESÁRIA
<ul style="list-style-type: none"> • Celebram contrato de sociedade as “pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.” (CC) • Suas atividades são voltadas à prestação de serviços • Pode haver sócios com diferentes percentuais de participação no capital social • Poder de voto é proporcional à participação no capital • Qual seria a atividade econômica? <ul style="list-style-type: none"> ▪ Principal: prestação de serviços educacionais • Fontes de recursos financeiros <ul style="list-style-type: none"> ▪ Contribuição ao capital pelos sócios ▪ Receita de serviços, bens e produtos a terceiros ▪ serviços educacionais ▪ consultorias e treinamentos ▪ material pedagógico ▪ uniformes ▪ venda de ativos ▪ Aluguel pago por terceiros • Partilha de resultados pode ser desproporcional, se adotar a forma de uma sociedade limitada 	<ul style="list-style-type: none"> • “Considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro e, simples, as demais, salvo as exceções expressas” (CC) • Exercício profissional de atividade econômica organizada, para a produção ou a circulação de bens ou de serviços • Tipos mais comuns: sociedade anônima e sociedade limitada • Pode haver sócios com diferentes percentuais de participação no capital social • Poder de voto é proporcional à participação no capital votante da sociedade • Qual seria a atividade econômica? <ul style="list-style-type: none"> ▪ Principal: produção ou circulação de bens e prestação de serviços voltados à educação • Fontes de recursos financeiros <ul style="list-style-type: none"> ▪ Contribuição ao capital pelos sócios ▪ Receita de serviços, bens e produtos a terceiros ▪ serviços educacionais ▪ consultorias e treinamentos ▪ material pedagógico ▪ uniformes ▪ venda de ativos ▪ Aluguel pago por terceiros • Partilha de resultados pode ser desproporcional, se adotar a forma de uma sociedade limitada

Desvantagens	Associação	Fundação	Sociedade simples	Sociedade empresária
Possibilidade de desvirtuar os objetivos e sair do foco	X		X	X
Dificuldade para estabelecer gestão sociocrática			X	X
O voto é proporcional à participação no capital votante			X	X
Pode haver partilha de resultados aos sócios			X	X
Controle externo do Ministério Público		X		

II.5 – VEÍCULO JURÍDICO - GOVERNANÇA E PRINCÍPIOS SOCIOCRÁTICOS

Para que uma instituição atinja suas finalidades, se faz necessário sua organização interna, através da **governança**.

- A governança da instituição é essencial para seu funcionamento, de forma que serão apresentadas sugestões para sua composição em linha com os **princípios antropológicos de autogestão, a sociocracia** e outras ferramentas que auxiliem a tomada de decisões.
- A gestão da escola poderá ser fundada em alguns princípios e regras de autogestão, sociocracia e outras ferramentas, como:
 - Organização administrada por seus membros
 - Estrutura em círculos – decisões tomadas por grupos de pessoas divididos em círculos

- Interligação de círculos de níveis diferentes
- Princípio do consentimento – decisões tomadas nos círculos com base em argumentos. Não é necessário consenso absoluto, mas apenas que os integrantes não tenham uma objeção fundamentada aos argumentos apresentados
- Por ter regras mais flexíveis para estruturação da governança, e não exigir aporte de capital ou serviços dos associados para sua participação na vida societária, e pelo poder de voto não ser proporcional à participação no capital social da pessoa jurídica, a Associação pode ser a estrutura jurídica mais adequada às práticas sociocráticas.
- De acordo com perguntas formuladas nos workshops, a Associação foi considerada por 92,9 % dos participantes como a forma societária mais compatível com uma governança sociocrática¹⁰.

III – ATUAÇÃO DE ORGANIZAÇÕES NA ÁREA DE EDUCAÇÃO

A Constituição Federal prevê o livre exercício do ensino pela iniciativa privada¹¹, desde que obedecidas regras de educação nacional. A Lei de Diretrizes e Bases da Educação estabelece bases para atuação nos sistemas federal, estadual e municipal de ensino, definindo como instituições de ensino privadas aquelas “mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado”¹²

¹⁰ Os workshops foram realizados pela Federação das Escolas Waldorf do Brasil, em parceria com o PLKC Advogados, para esclarecimentos sobre a Estrutura jurídica das Escolas - Aspectos societários, tributários e contratuais. Foi formulada a seguinte pergunta: “Com relação ao tipo societário da Mantenedora, qual você acha que melhor atende às necessidades de gestão da escola? Leve em conta as questões da gestão sociocrática e das questões práticas do dia a dia.”, a qual 26 de 29 participantes responderam “Associação”, dentre as seguintes opções: “associação”, “fundação”, “sociedade simples”, “sociedade empresária” e “outros”.

¹¹ Constituição Federal “Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:
I - cumprimento das normas gerais da educação nacional;
II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público”

¹² Art. 19 Lei 9.394/96

Além disso, a Constituição Federal atribui ao Poder Público a obrigação de garantir à população com idade de 4 a 17 anos a educação básica obrigatória e gratuita¹³.

Para tanto, deve destinar recursos públicos às escolas públicas, podendo também destinar a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que comprovem finalidade não lucrativa, com aplicação de seus excedentes em educação e que assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola congênere ou ao poder público, no caso de encerramento de suas atividades¹⁴.

III.1 - CONCEITO DE MANTENEDORA E MANTIDA

No universo de organizações privadas atuantes na área de educação, comumente nos deparamos com os conceitos e nomenclaturas de “mantenedora” e “mantida”.

No entanto, tais expressões – instituição mantenedora e instituição mantida - não implicam, necessariamente, que devam haver duas pessoas jurídicas distintas. Tais denominações têm o intuito apenas de diferenciar conceitualmente (i) a instituição mantenedora da instituição de ensino, que é a pessoa jurídica de direito privado, com ou sem fins lucrativos, dotada de personalidade jurídica própria, que se responsabiliza pelo provimento dos fundos necessários à oferta, diretamente ou por meio

¹³ Constituição Federal, artigo 208, I

¹⁴ Constituição Federal, artigo 213 e Lei 9.394/96, artigo 20, que traz a seguinte definição:

“Art. 20. As instituições privadas de ensino se enquadrarão nas seguintes categorias:

I - particulares em sentido estrito, assim entendidas as que são instituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que não apresentem as características dos incisos abaixo;

II - comunitárias, assim entendidas as que são instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas de professores e alunos que incluam na sua entidade mantenedora representantes da comunidade;

III - confessionais, assim entendidas as que são instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendem a orientação confessional e ideologia específicas e ao disposto no inciso anterior;

IV - filantrópicas, na forma da lei.”

de instituições de ensino mantidas, de serviços educacionais; (ii) da instituição mantida, que é o próprio estabelecimento de ensino, que realiza a oferta de serviços educacionais¹⁵.

Assim, a figura da instituição mantenedora, como pessoa jurídica devidamente constituída (possuidora de CNPJ), difere da sua mantida, na medida em que esta última consiste apenas em um estabelecimento ou departamento/atividade, desprovido de personalidade jurídica (por exemplo: unidade de Ensino Infantil, unidade de Ensino Fundamental, Faculdade, etc.), que é administrada pela pessoa jurídica devidamente constituída (mantenedora), responsável pelas questões acadêmicas, e que se submete à avaliação do Poder Público para fins de autorização do serviço de ensino a ser prestado.

Neste sentido observe-se trecho da Nota Técnica nº 326/2013 do Ministério da Educação, que bem conceitua a diferença entre mantenedora e mantida:

7. O ente personalizado é o mantenedor (pessoa física ou jurídica). O ente mantido, ou seja, a instituição de ensino propriamente, não possui personalidade jurídica. A mantida é criada pelo ato autorizativo institucional, configurando-se um reflexo de um ato autorizativo. Em verdade, a mantida nada mais é do que a projeção física do ato autorizativo, de modo que sem tal ato ela deixa de existir, permanecendo apenas o espectro patrimonial físico, via de regra de propriedade do ente personalizado mantenedor (pessoa física ou jurídica de direito privado). Permanece válido, todavia, o acervo de registros e atividades acadêmicas até então praticadas, de modo que o corpo de estudantes tem direito à conclusão dos respectivos cursos - quando impossível naquela mantida, à vinculação a outra instituição, para prosseguimento.

¹⁵ Conforme definição constante na Portaria Normativa MEC nº 15/2017.

MANTENEDORAS	MANTIDAS
<ul style="list-style-type: none"> Aspectos organizacionais, societários e financeiros; 	<ul style="list-style-type: none"> Atividades acadêmico-pedagógicas;
<ul style="list-style-type: none"> Entidade com personalidade jurídica que mantém, sob sua responsabilidade, uma ou várias instituições de ensino e que provê os recursos necessários à instituição; 	<ul style="list-style-type: none"> Entidades sem personalidade jurídica; classificam-se pelo regime jurídico a que se submetem as pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que as mantêm e administram;
<ul style="list-style-type: none"> Provê os recursos necessários à(s) instituição(ões) mantida(s) e constitui patrimônio e rendimentos capazes de proporcionar instalações físicas e recursos humanos suficientes para o funcionamento da(s) mantida(s); 	<ul style="list-style-type: none"> Atuam em consonância com as possibilidades financeiras da mantenedora;
<ul style="list-style-type: none"> Capacidade de contrair direitos e obrigações com responsabilidade civil, administrativa e penal, pelos atos que praticar na órbita econômica; 	<ul style="list-style-type: none"> Entes despersonalizados, embora titulares de direitos e obrigações no <i>campo educacional</i> e impregnado de responsabilidade administrativa. Não pode ser titular de direitos e obrigações da vida civil. Cabem cumprir o objetivo central da mantenedora;
<ul style="list-style-type: none"> Regem-se por seus atos constitutivos, podendo assumir qualquer natureza jurídica, com ou sem fins lucrativos, no caso das privadas. 	<ul style="list-style-type: none"> Nos estabelecimentos de natureza universitária, a organização é definida em um estatuto. Os estabelecimentos não universitários tem sua organização definida em um regimento.
<small>REFERÊNCIA: Parecer CNE/CES nº 282/2002, aprovado em 4/9/2002, publicada no Diário Oficial da União de 21/10/2002</small>	

16

Portanto, como forma de organização interna da escola, é uma boa prática que ela tenha os seguintes documentos, no mínimo:

- ✓ Estatuto ou Contrato Social – documento que dá a personalidade e natureza jurídica à instituição mantenedora

¹⁶ Cartilha Prática Sobre a Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social na Área da Educação. Ministério da Educação. Disponível em: http://cebas.mec.gov.br/images/pdf/cartilha_cebas_versao_11022015.pdf



- ✓ Regimento Interno – documento que organiza os papéis, responsabilidades e funções dos órgãos estatutários e não estatutários, responsáveis pela gestão administrativa e financeira da instituição mantenedora
- ✓ Regimento Escolar – documento que organiza as questões pedagógicas, acadêmicas, direitos e deveres do corpo docente e discente da instituição de ensino mantida

De acordo com a FEWB, as escolas deverão apresentar um Plano de Desenvolvimento Institucional Waldorf, para adquirir o Selo Waldorf.

IV. GOVERNANÇA

A governança diz respeito à estrutura administrativa e organizacional interna da instituição, inclusive às relações entre os órgãos dirigentes, fiscalizadores, funcionários, e demais colaboradores.

Sob o ponto de vista jurídico, ela se reflete no estatuto social, no mínimo. Boa prática de governança, para ajudar a organizar os papéis e funções de cada parte interessada em colaborar com as atividades da instituição, é o estabelecimento de um organograma, juntamente com um regimento interno que descreva a composição de cada órgão, a forma de trabalhos, competência, prazo de duração e inter-relação entre eles, com definições de direitos, deveres, funções e processos de tomada de decisões.

IV.1 - STAKEHOLDERS E OS TIPOS DE RELAÇÃO COM A ESCOLA

Em uma escola Waldorf, os órgãos de administração, fiscalização e demais estruturas de governança geralmente contam com a participação de seus principais atores, partes relacionadas e interessadas que fazem parte do dia a dia da escola e consistem, normalmente, em:

- i) dirigentes estatutários da instituição mantenedora e equipe operacional da área administrativa e financeira;
- ii) alunos, pagantes ou bolsistas;
- iii) pais ou responsáveis pelos alunos que participam, efetivamente, da organização;
- iv) direção pedagógica, responsável pela administração da vida escolar (núcleo pedagógico ou conferência interna);
- v) corpo docente;
- vi) colaboradores que atuam nas áreas administrativa, financeira e auxiliar;
- vii) voluntários;



viii) integrantes de grupos de trabalho;

ix) instituições e organizações relacionadas, conselho de pais, fundo de bolsas, associação de amigos, associação de ex-alunos etc.

Tais partes consistem nos *stakeholders*, ou partes interessadas, que poderão desempenhar diferentes funções dentro da escola, além de participar em diferentes níveis de intensidade e frequência dos papéis atribuídos a eles. O vínculo dos *stakeholders* com a escola poderá acontecer através de uma relação contratual ou de uma relação societária, conforme será destrinchado no item a seguir.

Importa dizer, neste momento, que pode haver pessoas que se relacionem com a escola tanto de forma contratual, quanto de forma societária, conforme o objeto central da relação, e não necessariamente conforme o sujeito. Dessa forma, é possível que os professores assumam cargos estatutários de administração, estabelecendo um vínculo societário com a escola e, também, sejam contratados pelo regime Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) para exercerem seus papéis enquanto educadores, por exemplo.

IV.1.1 - RELAÇÃO CONTRATUAL

A relação contratual existe quando as partes (escola e outrem) estabelecem os respectivos direitos, deveres e condições para manutenção da relação através de um contrato entre elas firmado.

Exemplos de relações contratuais tipicamente estabelecidas são: aquela entre a escola e os professores, enquanto colaboradores contratados sob o regime da CLT ou prestadores de serviço autônomos; aquela entre os alunos, seus pais ou responsáveis, enquanto tomadores de serviços educacionais; entre beneficiários de bolsas de estudo, formalizada através de contrato; entre os voluntários regulares que assinam termo de voluntariado; entre os doadores que contribuem financeira ou materialmente através de contratos de doação, entre tantas outras.

Nesse tipo de relação contratual, as partes interessadas não participam da tomada de decisões como membros de cargos de administração na instituição mantenedora, pois tais funções cabem às pessoas que estabelecem vínculo societário com referida instituição. No entanto, como dito acima, é possível que uma mesma pessoa estabeleça uma relação contratual com a escola e uma relação societária com a associação mantenedora da escola.

IV.1.2 - RELAÇÃO SOCIETÁRIA

Tem-se uma relação societária quando os atores e as partes interessadas assumam cargos e funções previstos no estatuto ou contrato social da pessoa jurídica mantenedora da escola. Isso significa que os deveres, funções e demais informações relativas à relação do colaborador com a escola são predeterminados no Estatuto Social, no regimento interno ou nos demais documentos societários aprovados pelos órgãos de governança da instituição mantenedora.

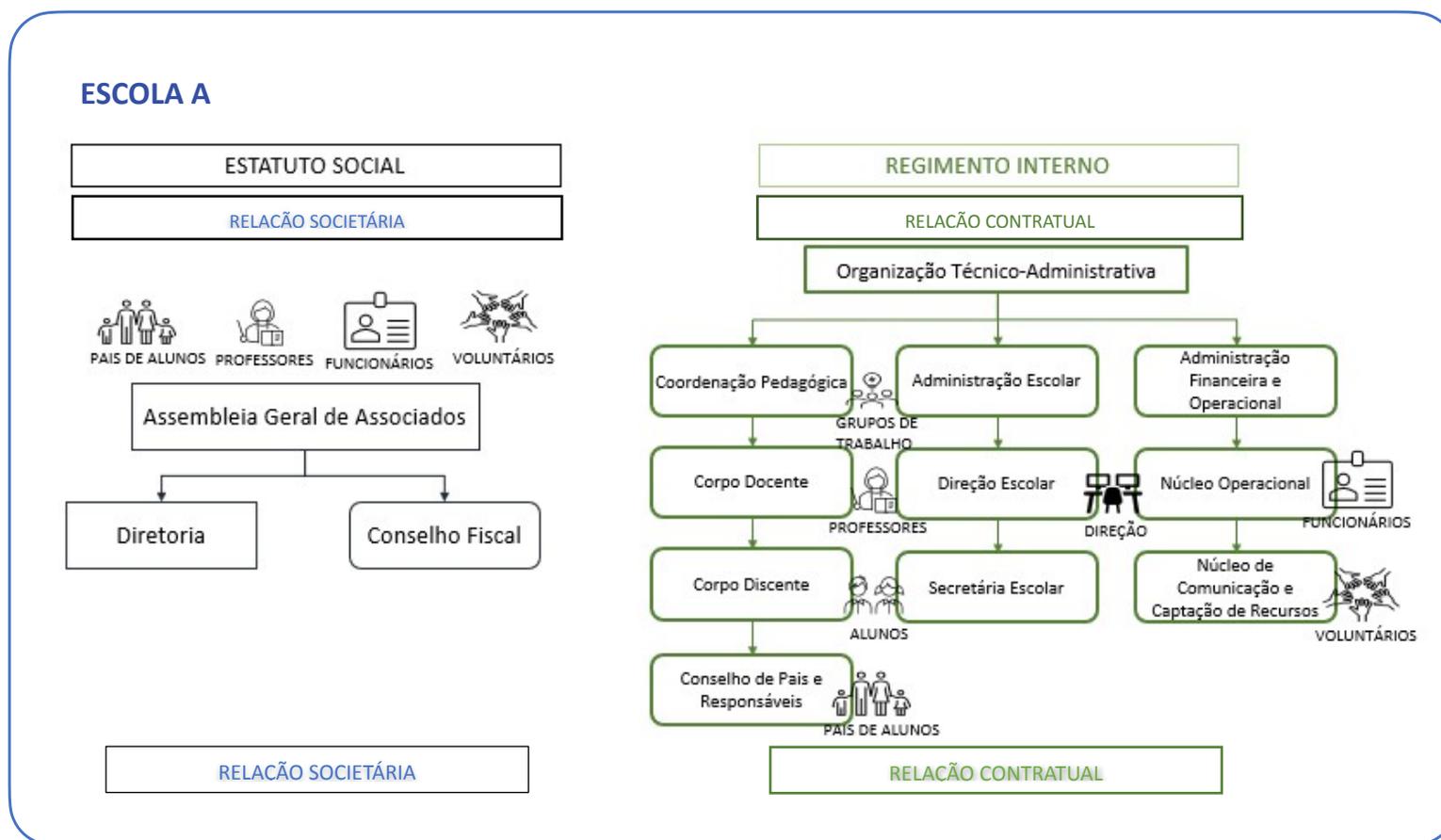
Em caso de escolas estruturadas sob forma de associação, a relação societária pode se dar quando as partes interessadas, como alunos, familiares e responsáveis legais dos alunos, professores e doadores integrem o quadro associativo da escola, devendo cumprir com os deveres associativos estabelecidos no Estatuto Social, mas também adquirindo os direitos inerentes a tal posição, como o direito a voto em assuntos de gestão e administração da escola, competentes à Assembleia Geral, dentre outras funções que serão melhor expostas no capítulo IV.2 e seus subtítulos.

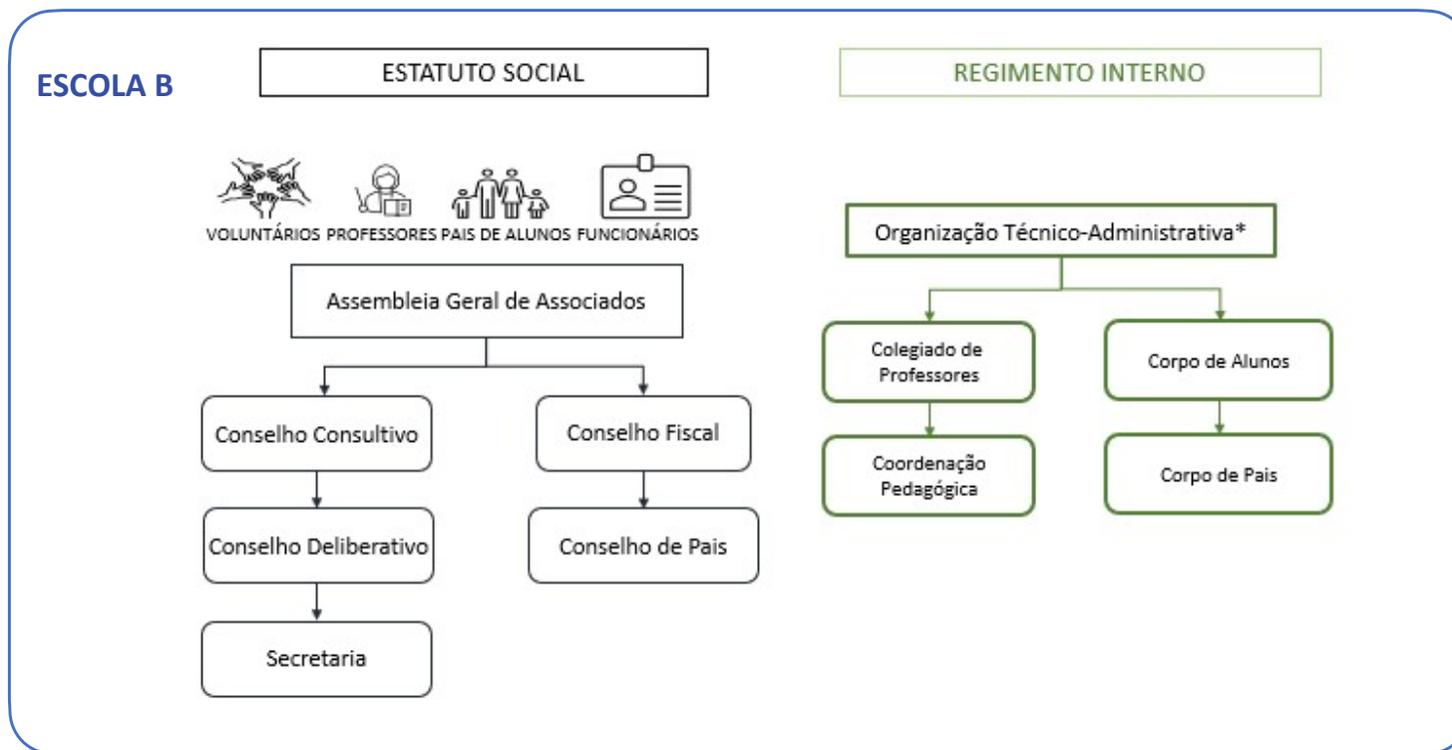
Também é possível verificar a relação societária quando os *stakeholders*, associados ou não, integrem os órgãos de administração, fiscalização, grupos de trabalho e órgãos consultivos, todos devidamente regulamentados por normas internas elaboradas pelos próprios órgãos estatutários.

Para melhor visualizar a distinção entre relações contratuais e societárias entre a escola e partes relacionadas apresentamos abaixo um quadro exemplificativo.

	RELAÇÃO SOCIETÁRIA	RELAÇÃO CONTRATUAL
Pessoas interessadas	Como associados, participam ativamente da Associação, com direito a voz e voto na Assembleia Geral sendo possível atuar em sua administração e gestão diária	Não associados não participam da tomada de decisões em Assembleia Geral e não assumem cargos de administração da escola. Podem ser voluntários e assinar Termo de Voluntariado
Familiares	Direito de associado: filho matriculado; bolsa de estudo etc.	Tomadores de serviços educacionais Bolsas de estudo concedidas por contrato
	Pagamento de contribuição associativa (para não bolsistas)	Tomadores de serviços educacionais Pagamento de mensalidades (para não bolsistas)
	Podem assumir cargos estatutários de administração, gestão ou apenas participar de órgãos consultivos ou grupos de trabalho	Podem ser voluntários regulares e assinar termo de voluntariado
Professores	Podem assumir cargos estatutários de administração, gestão ou apenas participar de órgãos consultivos ou grupos de trabalho	São contratados sob o regime da CLT ou como prestadores de serviço autônomo
Doadores	Associados mantenedores – podem ser estabelecidos direitos e deveres diferentes de outras categorias de associados	Contrato de doação

A título de exemplo, apresentamos abaixo algumas estruturas possíveis para as escolas, realizando a distinção entre os atores e partes com vínculo societário, estabelecido no estatuto social, e vínculo contratual, que têm a sua relação com os demais órgãos escolares regulamentados pelo regimento interno.





É importante enfatizar que os quadros acima são meramente exemplificativos e que nas Escolas Waldorf não costuma haver uma equipe denominada de “coordenação pedagógica”, mas sim uma “Conferência Interna” que cuida das questões pedagógicas de acordo com os princípios sociocráticos.

IV.2 – ESTATUTO SOCIAL E REGIMENTO INTERNO

Conforme brevemente exposto no capítulo anterior, a governança de uma organização corresponde à sua estrutura de administração e gestão. Os órgãos e respectivos cargos serão definidos no Estatuto Social da associação ou fundação, podendo ser regulamentados por um regimento interno.

Antes de aprofundar o tema da governança em si, importa diferenciar esses dois documentos.

O estatuto social é o principal documento de uma instituição sem fins lucrativos elaborado pelos associados que fundam a associação, ou pelos instituidores de uma fundação, e possui todas as informações necessárias para seu funcionamento, sendo equivalente ao contrato social de uma empresa com fins lucrativos.

Ele deve refletir efetivamente os objetivos a que se propõe a escola, seus modos e áreas de atuação, sua estrutura de funcionamento, regras de governança, fontes de receita, sucessão, limites de responsabilidade patrimonial dos instituidores e administradores, o modo de constituição de seu patrimônio, a forma de prestação de contas da instituição para cada exercício, e demais informações que permitirão que terceiros identifiquem quem de fato é a instituição, qual a sua natureza jurídica, enquadramento tributário e se está sujeita ou não ao controle externo de órgãos públicos.

Um Estatuto Social bem sistematizado é imprescindível para transmitir segurança e confiabilidade a doadores, participantes da instituição e eventuais parceiros, bem como para servir de alicerce para a instituição como um todo.

O regimento interno – que não se confunde com o regimento escolar que deve ser enviado à Secretaria de Educação e demais órgãos competentes, para fins de registro e regularidade da atividade escolar - é um documento geralmente elaborado pelo órgão responsável pela gestão tática e operacional e de administração da escola, e tem por objeto detalhar a relação entre todos os órgãos estatutários, equipe eventualmente contratada para exercer a operação administrativa e financeira diária da escola e demais colaboradores, inclusive, mas não somente, estabelecendo diretrizes gerais, normas e princípios a serem observadas pela escola, regras de contratação de pessoal e de serviços, dentre outras especificidades de cada órgão e respectivos cargos.

Além disso, o regimento interno tem a função de, em complemento ao Estatuto Social, fixar as competências e limites de alçada de cada órgão estatutário, bem como dos membros de cada um deles. Tal diferenciação é de fundamental importância não somente para fins de organização interna, mas também para limitação das responsabilidades de cada parte envolvida no dia a dia da escola. Além disso, o regimento interno regulamenta a relação entre a escola e os colaboradores e participantes que possuam vínculo contratual.

Feitos tais esclarecimentos quanto ao conceito de estatuto social e regimento interno, seguiremos adiante com a apresentação e análise da governança nos três principais veículos jurídicos sob os quais podem ser instituídas as escolas. São eles: associação, fundação e sociedade. A escolha entre um deles deverá ser muito bem pensada, considerando implicará diferentes formas de estruturação de governança, de divisão de cargos, responsabilidades, direitos e deveres dos *stakeholders* da escola.

IV.2.1 – GOVERNANÇA NAS ASSOCIAÇÕES

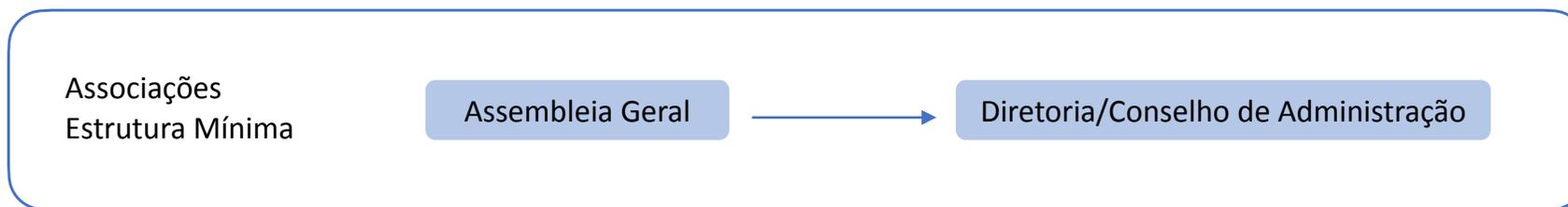
O Código Civil deixa livre aos membros da associação a definição de seus órgãos deliberativos, executivos, consultivos e de fiscalização interna.

Em estruturas mais enxutas, o exercício da administração costuma ser feito por uma Diretoria eleita pelos associados. Nessa estrutura, a Diretoria pode ter extensa autonomia de poder, hipótese em que ela determina as diretrizes e políticas de alçada, bem como as coloca em prática, unindo as funções de órgão de deliberação e de gestão. Também é possível optar pela divisão de tais funções entre a Assembleia Geral de associados que assume o poder de estabelecer as diretrizes e a Diretoria que deverá executá-las e enviar as contas por ela produzidas à aprovação da Assembleia Geral.

Há, ainda, o Conselho Fiscal, órgão facultativo, exigido para o caso de a instituição pretender se qualificar como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, nos termos da Lei nº 9.790/99

Ainda que não seja obrigatória, tanto na associação quanto na fundação, a instituição de um Conselho Fiscal reflete boa prática de gestão e outorga confiabilidade à versão de seus recursos, considerando que sua principal função é fiscalizar a aprovação das contas da instituição, elaboradas pelos administradores.

Abaixo trazemos um exemplo de estrutura simplificada de governança, conforme abordado acima.



Nesta hipótese, as competências de cada órgão costumam ser divididas da seguinte forma:

ASSEMBLEIA GERAL - ASSOCIAÇÃO	
Competências obrigatórias	Atribuições adicionais recomendadas
Deliberar sobre o estatuto social	Eleger os administradores estatutários
Destituir administradores estatutários	Aprovar o planejamento estratégico e orçamentário e tomar, anualmente, as contas dos administradores
Extinguir a associação	Deliberar sobre transações patrimoniais relevantes, tais como alienação ou constituição de ônus sobre bens imóveis, contratação de empréstimos e concessão de fianças, avais e garantias contratuais a terceiros

DIRETORIA OU CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

Atribuições que podem ser atribuídas, nessa estrutura mínima

Discutir, aprovar e executar políticas de alcance dos fins organizacionais e práticas de governança

Discutir, aprovar e executar o orçamento da organização e sua execução

Discutir, aprovar e executar a gestão patrimonial dos ativos da organização

Prestar contas aos associados (associações) ou ao Ministério Público Estadual (fundações que possuem Diretoria)

Em instituições maiores é comum que haja uma bipartição da administração entre dois órgãos, com a constituição de Conselho de Administração eleito pelos associados, o qual elege a Diretoria e fiscaliza seus atos, tem-se uma governança mais vigorosa e que outorga robustez à estrutura administrativa.

Nesses casos, a competência e os deveres da Diretoria e do Conselho de Administração dependem de eventual implantação de um sistema de alçadas com relação a matérias e valores de competência autônoma e independente, outros sujeitos à autorização colegiada, e outros, ainda, dependentes da autorização assemblear.

Nessa estrutura, o Conselho de Administração exerce um papel fundamentalmente deliberativo, pois decide os destinos e a estratégia geral da instituição, aprova o planejamento anual orçamentário, as contas da Diretoria, enquanto essa pratica os atos de gestão, administração e representação da entidade.

O Conselho de Administração é órgão colegiado e delibera de acordo com o *quórum* estabelecido no Estatuto Social.

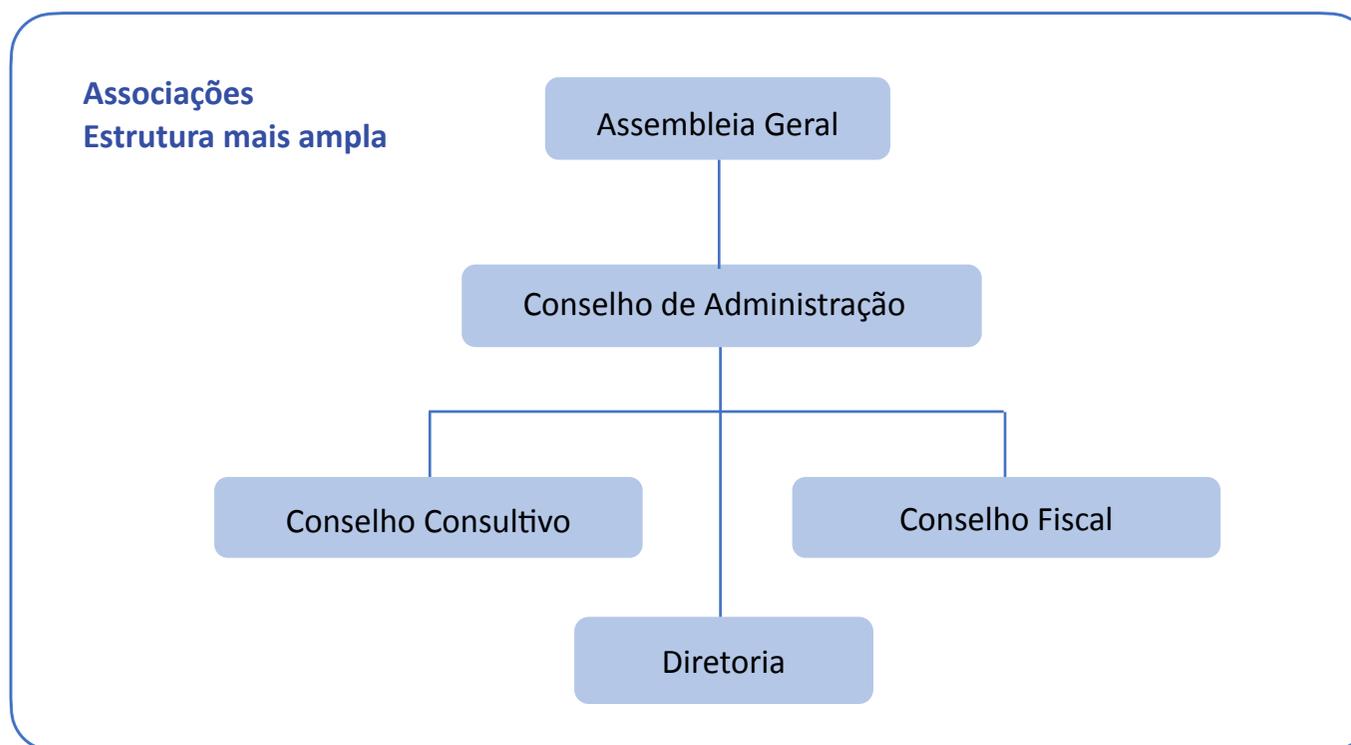


Geralmente, o Conselho de Administração, como órgão colegiado, possui atribuições de deliberar, por maioria de votos, sobre os destinos e a estratégia geral da instituição, a aprovar o planejamento anual orçamentário. O Conselho de Administração, enquanto órgão, é distinto dos seus membros e suas deliberações são eficazes, independentemente da vontade individual de cada um deles. O Estatuto Social pode estabelecer quórum qualificado para certas deliberações.

Por sua vez, a Diretoria geralmente acumula as funções de gestão e de representação da instituição. Em instituições com governança mais vigorosa, é salutar que os Diretores não tenham poderes para dispor dos bens sociais (alienação ou oneração). O Estatuto Social pode definir que tais negócios jurídicos tenham sua eficácia vinculada à deliberação da Assembleia Geral ou do Conselho de Administração.

Em estruturas mais amplas, é possível contar também com Conselho Consultivo ou Conselhos Temáticos (Científicos, de Pesquisa, Educacional, Curatorial etc.), cuja função é tão somente assessorar os órgãos deliberativos, tendo poder puramente opinativo, sem qualquer ânimo decisório.

Abaixo apresentamos um esquema que representa uma estrutura mais ampla de governança de associações.



Nesta hipótese, as competências de cada órgão costumam ser divididas da seguinte forma:

CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO: Atribuições Recomendadas

- Assegurar que a gestão atue de forma a garantir a viabilidade econômica da organização
- Discutir, aprovar e monitorar políticas de alcance dos fins organizacionais e práticas de governança
- Discutir, aprovar e monitorar o orçamento da organização e sua execução
- Discutir, aprovar e monitorar a gestão patrimonial dos ativos da organização
- Eleger, se estatutários, e contratar, se não estatutários, os Diretores, bem como decidir sobre sua remuneração
- Regular o relacionamento com partes interessadas
- Apoiar e supervisionar a gestão das atividades sociais, das pessoas e dos riscos.
- Prestar contas aos associados.

DIRETORIA: Atribuições Recomendadas

- Responsável pela gestão da organização e execução das diretrizes fixadas pelo Conselho de Administração
- Responsável pela contratação, demissão, decisão sobre remuneração de eventual Equipe Técnica
- Prestar contas ao Conselho: realização de reuniões periódicas, elaboração de relatórios anuais
- Responsável pela elaboração e implantação de todos os processos operacionais e financeiros, após aprovação do Conselho de Administração
- Regular o relacionamento com partes interessadas

CONSELHO FISCAL: Atribuições Recomendadas

Fiscalizar, por qualquer de seus membros, os atos dos administradores e verificar o cumprimento dos seus deveres legais e estatutários

Opinar sobre o relatório anual da administração, fazendo constar do seu parecer as informações complementares que julgar necessárias ou úteis à deliberação da Assembleia Geral

Opinar, no caso das associações, sobre as propostas dos órgãos da administração, a serem submetidas à Assembleia Geral, relativas às operações patrimoniais relevantes

Denunciar, por qualquer de seus membros, os erros, fraudes ou crimes que descobrirem, e sugerir providências úteis ao Conselho; e, no caso das associações, se o Conselho não tomar as providências necessárias para a proteção dos interesses da organização, denunciar à Assembleia Geral

Analisar, ao menos trimestralmente, o balancete e demais demonstrações financeiras elaboradas periodicamente pela organização

Examinar as demonstrações financeiras do exercício social e sobre elas opinar

Sucessão dos direitos associativos

No caso de associações, o Código Civil determina que a qualidade de associado é intransmissível, exceto se o Estatuto não dispuser o contrário. Ou seja, ainda que o associado seja titular de quota ou fração ideal do patrimônio da associação, a transmissão desse direito patrimonial (sucessão dos direitos patrimoniais) aos herdeiros não implica, *per si*, a atribuição da qualidade de associado ao adquirente ou ao herdeiro perante a associação, salvo se o Estatuto assim determinar, visto que o direito associativo, como regra geral, é personalíssimo.

Recomenda-se, portanto, que o Estatuto Social, preveja regras claras sobre admissão e exclusão de associados, bem como mantenha rígido controle dos integrantes do quadro associativo a todo tempo, principalmente em caso de pais de alunos integrarem o quadro associativo da escola apenas enquanto seus filhos forem alunos da escola.

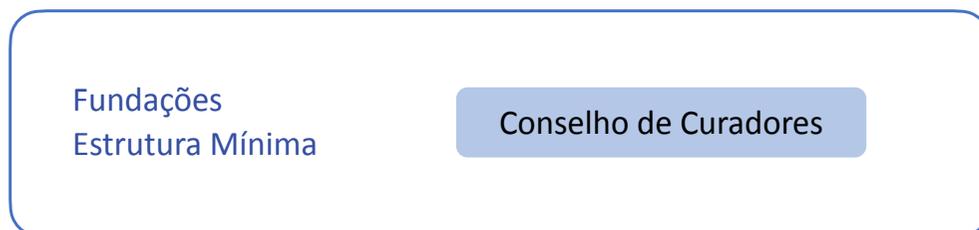
Para que a escola se perpetue ao longo do tempo, é importante criar regras internas que estabeleçam de quem é o papel e a responsabilidade de organizar a admissão de novos associados e/ou membros dos órgãos de governança, de forma a evitar que a instituição termine ou fique sem dirigentes eleitos e nomeados.

IV.2.2 – GOVERNANÇA NAS FUNDAÇÕES

Assim como no caso das associações, o Código Civil deixa livre ao instituidor da fundação, ou às pessoas por ele incumbidas de criar o Estatuto Social, a definição de seus órgãos deliberativos, executivos, consultivos e de fiscalização interna.

Assim como nas associações, quando se tem uma estrutura de governança mais enxuta em uma fundação, a administração é feita pelo Conselho Curador, que tem competências equivalentes às da Assembleia Geral e da Diretoria na associação, sendo os seus membros eleitos pelos instituidores da fundação.

Como demonstrado no esquema abaixo, a estrutura mais enxuta de uma fundação será composta tão somente pelo Conselho de Curadores, que concentrará todas as funções estratégicas e de gestão administrativa, podendo contratar um superintendente executivo a quem poderá delegar determinadas atribuições de gestão.



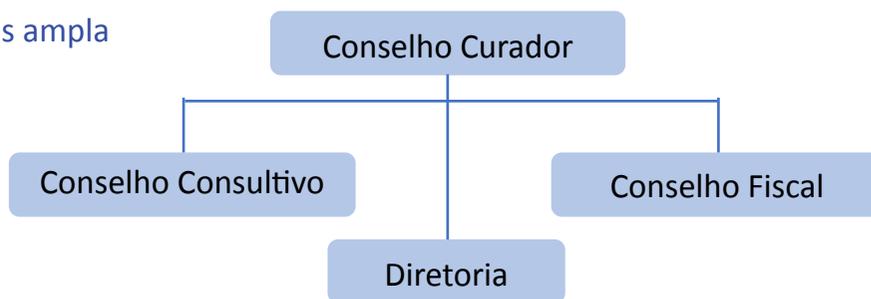
CONSELHO CURADOR	
Competências Obrigatórias	Atribuições Adicionais Recomendadas
Definir estratégias gerais	Contratar superintendente executivo, a quem poderá outorgar procuração para a realização de determinados atos de gestão
Aprovar planejamento anual orçamentário e de atividades	
Apresentar contas ao Ministério Público	
Aprovar a venda de patrimônio (necessária aprovação prévia do Ministério Público)	

Nos mesmos moldes da associação, uma fundação adquirirá maior robustez na governança quando instituir órgãos deliberativos, fiscalizadores e de consulta, como o Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Conselho Consultivo e Conselhos Temáticos que terão, essencialmente, as mesmas atribuições desses órgãos que em uma associação, como visto acima. Assim, o Conselho Curador fica responsável por deliberar quanto à estratégia geral da fundação e o planejamento orçamentário, enquanto a Diretoria atuará na efetiva gestão, administração e representação da escola, devendo submeter as suas contas à aprovação do Conselho Curador.

Cabe ressaltar que, no caso das fundações, para eventuais disposições de bens sociais não bastará que haja deliberação pelo Conselho de Administração, sendo necessária a autorização do Ministério Público para a realização de tal negócio jurídico.

A seguir, expomos um esquema que representa uma estrutura mais robusta na governança de fundações.

Fundações
Estrutura mais ampla



Nesta hipótese, as competências de cada órgão costumam ser divididas da seguinte forma:

CONSELHO CURADOR: Atribuições Recomendadas

Assegurar que a gestão atue de forma a garantir a viabilidade econômica da organização

Discutir, aprovar e monitorar políticas de alcance dos fins organizacionais e práticas de governança

Discutir, aprovar e monitorar o orçamento da organização e sua execução

Discutir, aprovar e monitorar a gestão patrimonial dos ativos da organização

Eleger, se estatutários, e contratar, se não estatutários, os Diretores, bem como decidir sobre sua remuneração

Regular o relacionamento com partes interessadas

Apoiar e supervisionar a gestão das atividades sociais, das pessoas e dos riscos

Prestar contas ao Ministério Público Estadual

DIRETORIA: Atribuições Recomendadas

Responsável pela gestão da organização e execução das diretrizes fixadas pelo Conselho Curador

Responsável pela contratação, demissão, decisão sobre remuneração de eventual Equipe Técnica

Prestar contas ao Conselho: realização de reuniões periódicas, elaboração de relatórios anuais

Responsável pela elaboração e implantação de todos os processos operacionais e financeiros, após aprovação do Conselho de Curadores

Regular o relacionamento com partes interessadas

CONSELHO FISCAL: Atribuições Recomendadas

Fiscalizar, por qualquer de seus membros, os atos dos administradores e verificar o cumprimento dos seus deveres legais e estatutários

Opinar sobre o relatório anual da administração, fazendo constar do seu parecer as informações complementares que julgar necessárias ou úteis à deliberação do Conselho Curador

Denunciar, por qualquer de seus membros, os erros, fraudes ou crimes que descobrirem, e sugerir providências úteis ao Conselho; e, no caso das associações, se o Conselho não tomar as providências necessárias para a proteção dos interesses da organização, denunciar ao Conselho de Curadores

Analisar, ao menos trimestralmente, o balancete e demais demonstrações financeiras elaboradas periodicamente pela organização

Examinar as demonstrações financeiras do exercício social e sobre elas opinar

Finalmente, importante esclarecer que não há quantidade mínima de membros para os órgãos de governança das associações e fundações, devendo a composição, o órgão que o elege, quem pode ser eleito, período do mandato, sua competência, *quórum* para aprovação de suas decisões e periodicidade de suas reuniões serem definidos pelo Estatuto.

Controle externo

Como já dito, no caso das fundações, o Ministério Público do Estado da sede da fundação é o órgão competente para garantir que o patrimônio da fundação seja utilizado para atingir a sua finalidade. Essa fiscalização se dá *a posteriori* através da prestação de contas das atividades e da situação patrimonial do exercício anterior. As alterações do Estatuto Social, no entanto, dependem de aprovação prévia de referido órgão. Na prática, o Ministério Público de cada Estado acaba por exigir a aprovação prévia de todos os documentos societários que serão levados a registro público, assim como a venda de bens imóveis e, por vezes, bens móveis, o que burocratiza sua gestão.

Sucessão de direitos nas fundações

No caso de fundações não há que se falar em sucessão de direitos, pois inexistente direito associativo ou patrimonial, diferentemente das associações.

Para que a escola se perpetue ao longo do tempo, é importante criar regras internas que estabeleçam de quem é o papel e responsabilidade de organizar a renovação e sucessão dos membros dos órgãos de governança, de forma a evitar que a instituição termine ou fique se dirigentes eleitos e nomeados. Se isso acontecer, caberá ao Ministério Público nomear novos dirigentes ou definir que a fundação seja extinta, com destinação de seu patrimônio a outra fundação.

IV.2.3 - REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES

É comum nas instituições filantrópicas que os dirigentes estatutários atuem de forma voluntária, sem qualquer remuneração. No entanto, diante da enorme complexidade de problemas e desafios que essas instituições se dispõem a enfrentar, o trabalho

dos dirigentes tem sido cada vez mais demandante e especializado, tendo a legislação corretamente reconhecido a legitimidade de sua remuneração.

Destaca-se o direito à remuneração como contraprestação por seu trabalho de gestão executiva, o que não se confunde com distribuição de lucros ou distribuição de patrimônio. Portanto, tal remuneração não é incompatível com a natureza não lucrativa das instituições.

Atualmente, a remuneração dos dirigentes estatutários é permitida em associações assistenciais, fundações e organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, nas seguintes condições¹⁷:

- a) dirigentes que atuem efetivamente na gestão executiva;
- b) limite máximo de valores: aqueles praticados na região de área de atuação da instituição;
- c) forma de definição do valor da remuneração: decisão do órgão superior da instituição (Assembleia Geral ou Conselho de Curadores), com registro em ata e aprovação do Ministério Público, no caso das fundações.

Sob o ponto de vista de Governança, é primordial que o Estatuto Social e o regimento interno estabeleçam critérios objetivos para a remuneração dos dirigentes, definindo os cargos remunerados e a forma de definição do valor da contraprestação, atendendo os parâmetros da legislação e do mercado. É indispensável também definir regras que evitem conflito de interesses, a forma de contratação dos dirigentes, com vínculo empregatício ou ante o pagamento de *pro labore*, assim como o limite de valor da remuneração.

Na eventualidade da instituição desejar obter o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, a remuneração dos dirigentes estatutários deverá obedecer, além das condições descritas acima, às regras previstas na Lei 12.101/09, abaixo indicadas:

¹⁷ Lei 9.532/97, art. 12, §2º, item a e §§4º a 6º e Lei 12.101/09, art. 29, inciso I e §§1º a 3º

- a) remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal (o que pode ser mais restritivo do que a remuneração definida a valor de mercado);
- b) os dirigentes não sejam cônjuges ou parentes até o 3º grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição; e
- c) que o total pago a título de remuneração para os dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido acima.

Ainda que existam argumentos para defender que tais limitações não se aplicam a todas as instituições filantrópicas, a posição mais conservadora aplica tais restrições a toda e qualquer instituição sem fins lucrativos.

PONTOS DE ATENÇÃO

Possibilidade de remuneração de dirigentes estatutários que atuem efetivamente na gestão executiva da instituição, mas com limitações no valor e no grau de parentesco do dirigente com os instituidores, conselheiros, diretores etc.

IV.3 – SOCIEDADES

Como visto no capítulo II.3, a sociedade poderá ser criada em diversos formatos, sendo os mais comuns a sociedade anônima e sociedade limitada, bastando, para os fins a que se destinam a presente Cartilha, abordar as características das sociedades em geral.

IV.3.1 - REQUISITOS MÍNIMOS PARA SUA CONSTITUIÇÃO

A sociedade empresária será constituída a partir do registro do contrato social na Junta Comercial do Estado de sua sede, sendo este o principal documento de regência, devendo conter, no mínimo¹⁸:

- a) nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;
- b) denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;
- c) capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;
- d) a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;
- e) as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;
- f) as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;
- g) a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;
- h) se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

IV.3.2 - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÃO DOS STAKEHOLDERS

A sociedade terá uma assembleia geral composta pelos sócios que aportaram bens ou serviços ao capital da sociedade, sendo o poder de voto proporcional à sua participação no capital social votante, a depender de existirem ações com e sem direito de

¹⁸ Art. 997 do Código Civil

voto nas S.A.s, assim como o direito à partilha dos resultados, que nas limitadas pode se dar de forma desproporcional à participação societária.

A assembleia geral é o órgão de deliberação dos sócios, que tem competência para nomear, supervisionar e destituir os administradores, assim como para alterar o contrato/estatuto social e liquidar a pessoa jurídica. Seu principal objetivo é o de auferir lucros, para distribuí-los ou reinvesti-los, sendo a geração de lucros a razão maior da existência da empresa¹⁹.

A administração da empresa-escola seria feita pelos administradores nomeados pelos sócios e, para que os *stakeholders* - pais e responsáveis de alunos, funcionários, voluntários e demais tenham algum tipo de poder de decisão quanto à direção da escola, será necessário que se tornem sócios ou administradores.

Nada impede que a sociedade crie diferentes instâncias de governança, como a um conselho de administração e uma diretoria executiva, o que deve ser estabelecido no contrato/estatuto social da empresa.

Porém, a participação em qualquer órgão de governança, numa sociedade, costuma ser remunerada. Registre-se que a lei que trata do trabalho voluntário é aplicável apenas às instituições sem fins lucrativos²⁰.

Como se disse, diferentemente das associações e fundações, as sociedades têm como principal objetivo a obtenção de lucro para os seus sócios. Isso significa que, em cumprimento de seus deveres fiduciários, os administradores devem buscar o lucro, proteger e garantir os interesses dos sócios, tomando todas as medidas cabíveis e legais para cumprir tal objetivo. Caso não o façam, a rigor eles podem ser responsabilizados pelos sócios pelo não cumprimento de suas metas.

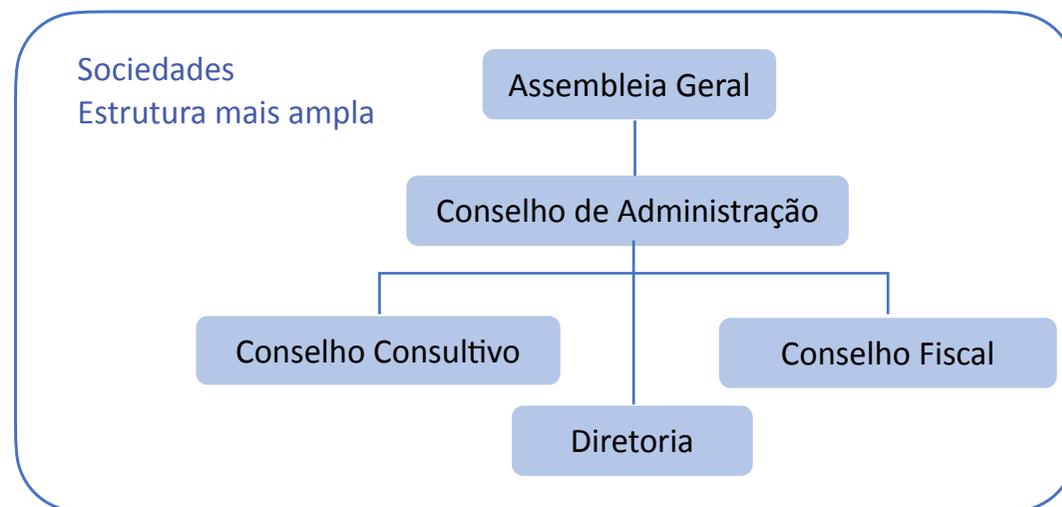
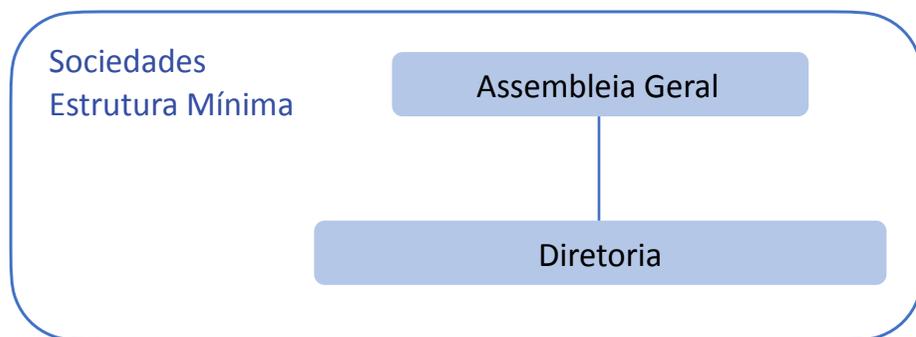
Aqui se encontra o principal desafio de se estabelecer uma escola baseada na pedagogia Waldorf, sob o formato de empresa: a implantação da gestão baseada nos princípios da sociocracia e de decisões por consenso de um colegiado. De um lado, os sócios têm poder de decisão baseado em sua participação societária. Por outro, os administradores têm o dever fiduciário de

¹⁹ Art. 1.071 do Código Civil e art. 109 da Lei 6.404

²⁰ Lei 9.608/98

buscarem o lucro para os sócios. Por fim, a sociedade não pode estabelecer contrato de trabalho voluntário com pessoas físicas que atuem de forma gratuita na gestão ou atividades da instituição.

As estruturas de governança de sociedade em muito se assemelham às das associações, podendo assumir um caráter mais enxuta ou mais robusto, conforme abaixo:



IV.3.2 - SUCESSÃO NAS SOCIEDADES

A participação societária representa um direito patrimonial e, como tal, deve ser objeto de sucessão *causa mortis*, o que significa que os herdeiros do sócio falecido recebem os direitos havidos por ele.

Além da sucessão *causa mortis*, a participação societária pode ser transmitida a terceiros por venda ou doação, de acordo com as regras que estiverem previstas no contrato/estatuto social, ou mais especificamente nos Acordos de Sócios.

É importante notar que nas sociedades o ponto central é patrimonial, sendo irrelevante haver um objetivo comum com relação à pedagogia Waldorf, por exemplo. Assim, se eventuais herdeiros de um sócio falecido, que tenha participação majoritária no capital da sociedade (escola-empresa) não tiverem interesse em manter essa linha pedagógica, os demais sócios poderão apenas se retirar da sociedade, pois eles não terão o direito de exigir que a escola continue a adotar essa linha.

PONTOS DE ATENÇÃO

O poder de decisão na sociedade é proporcional à participação no capital social votante

Os administradores têm o dever fiduciário de proteger o patrimônio e auferir lucro aos sócios da sociedade

A lei do voluntariado não protege a sociedade contra reclamações trabalhistas de pessoas que sejam voluntários em sociedade com fins lucrativos

A participação societária dos sócios é transmissível a herdeiros no evento de falecimento dos sócios, ainda que não tenham qualquer interesse nos princípios e objetivos da escola Waldorf

IV.4 - RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

Os Diretores ou Conselheiros – a depender da estrutura de governança da associação, fundação ou sociedade -, serão responsáveis pela administração e funcionamento interno da instituição.

Não há quantidade mínima para membros da Diretoria, do Conselho de Administração ou do Conselho de Curadores de uma associação ou fundação, sendo que as atividades de tais órgãos podem ser exercidas (i) de forma que cada membro seja eleito ou contratado para exercer um cargo específico dentro do órgão, havendo clara separação de funções e responsabilidades entre eles; ou (ii) sejam instituídos órgãos colegiados, nos quais não são realizadas distinções entre cargos do mesmo órgão, e todos os membros possuem funções semelhantes, se não idênticas.

Na administração colegiada é recomendável que o órgão seja composto por, no mínimo, três pessoas, para evitar empates nas deliberações. Em termos de boas práticas, aconselha-se que o órgão colegiado seja composto por de 5 a 11 membros, levando em consideração o tamanho e a complexidade das atividades da instituição, dentre outros fatores práticos²¹.

Ressalte-se que a lei não estabelece a obrigatoriedade da divisão de cargos, nem determina funções obrigatórias para cada órgão de governança, ficando as fundações e associações livres para distingui-los ou não.

Um ponto de atenção relevante no momento da escolha entre esses dois modelos diz respeito à responsabilidade em cada uma dessas hipóteses, considerando que em órgãos colegiados presume-se a responsabilidade solidária de seus membros, simples e puramente pelo fato de que as decisões são tomadas de forma conjunta, enquanto que em órgãos com cargos distintos e pré-estabelecidos, prepondera a responsabilidade individual do autor dos atos praticados em dissonância com a lei ou o Estatuto Social.

²¹ “Guia das Melhores Práticas de Governança para Institutos e Fundações Empresariais”, 2.ed/ Instituto Brasileiro de Governança Corporativa e GIFE. São Paulo, SP: IBGC e GIFE, 2014 – p.

Sobre a questão da responsabilidade e dos deveres fiduciários dos administradores de pessoas jurídicas sem fins lucrativos, cumpre destacar alguns pontos.

Para isso, tracemos um paralelo com os deveres fiduciários de administradores de pessoas jurídicas que tenham como objetivo final a obtenção de lucro para seus sócios e investidores. Nelas, o administrador deve empreender seus melhores esforços, agindo sempre com diligência, lealdade e de acordo com as atribuições de seu cargo, em busca de resultados favoráveis aos investidores. Caso seja comprovado que o administrador agiu de maneira diversa aos melhores interesses dos sócios, infringindo a lei, o contrato ou o estatuto social, há que se falar em responsabilização pessoal pelo descumprimento de seus deveres fiduciários.

Em uma instituição sem finalidade lucrativa não há que se falar em proteção do patrimônio de investidores e sócios e, muito menos, de garantia de lucro por parte do administrador da pessoa jurídica, pois tais instituições possuem objetivos que visam beneficiar a sociedade de forma geral, ou parte dela.

O dever fiduciário de tais administradores, portanto, é o de garantir que a totalidade do patrimônio social da associação ou da fundação seja destinado ao **cumprimento dos objetivos e finalidades sociais estabelecidas no respectivo Estatuto Social**. Assim, o administrador poderá ser pessoalmente responsabilizado caso seja demonstrada a falha em tal dever, decorrente de erro grosseiro, ou que sejam realizadas atividades contra a lei ou contra as determinações do Estatuto Social.

Pela natureza da instituição filantrópica, é dever de seus dirigentes zelar pelo seu patrimônio de forma que ele sustente as finalidades sociais, com diligência, lealdade e dever de evitar conflito de interesses²². E, por ser uma pessoa jurídica sem

²² Para Airton Grazioli, em “Fundações Privadas, Das Relações de Poder à Responsabilidade dos Dirigentes”, ed. Atlas, p. 119-126, sobre dever de diligência: “É obrigação do dirigente fundacional, portanto, pautar a gestão da fundação como se estivesse tratando de seus negócios privados, com critério, moderação, segurança, pois afinal de contas está administrando patrimônio de terceiro. E terceiro qualificado, pois o dirigente da fundação age objetivando atender aos interesses da sociedade e, em regra, a parcela da coletividade mais necessitada de recursos e oportunidades, a majorar o interesse público na espécie.”; sobre o dever de lealdade: “... verifica-se que o dirigente de uma fundação deve servir com lealdade a instituição e manter reserva sobre os negócios realizados no exercício a atividade econômica da entidade.”; sobre o dever de evitar conflito de interesses: “Quanto à contratação com a fundação, muito embora não proibida pelo ordenamento jurídico, deve se revestir de formalidades. Nesse caminho é que a contratação somente poderá ocorrer em condições razoáveis de igualdade com outros concorrentes. Ademais, há de ocorrer com absoluta transparência.”

finalidade de lucro, esse dever implica os dirigentes buscarem sempre o benefício da instituição e não a obtenção de benefícios ou vantagens pessoais²³.

Os administradores são pessoalmente responsáveis pelos tributos ou obrigações não pagas resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei ou ao Estatuto Social, e tal responsabilidade somente é individualizada quando se prove dolo específico, ou seja, prática intencional de ato em prejuízo da instituição ou de seus beneficiários.

Na prática, a responsabilidade dos administradores de uma instituição sem fins lucrativos é igual à responsabilidade dos administradores de uma empresa, ou seja, pode decorrer de:

- Atos contrários à lei e/ou ao estatuto social
- Desvios de conduta do administrador - atos de gestão com dolo ou em virtude de erro grosseiro
- Ações trabalhistas, por descumprimento da legislação
- Execuções Fiscais, por descumprimento de obrigações tributárias, limitadas ao período do mandato

É preciso, portanto, administrar a instituição filantrópica de forma profissional, mesmo que de forma voluntária. Como formas de mitigação dos riscos mais comuns aos administradores, recomendamos:

Aspectos trabalhistas:

- Elaborar Política de Contratação e Regimento Interno
- Detalhar o *job description*, plano de cargos e salários
- Atenção à “Pjtização”

Aspectos tributários:

²³ O Decreto 3.100/99 que regulamenta a Lei 9.790/99, define em seu art. 7º: Entende-se como benefícios ou vantagens pessoais, nos termos do inciso II do art. 4º da Lei no 9.790, de 1999, os obtidos: I - pelos dirigentes da entidade e seus cônjuges, companheiros e parentes colaterais ou afins até o terceiro grau; II - pelas pessoas jurídicas das quais os mencionados acima sejam controladores ou detenham mais de dez por cento das participações societárias. Ela reflete uma boa prática de governança.

- Atenção à formalização dos procedimentos financeiros e contábeis
- Rigor na formalização das contratações, na documentação dos gastos, na prestação de contas
- Opinião jurídica para verificar riscos e legalidade em situações de dúvidas quanto à aplicação da legislação tributária

PONTOS DE ATENÇÃO

Possibilidade de responsabilização pessoal ou solidária dos administradores por descumprimento dos deveres fiduciários, infração à lei ou ao Estatuto Social.

Definição dos órgãos de administração estatutária, com decisões colegiadas ou com segregação de responsabilidades e funções individuais, a depender do quanto os dirigentes estatutários estarão próximos ao dia a dia da instituição.

Elaboração de um regimento interno que detalhe as responsabilidades dos gestores não estatutários.

IV.5 - GESTÃO DIÁRIA

A criação de uma pessoa jurídica sem fins lucrativos implica as mesmas responsabilidades atribuídas à pessoa jurídica com fins lucrativos, sob diversos aspectos. Por conseguinte, a condução informal ou não profissional da instituição sem fins lucrativos pode resultar na responsabilização dos dirigentes por obrigações tributárias, trabalhistas ou pelo uso indevido de recursos, e que pode vir a comprometer seu patrimônio pessoal.

Sugere-se, portanto, a instalação de regras de governança, que pressupõem a prestação de contas da administração, o registro de informações sobre as decisões tomadas por todos os órgãos, a emissão de relatórios periódicos sobre as atividades da organização, a divulgação de informações (“*disclosure*”) aos membros, com responsabilidade, ética e transparência administrativa, a fim de assegurar que o comportamento dos administradores esteja sempre em consonância com o interesse dos associados/instituidores/sócios e com o objetivo da instituição.

Como visto, o estatuto ou contrato social e o regimento interno são de extrema importância para estabelecer regras e procedimentos padrão para gestão diária da associação. Para além das normas estabelecidas nos documentos societários, abaixo são listados pontos de atenção e boas práticas para gestão diária da organização.

IV.5.1 - COMITÊS E GRUPOS DE TRABALHO

Seguindo os princípios sociocráticos e de gestão por consenso, é muito comum nas escolas Waldorf que se criem núcleos pedagógicos, comitês, grupos de trabalho, entre outros. Sob o ponto de vista societários, tais órgãos devem ser previstos no regimento interno ou em ata do órgão estatutário que o criou.

Como não se trata de órgãos estatutários, eles têm um caráter consultivo, com a função de instruir e aconselhar a administração e a equipe pedagógica nas suas práticas e funções.

Recomenda-se que a competência para sua criação seja estabelecida no estatuto ou contrato social e que as funções, atribuições, composição, finalidade, tempo de duração, periodicidade de reuniões de cada comitê ou grupo de trabalho e forma de eleição e destituição de seus membros esteja prevista no regimento interno ou na ata que o instituiu.

Dessa forma, garante-se clareza das atribuições dos referidos órgãos de caráter consultivo e mantém-se registro e controle sobre sua composição.

Para que suas instruções e aconselhamentos tenham força jurídica vinculante, o estatuto social pode prever, por exemplo, quórum qualificado para que a tomada de decisão se dê de forma divergente àquela aconselhada pelo comitê, núcleo de trabalho ou núcleo.

IV.5.2 - ELABORAÇÃO DE ATAS, CRIAÇÃO E GESTÃO DE COMITÊS

É recomendável que sejam lavradas atas de todas as reuniões dos órgãos da instituição, em especial dos órgãos colegiados de administração, registrando, com clareza, no mínimo (i) horário e local da reunião; (ii) participantes de parte ou de toda a reunião; (iii) decisões tomadas; (iv) abstenção de voto por conflito de interesses; e (v) membros eventualmente eleitos para cargos estatutários ou regimentais, sua qualificação completa e prazo de mandatos. Votos divergentes e discussões relevantes devem constar da ata quando isto for requerido. As atas devem ser circuladas entre todos os envolvidos, para comentários e modificações, antes de sua aprovação, assinaturas e registro.

Não é obrigatório o registro – no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas, no caso de associações e fundações e na Junta Comercial, no caso de sociedades – de todas as atas, mas apenas quando versarem sobre assuntos que produzam efeitos perante terceiros, tais como, **eleições e destituições de dirigentes, aprovação ou rejeição de contas, reforma de estatuto ou contrato social e liquidação da organização, ou, a depender de dispositivos do estatuto ou contrato social, autorização de alienação de bens e prática de certos atos de gestão.**

Recomenda-se, ainda, que as reuniões dos comitês e grupos de trabalho sejam registradas em atas ou apresentações que consolidem o entendimento e as proposições a serem apresentadas ao órgão que o criou. Com isso, a instituição consegue manter registro histórico dos fundamentos das decisões tomadas pelos órgãos de governança, o que representa uma boa prática.

IV.5.3 - TRABALHO VOLUNTÁRIO

O trabalho voluntário é definido pela Lei 9.608/98 como a atividade não remunerada prestada por pessoa física, de forma espontânea, a entidade pública, de qualquer natureza, ou a instituição privada de fins não lucrativos, que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência social. **Dessa forma, não é possível que sociedades, que são pessoa jurídicas com finalidade lucrativa, contem com trabalhadores voluntários.**

A lei do trabalho voluntário tem por objetivo precípua proteger as instituições de reclamações trabalhistas por parte dos voluntários. É importante ressaltar que as escolas que adotem a forma de sociedade com fins lucrativos correm o risco de responder por reclamações trabalhistas de pessoas que assumam voluntariamente funções administrativas, operacionais ou mesmo pedagógicas.

Para ser enquadrado no conceito da lei, o trabalho deve ter as seguintes características: (a) ser voluntário, ou seja, não pode ser imposto ou exigido em contrapartida de algum benefício concedido pela instituição ao indivíduo ou à sua família; (b) ser gratuito, ou não remunerado; (c) ser prestado pelo indivíduo, pessoal e isoladamente, e não como contratado de uma instituição da qual o indivíduo faça parte e, portanto, seja por ela compelido a prestar; e (d) ser exercido em favor de entidade governamental ou privada, com fins não lucrativos e voltados para objetivos públicos.

O serviço voluntário deve ser exercido mediante a celebração **de Termo de Adesão** entre a escola e o prestador do serviço voluntário, dele devendo constar o objeto e as condições de seu exercício. Note-se que termo ou contrato de adesão é aquele cujas cláusulas tenham sido aprovadas pela autoridade competente ou estabelecidas unilateralmente por um contratante, sem que o outro possa discutir ou modificar substancialmente seu conteúdo.

O termo de adesão deve conter dados da instituição e do voluntário; descrição da atividade voluntária e das condições de seu exercício (local, dias, horário etc.); prazo de vigência, definido ou indeterminado; política de reembolso de despesas com material, alimentação, transporte, hospedagem, serviços de terceiros etc., quando previamente aprovadas pela instituição ou

mediante recibo descritivo. Ou seja, a lei autoriza o ressarcimento de despesas incorridas pelo voluntário, desde que realizadas no desempenho das atividades voluntárias, mediante apresentação de notas fiscais e recibos.

Além da assinatura do termo de adesão, é importante que a instituição mantenha controle sobre as horas de trabalho voluntário, que devem ser registradas contabilmente, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade ITG 2002 – Entidade Sem Finalidade de Lucros²⁴.

Na prática, além do termo de adesão, a instituição deve manter um controle gerencial de horas trabalhadas, com indicação do nome do voluntário, data da realização do trabalho, quantidade de horas e o valor da hora para aquele tipo de serviço, caso ele fosse remunerado, de acordo com o mercado da região. Esse relatório gerencial é que dará o suporte para o registro contábil.

IV.5.4 - CONTRATOS

Como já visto, a escola pode manter relações societárias ou contratuais com diversos *stakeholders*. É importante que este relacionamento esteja formalizado em contrato escrito com a escola, contendo a definição dos direitos e deveres de cada parte contratante.

No caso de concessão de bolsas de estudos, por exemplo, é necessário que a relação entre a escola e o bolsista esteja bem definida, em contrato de prestação de serviço, em que também deverão ser definidos os critérios e condições da bolsa, seus direitos, deveres e compromissos, podendo ser complementado por uma regulamentação do programa de bolsas.

Da mesma forma, devem ser assinados contratos com empregados e prestadores de serviços, descrevendo o objeto da contratação, prazos, hipóteses de rescisão, direitos e obrigações de cada parte.

²⁴ “19. O trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro. [...] 24. Na Demonstração do Resultado do Período, devem ser destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade.”

A sustentabilidade financeira de muitas associações e fundações depende, em grande parte, de doações periódicas de pessoas físicas e jurídicas que, com o intuito de contribuir para a consecução da missão de determinada instituição, doa a ela bens e recursos financeiros. As doações devem ser formalizadas através de Termo ou Contrato de Doação²⁵ que indique a liberalidade do ato, o bem ou valor que se doa, bem como se está a doação atrelada a algum encargo ou não.

Além disso, recomenda-se que no contrato de doação haja disposição expressa quanto à licitude da origem do bem ou valor doado, que a doação não acarretará prejuízo financeiro ao doador a ponto de incapacitar sua sobrevivência, bem como que a doação será inteiramente aplicada no objeto social da instituição donatária.

É possível que o doador estabeleça encargos atrelados à doação que deverão ser honrados pela instituição donatária²⁶. Dessa forma, é necessário que a instituição avalie a viabilidade e a conveniência de aceitar a doação sabendo que deverá cumprir o encargo estabelecido. Essa avaliação poderá ser feita pela Assembleia Geral, pela Diretoria ou pelo Conselho de Administração – a depender da robustez da estrutura de governança da instituição, que verificará se os benefícios trazidos pela doação compensarão a onerosidade do cumprimento dos encargos a ela atrelados. É possível, ainda, estabelecer uma Política de Aceite de Doações criada por um dos órgãos de administração acima mencionados, que estabeleça critérios objetivos para o aceite ou a recusa de doações com encargos.

IV.5.5 - OBRIGAÇÕES FISCAIS E REGISTROS DE RECEITAS DE DESPESAS

Como se verá no capítulo sobre a tributação, as instituições sem fins lucrativos têm, no mínimo, direito à isenção de alguns impostos. No entanto, esse direito está condicionado ao correto registro contábil das receitas e das despesas, com base em documentação hábil e idônea.

²⁵ Art. 541 do Código Civil

²⁶ Art. 553, Código Civil.

Além disso, a legislação tributária²⁷ exige que a instituição aplique seus recursos em sua finalidade social que, para fins tributários é entendido como custos e despesas necessários à manutenção da atividade da instituição. Como se trata de instituição sem fins lucrativos, o valor da despesa deve ser, ainda, compatível com o valor de mercado.

Por fim, a legislação tributária não dispensa as instituições da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

Assim, na gestão diária das obrigações fiscais das instituições é recomendável que a equipe administrativa financeira:

- ✓ Se certifique de que toda receita e toda despesa tem um documento fiscal correspondente, tais como contratos, recibos e notas fiscais
- ✓ Mantenha registro da justificativa da necessidade da despesa bem como de que seu valor é compatível com o valor de mercado, em especial para pagamentos realizado a pessoas que façam parte dos órgãos de governança da instituição ou de empresas a ela ligadas
- ✓ Nas operações em que figurar como contratante de serviço, verifique com o contador ou advogado se há tributos que devem ser retidos e recolhidos
- ✓ Envie mensalmente os documentos da movimentação financeira ao contador e faça a revisão mensal do balancete
- ✓ Peça apoio ao Conselho Fiscal, se instituído, para revisão das práticas contábeis

IV.5.6 - AUDITORIA E TRANSPARÊNCIA

Outro ponto que merece especial atenção é uma boa prática a realização de auditorias que assegurem que as contas da associação ou da fundação sejam elaboradas de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

²⁷ Código Tributário Nacional, art. 14; Lei 9.532, artigos 12, 13 e 15; Lei 12.101, art. 29;

A auditoria pode ser realizada por meio da contratação de Auditores Independentes que analisarão as demonstrações financeiras e elaborarão relatório detalhado com seu parecer sobre os documentos verificados. A contratação de tal serviço será decidida pela Assembleia Geral ou pelo Conselho de Administração, quando acharem conveniente.

Como bem dispõe o “Guia das Melhores Práticas de Governança para Institutos e Fundações Empresariais”, elaborado pelo GIFE em parceria com o IBGC, após análise das demonstrações financeiras, os auditores deverão apresentar à entidade “discussão das principais políticas contábeis; deficiências relevantes e falhas significativas nos controles e procedimentos internos; tratamentos contábeis alternativos; casos de discordâncias com a administração; avaliação de riscos e análise de possibilidade de fraudes”²⁸.

A realização de auditorias previne um mau uso dos recursos financeiros por parte da instituição por motivos de falta de conhecimento e prática na administração e gestão de uma instituição sem fins lucrativos, além de comprovar que os recursos financeiros estão, de fato, sendo aplicados na consecução dos objetivos sociais declarados no Estatuto Social. No caso de sociedades com fins lucrativos, a realização de auditoria é igualmente importante para verificar se recursos e processos estão sendo aplicados eficaz, legal e corretamente, além de identificar possíveis não-conformidades e permitir a mitigação de riscos

Além disso, os relatórios de auditoria constituem boa prática de transparência, um dos princípios norteadores da conduta e administração das instituições que permite a construção de uma reputação ilibada perante terceiros, de forma a atrair a confiança de doadores, parceiros, colaboradores e demais terceiros interessados que possam de alguma forma contribuir para os objetivos da associação ou fundação.

No entanto, o custo de uma auditoria é por vezes um impeditivo para a instituição. Nestes casos, é recomendável que o Conselho Fiscal seja ativo e composto por pessoas independentes da instituição e que não tenham relação de parentesco com seus dirigentes.

²⁸ “Guia das Melhores Práticas de Governança para Institutos e Fundações Empresariais”, 2.ed/ Instituto Brasileiro de Governança Corporativa e GIFE. São Paulo, SP: IBGC e GIFE, 2014 – p. 58.

De acordo com a legislação, a auditoria externa é obrigatória para as instituições que tenham a qualificação de OSCIP e que recebam recursos públicos²⁹. Para obter o CEBAS, é obrigatório a realização de auditoria externa independente para as instituições que apurem receita bruta anual superior ao limite máximo estabelecido para as empresas de pequeno porte³⁰.

É importante que a instituição registre e dê transparência a seu relatório de atividades educacionais, culturais e socioassistenciais, com indicação das principais realizações, público atendido e demais informações que possam ser do interesse das partes interessadas.

Além de isso gerar maior confiança em parceiros, familiares e doadores, o registro das atividades efetivamente realizadas no momento em que elas ocorrem é de suma importância para a apresentação a autoridades públicas, seja em processos de fiscalização, seja em processos de obtenção de certificados.

Para obter a qualificação de OSCIP³¹, a regra mínima de transparência determina:

- a) a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- b) que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;
- c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento;

²⁹ Lei 9.790/99, art. 4º, inciso VII, item c

³⁰ Decreto 8.242/14, art. 46, VIII. De acordo com a Lei complementar 123/06, art. 3º, II, o limite máximo de receita bruta anual da empresa de pequeno porte é de R\$4.800.000,00

³¹ Lei federal nº 9.790/99

d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal³².

De acordo com esse artigo da Constituição Federal, toda a instituição que receba recursos de origem pública tem a obrigação de prestar contas e, portanto, de dar transparência, ao uso dos recursos públicos, de forma a demonstrar que foi utilizado de acordo com os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade.

Por fim, de acordo as boas práticas de governança indicam que deve ser dado transparência às seguintes informações³³:



³² “Art. 70. 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. Parágrafo único. 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, assumas obrigações de natureza pecuniária.”

³³ Informações obtidas em: <https://gife.org.br/painel-gife-de-transparencia/>

V - CEBAS - EDUCAÇÃO

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, previsto pela Lei 12.101/09, e regulamentado pelo Decreto 8.242/14, é concedido pelo Governo Federal às entidades sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades de assistência social que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde.

Trata-se de uma certificação voltada ao reconhecimento à imunidade de contribuições para a seguridade social para as instituições que tenham vínculo formal com o poder público, e que atuem em complementação à obrigação do Estado em prover serviços de educação, saúde e assistência social à população em geral.

A educação não está incluída expressamente na previsão de imunidade às contribuições sociais, como o está na hipótese de imunidade a impostos. Entretanto, o STF³⁴ já entendeu que a educação deve também ser abrangida pela imunidade às contribuições sociais, como espécie do gênero assistência social, porque a própria Constituição Federal prevê que a educação consiste, entre outras coisas, na qualificação das pessoas para o trabalho,³⁵ ao mesmo tempo em que assevera que a assistência social tem por objetivo a promoção da integração das pessoas ao mercado de trabalho.³⁶

Na área da educação, foram abrangidas pelo CEBAS as instituições que atuem, diretamente ou por meio de instituições de ensino mantidas, na oferta da educação básica regular e presencial, no oferecimento da educação superior, ou em ambos os níveis, que respeitem o princípio da universalidade do atendimento e selecionem bolsistas e beneficiários pelo perfil socioeconômico.³⁷

³⁴ STF ADIN 2.028-5/99.

³⁵ Constituição Federal, art. 205.

³⁶ Constituição Federal, art. 203, III.

³⁷ Portaria Normativa MEC 15, de 11.8.2017.

Além de bolsas de estudo, são reconhecidas por essa legislação as ofertas dos seguintes benefícios aos bolsistas: transporte escolar, uniforme, material didático, moradia, alimentação e similares. Foram contemplados serviços e ações destinados a alunos e seu grupo familiar, com vistas a favorecer o acesso, a permanência e a aprendizagem do estudante na instituição de ensino, projetos e atividades de educação em tempo integral destinados à ampliação da jornada escolar dos alunos da educação básica matriculados em escolas públicas que apresentam Índice de Nível Socioeconômico baixo ou muito baixo, segundo a classificação do INEP e que, cumulativamente, apresentem desempenho inferior à meta projetada pelo Índice de Desenvolvimento da Educação Básica - IDEB.

As escolas podem conceder bolsas de estudo a alunos bolsistas que estudem na mesma unidade dos alunos pagantes, ou podem, ainda, manter uma unidade de ensino gratuita, com recursos arrecadados pela prestação onerosa de serviços educacionais em uma unidade que atenda somente alunos pagantes.

No entanto, a Lei 12.101/09 especificou a quantidade de bolsas que a instituição deve dar, bem como o perfil socioeconômico dos bolsistas, para que possa ter o CEBAS e, conseqüentemente, a imunidade das contribuições sociais.³⁸

³⁸ A regra geral para a certificação do CEBAS-Educação (art. 12 a 17, Lei 12.101/2009) era concessão anual de bolsas de estudo na proporção de 1 bolsa integral a cada 5 alunos pagantes, ou 1 bolsa parcial de 50% para cada 9 alunos pagantes. A bolsa para aluno com deficiência equivale a 1,2 do valor da bolsa integral. A bolsa integral deve ser concedida a aluno com renda familiar per capita não superior a 1 ½ salário-mínimo. A bolsa parcial deve ser concedida a aluno com renda familiar não superior a 3 salários- mínimos. Porém, essa regra foi julgada inconstitucional.

Por essa razão, a Lei 12.101/09 foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4480. O STF, ao julgar a ADI 4480, entendeu que alguns artigos da Lei 12.101/09 são inconstitucionais³⁹, pois regulamentam os critérios materiais da imunidade, os quais deveriam ser regulamentados por lei complementar – e não por lei ordinária. No entanto, o STF entendeu que a lei

³⁹ Artigos declarados inconstitucionais pela ADI 4480:

- **Art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º;**

Art. 13. Para fins de concessão ou renovação da certificação, a entidade de educação que atua nas diferentes etapas e modalidades da educação básica, regular e presencial, deverá: (...)

III - conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes

§ 1º Para o cumprimento da proporção descrita no inciso III do caput, a entidade poderá oferecer bolsas de estudo parciais, observadas as seguintes condições

I - no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes; e

II - bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido, conforme definido em regulamento;

§ 3º Admite-se o cumprimento do percentual disposto no § 2º com projetos e atividades para a garantia da educação em tempo integral para alunos matriculados na educação básica em escolas públicas, desde que em articulação com as respectivas instituições públicas de ensino, na forma definida pelo Ministério da Educação

§ 4º Para fins do cumprimento da proporção de que trata o inciso III do caput:

I - cada bolsa de estudo integral concedida a aluno com deficiência, assim declarado ao Censo da Educação Básica, equivalerá a 1,2 (um inteiro e dois décimos) do valor da bolsa de estudo integral;

II - cada bolsa de estudo integral concedida a aluno matriculado na educação básica em tempo integral equivalerá a 1,4 (um inteiro e quatro décimos) do valor da bolsa de estudo integral,

§ 5º As equivalências previstas nos incisos I e II do § 4º não poderão ser cumulativas.

§ 6º Considera-se, para fins do disposto nos §§ 3º e 4º, educação básica em tempo integral a jornada escolar com duração igual ou superior a 7 (sete) horas diárias, durante todo o período letivo, e compreende tanto o tempo em que o aluno permanece na escola como aquele em que exerce atividades escolares em outros espaços educacionais, conforme definido pelo Ministério da Educação.

- **art. 14, §§ 1º e 2º; do**

Art. 14. Para os efeitos desta Lei, a bolsa de estudo refere-se às semestralidades ou anuidades escolares fixadas na forma da lei, vedada a cobrança de taxa de matrícula e de custeio de material didático.

§ 1º A bolsa de estudo integral será concedida a aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de 1 1/2 (um e meio) salário mínimo.

§ 2º A bolsa de estudo parcial será concedida a aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de 3 (três) salários mínimos.

- **art. 31 da Lei 12.101/2009,**

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

- **Art. 32, §1º**

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

ordinária pode estabelecer procedimentos que visem assegurar a fiscalização das entidades beneficentes, admitindo a constitucionalidade do CEBAS.

Assim, após o julgamento desta ADI e até que seja editada lei complementar regulamentando essa imunidade, cabe ao MEC avaliar o registro escolar da instituição, assim como suas demonstrações financeiras e informações sobre as bolsas concedidas para emissão e renovação do CEBAS sem, contudo, avaliar a quantidade de bolsas e o perfil socioeconômico dos bolsistas⁴⁰.

As instituições que já possuíam o CEBAS-Educação não são afetadas pela decisão da ADIN, mas a gratuidade não é mais exigida para as bolsas de estudo a serem concedidas. Para os pedidos de CEBAS em andamento, pendentes de decisão, também não cabe a análise das bolsas de estudo concedidas.

Na prática, no processo de certificação perante o MEC, as instituições de ensino têm sido dispensadas de apresentar:

- Relação de Bolsas de estudo e demais ações socioassistenciais e programas de apoio a alunos bolsistas, com identificação precisa dos beneficiários
- Relatório sintético com o quantitativo de alunos matriculados, e de bolsistas integrais, para a devida apuração da proporção de distribuição de bolsas de estudo, por nível de ensino
- Comprovante de concessão de bolsas de estudo na proporção de 1 bolsa de estudo integral para cada 9 alunos matriculados/pagantes e/ou 1 bolsa de estudo integral para cada 5 alunos matriculados/pagantes

⁴⁰ As ações diretas de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo geram, como regra geral, efeito retroativo (*erga omnes e ex tunc*). O STF poderá, excepcionalmente, modular os efeitos da decisão, tornando-a não retroativa (*ex nunc*), nos moldes do artigo 27 da Lei nº 9.868/99.

“Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”

Nosso entendimento, com base na decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (ADI 4480), é que a ADI possui o efeito retroativo, visto que não houve a modulação de seus efeitos. Dessa forma, estão dispensadas as apresentações dos requisitos previstos nos artigos julgados como inconstitucionais, por se tratar de norma natimorta. O STF rejeitou os embargos de declaração interpostos que tinham por finalidade a modulação dos efeitos da ADIN ou para a suspensão de seus efeitos até promulgação do projeto de lei 134/2019 – Projeto de Lei Complementar que prevê, em suma, os requisitos necessários para a obtenção do CEBAS pelas entidades com atuação na área de atuação. A decisão se tornou definitiva, com o trânsito em julgado, em 27.4.2021.

- Plano de Atendimento, referente à concessão de bolsas de estudo ou benefícios para o período de certificação pretendido
- Declaração de análise do perfil socioeconômico, acompanhada da documentação comprobatória da realização do processo de seleção de bolsistas e beneficiários

Nada obstante a dispensa de apresentação dos documentos acima, **é importante que a escola mantenha rigor no registro das bolsas concedidas** - para quais alunos e em qual percentual - além de uma política de concessão de bolsas e seleção de bolsistas e, caso as tenha, registro de suas atividades socioeducativas complementares. Isso porque o princípio da universalidade da cobertura e do atendimento da assistência social está previsto na Constituição Federal⁴¹.

Para as escolas que também prestam **serviços socioassistenciais gratuitos**, de maneira complementar às atividades educacionais, é também exigido registro no Conselho Municipal de Assistência Social, sobre o qual se falará mais adiante.

Por fim, vale a pena as instituições avaliarem a conveniência de apresentar pedido de declaração de imunidade para o período passado, com pedido de restituição, com a comprovação de atendimento dos requisitos considerados constitucionais e sem comprovação de gratuidade ou bolsas. Para o presente e o futuro, é importante fazer a solicitação do CEBAS, tendo em vista que a exigência desse certificado, para fins de imunidade, foi considerada válida.

VI - TRIBUTAÇÃO

Para fins do que se pretende esclarecer nesta Cartilha, destaca-se que, no sistema tributário nacional, temos a seguinte regra geral: **(i)** instituições sem fins lucrativos, a depender de sua área de atuação e do cumprimento de alguns requisitos estabelecidos em lei, podem gozar de imunidade ou isenção de alguns impostos e contribuições sociais, ainda que contribuintes de outros; e **(ii)** pessoas jurídicas com fins lucrativos são contribuintes e devem pagar todos os tributos. Há, no entanto, tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, que podem se enquadrar no regime chamado de Simples Nacional.

⁴¹ Art. 194, parágrafo único, I, Constituição Federal

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL		
Pessoas Jurídicas sem fins lucrativos		Pessoas Jurídicas com fins lucrativos
Fundação	Associação	Sociedades
<ul style="list-style-type: none"> Impostos e contribuições sociais <ul style="list-style-type: none"> Imunidade – educação, assistência social e entidade beneficente de assistência social Isenção – de alguns tributos para algumas causas São contribuintes de alguns tributos 		<ul style="list-style-type: none"> Impostos e contribuições sociais <ul style="list-style-type: none"> Regra geral: são contribuintes e devem pagar todos os tributos Tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte – SIMPLES NACIONAL Há diferentes regimes de apuração ou tributação, estabelecidos conforme a política macroeconômica do País

Neste capítulo serão apresentados os conceitos de imunidade e isenção, e como exercitar tais direitos, ressaltando pontos de atenção sobre receitas e despesas em instituições sem fins lucrativos e, ao fim, serão comentadas as regras do regime do Simples Nacional, fazendo-se uma comparação da carga tributária dos principais impostos que recaem sobre escolas que optam por diferentes veículos jurídicos.

VI.1 - IMUNIDADE

A alínea “c”, art. 150, inciso VI, a Constituição Federal veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Ao vedar a possibilidade de instituição de impostos, a Constituição Federal garante imunidade às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, impedindo os entes tributantes de instituir e cobrar impostos em relação a elas.

Assim, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das instituições imunes estão fora do campo de incidência tributária, no que se refere a impostos, desde que preenchidos determinados requisitos estabelecidos pela legislação.

Já o art. 195, §7º da Constituição Federal concede uma “isenção” de contribuições sociais, que tem natureza de imunidade, para as entidades beneficentes de assistência social.

Demais tributos, como taxas e contribuições, não estão abrangidos por este amparo imunizador.

Isso porque, quando uma determinada instituição ou atividade está imune, está protegida contra o poder de tributar do Estado, o fato gerador da tributação não nasce, por determinação constitucional. Apenas uma reforma constitucional é capaz de extinguir ou alterar a imunidade de impostos e contribuições sociais, aqui referidas.

VI.2 - ISENÇÃO

Por definição, a isenção tributária é a dispensa do tributo, ou seja, existe a obrigação tributária, porém por determinação de lei, o contribuinte é dispensado do pagamento do tributo.

Enquanto a imunidade é perene e só pode ser modificada por emenda constitucional, a isenção não é uma garantia constitucional. É regulada por legislação infraconstitucional, e atua diretamente no exercício da competência tributária, pois somente pode conceder isenção quem tenha competência para tributar. Diferentemente da imunidade, a isenção pode ser revogada a qualquer tempo pelo ente tributante que a criou.

A isenção concedida por lei infraconstitucional pode beneficiar as instituições sem fins lucrativos que não se enquadrem nos requisitos necessários para a obtenção da imunidade sobre impostos, bastando que observem as exigências legais da norma que concede a isenção.

Há diversas leis federais, estaduais e municipais, que concedem isenção tributária a instituições sem fins lucrativos que tenham como objetivo, por exemplo, promover atividades filantrópicas, recreativas, culturais, científicas, de proteção ao meio ambiente, de promoção dos direitos humanos, esportivas e as que prestem serviços para o grupo de pessoas a que se destinam.⁴²

VI.3 – REQUISITOS PARA RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO

Feitas as distinções relativas aos conceitos de imunidade e isenção tributárias, voltemos as atenções aos benefícios fiscais da filantropia, ou seja, àqueles concedidos às associações e fundações cujas finalidades essenciais sejam a educação, a assistência social, a saúde e demais finalidades de interesse público.⁴³

Para que as instituições usufruam da imunidade devem atender a todas as condições do art. 14 da Lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional (CTN), sob pena de suspensão do benefício fiscal a qualquer tempo por parte da autoridade competente, quais sejam:

- a) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- b) aplicar integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e
- c) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Passaremos a discorrer sobre as condições exigidas para o desfrute de benefícios de imunidade e, também, de isenção fiscal.

⁴² Exemplo: Lei 9.532/97, art. 15; Medida Provisória 2.158-35/01, arts. 13 e 14; Lei do Estado de São Paulo 10.705/00, art. 6º, parágrafo 2º; Lei do Município de São Paulo 6.989/66, arts. 18, III, a, X e 61, Decreto do Município de São Paulo 38.900/99

⁴³ As causas de interesse público a que nos referimos nessa Cartilha são aquelas definidas no art. 3º da Lei da Lei 9.790/99, no art. 84-C da Lei 13.019/09 e no art. 62, parágrafo único do Código Civil. Sabemos que a expressão “interesse público” é mais ampla e inerente a toda lei ou ato de agente ou instituição pública.

VI.3.1 – NÃO DISTRIBUIR QUALQUER PARCELA DE SEU PATRIMÔNIO OU DE SUAS RENDAS

Trata-se da própria característica de instituição sem fins lucrativos.

Nesse ponto, é primordial esclarecer o conceito de instituição sem fins lucrativos. Apesar de algumas leis, como a do imposto de renda,⁴⁴ entenderem que a instituição sem fins lucrativos é aquela que não tem lucro contábil, os tribunais superiores admitem que ela pode e deve ter lucro contábil, caso contrário, não há como se sustentar no exercício de suas atividades filantrópicas.

Esse lucro contábil deve ter uma única destinação: a aplicação na atividade do objeto social.

Os fins não lucrativos não impedem que a instituição tenha rendimentos pelos serviços prestados, pela venda de bens, pelo aluguel de imóveis, ou por aqueles advindos de aplicações financeiras. Vedado está que tais rendimentos sejam distribuídos a seus associados, instituidores, dirigentes ou afins, a título de lucro ou participação nos resultados, ao invés de serem integralmente destinados em prol da instituição para sua manutenção e sustentabilidade dos fins a que se propõe.

Com efeito, a condição de instituição sem fins lucrativos deve ser verificada de duas formas. A primeira, de acordo com o Estatuto Social da instituição, que deve determinar que sua natureza é de pessoa jurídica sem fins lucrativos. A segunda é através da análise do relatório de atividades, conjugado com as demonstrações e livros contábeis da instituição, comprobatórios de que as receitas, resultados e *superávit* estão sendo aplicados no cumprimento de seu objeto social, inexistindo distribuição de lucros ou patrimônio a seus associados, mantenedores, instituidores ou doadores. A análise das demonstrações financeiras carece ser feita anualmente e refletir com clareza onde e de que forma os recursos estão sendo ministrados.

VI.3.2 – APLICAR NO PAÍS OS RECURSOS, NA MANUTENÇÃO DOS OBJETIVOS INSTITUCIONAIS

Para que gozem da imunidade, a legislação exige que as instituições apliquem seus recursos no Brasil na manutenção de seus objetivos.

⁴⁴ Lei 9.532, art 12, par. 3º: “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, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.”

Isso porque a lei exime do ônus tributário as instituições privadas sem fins lucrativos que realizam a função do próprio Estado, que tem obrigação de oferecer educação a pessoas residentes no Brasil, e não no exterior.

Isso não significa que as instituições de educação não possam fazer remessa de recursos ao exterior. A remessa é permitida desde que para o pagamento de despesas necessárias ao cumprimento do objetivo social da instituição, exercido no Brasil. A remessa de recursos ao exterior para realização de atividades fora do Brasil também é possível, mas traz como consequência a perda do direito à imunidade de impostos.

A aplicação de recursos na manutenção dos objetivos institucionais pressupõe o pagamento de despesas e, nesse ponto, é preciso verificar quais dispêndios são considerados efetivamente necessários à manutenção dos objetivos sociais.

Com relação aos tributos federais, a lei considera infração à legislação tributária o pagamento de despesas em favor de seus associados ou dirigentes que seriam consideradas indedutíveis pela legislação do imposto de renda aplicável às pessoas jurídicas em geral⁴⁵. As despesas permitidas são aquelas necessárias à atividade da instituição – atividades da escola, no caso - e à manutenção da respectiva fonte produtora, usuais ou normais no seu tipo de atividade.⁴⁶

Enquanto em uma empresa com fins lucrativos a despesa não dedutível é simplesmente tributável, no caso das instituições beneficiárias de imunidade, a consequência não é apenas a tributação da despesa não dedutível, mas sim a tributação de toda a receita e lucro da instituição, pela perda do benefício da imunidade e da isenção.

Na prática, é importante entender que o patrimônio da associação ou da fundação não é de propriedade dos associados, fundadores, instituidores ou dirigentes, os quais não têm, portanto, a mesma liberdade dada aos sócios e administradores de uma empresa privada para dispor dos recursos, desde que a empresa, sócios e administradores arquem com os tributos respectivos.

⁴⁵ art. 13, par. único, Lei 9.532/97.

⁴⁶ art. 311, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto 9.580/18

Portanto, é imprescindível que a instituição comprove a necessidade da despesa realizada e proceda à sua correta contabilização, a fim de que não seja considerada distribuição disfarçada de lucros ou de patrimônio social, ou, ainda, desvio de finalidade, afastando a imunidade.⁴⁷

VI.3.3 – MANTER ESCRITURAÇÃO DE SUAS RECEITAS E DESPESAS

Esta é uma obrigação acessória que se justifica, em especial, para evitar a lavagem de dinheiro, desvio de recursos e para garantir os meios de comprovação de despesas e aplicação de recursos, na forma exigida pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

Apesar de se tratar de uma obrigação óbvia e ordinária, na prática representa o calcanhar de Aquiles de muitas instituições que, não raro, contam com o apoio *pro bono* de contadores que não necessariamente conhecem a legislação tributária e as normas contábeis aplicáveis às instituições sem fins lucrativos.

Por vezes, a instituição faz um trabalho social belíssimo, mas perde o direito à imunidade tributária por comprometimento de seus registros contábeis, efetuados por pessoas bem-intencionadas em colaborar, mas não detentoras de conhecimento técnico adequado e suficiente.

Como boa prática de governança, o controle interno, exercido por um Conselho Fiscal ativo, e o controle externo, atribuído a uma auditoria independente, preservam de forma significativa os direitos das instituições.

VI.3.4 – DEMAIS REQUISITOS

A Lei 9.532/97, lei ordinária federal (e não lei complementar, ressalte-se), em seu art. 12, trouxe requisitos adicionais para que as instituições de educação e assistência social sejam consideradas imunes a impostos, além daqueles previstos pelo CTN, quais sejam:

⁴⁷ Apelação Cível 693.332-5/3-00, 15ª Cam. Dir. Publ., TJ/SP; AC 1997.01.00.042799-7/DF, TRF 1ª Reg.

- a) –colocar seus serviços à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado;*
- b) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;*
- c) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*
- d) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*
- e) 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;*
- f) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*
- g) 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;*
- h) 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.*

Com relação à remuneração de dirigentes, a legislação traz exceções, tal como indicado no Capítulo IV.2.3 desta Cartilha.

Superados os requisitos, vejamos agora quais os impostos (federais, estaduais e municipais) e contribuições sociais protegidos pela imunidade e pela isenção, relativamente às instituições aptas a gozar dos benefícios.

Para o objetivo desta cartilha, vamos nos ater aos impostos e contribuições sociais mais relevantes para a atuação de instituições de educação, que podem ser objeto de imunidade e isenção.

VI.3.5 – IR (Imposto de Renda)

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é de competência da União Federal e deve obedecer aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

O sujeito ativo do imposto de renda é a União, e o sujeito passivo é o contribuinte, pessoa física ou jurídica que incorrer no respectivo fato gerador, a saber: a aquisição da disponibilidade, econômica ou jurídica, da renda, decorrente do capital e/ou do trabalho e de proventos de qualquer natureza.

Não obstante a pessoa titular da renda ser o contribuinte, há situações previstas em lei que outra pessoa, de algum modo ligada ao fato gerador, é considerada sujeito passivo da obrigação tributária. Quando a sujeição passiva é atribuída à fonte pagadora, o IR se denomina imposto de renda retido na fonte (IRRF).

O valor retido pela fonte pagadora, a depender do tratamento legal específico, pode ser antecipação do IR devido na apuração do período, ou ser considerado tributação exclusiva, caso em que a parcela paga não integra a apuração da base de cálculo do IR do período.

As instituições de educação sem fins lucrativos têm **direito à imunidade do IR**, inclusive aquele que é retido na fonte pelas instituições financeiras, sobre os rendimentos de aplicações financeiras que a instituição de educação possua. No entanto, a instituição de educação, enquanto fonte pagadora de rendimentos, deve reter e recolher o IRRF devido, enquanto responsável tributário, dado que a imunidade da instituição não alcança os rendimentos de terceiros, que a instituição venha a pagar.

Como colocado acima, para fazer jus à imunidade, a instituição de educação tem que respeitar o Código Tributário Nacional e a Lei 9.532/97.

Além das colocações feitas sobre os requisitos do CTN, um ponto importante a ser verificado é se a instituição de educação atende a população em geral ou apenas seus associados. Se atender apenas seus associados, ela terá direito à **isenção do IR**, mas a imunidade poderá ser questionada.

No que concerne à isenção, a Lei 9.532/97⁴⁸ a concede às instituições de cunho filantrópico, recreativo, cultural e científico e às associações civis sem objetivos lucrativos, com relação ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido, e desde que atendam a alguns dos requisitos do art. 12 da mesma lei⁴⁹.

A isenção não abrange o imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.⁵⁰

Portanto, no caso do IR, a diferença prática entre a imunidade e a isenção está na tributação dos rendimentos de aplicação financeira. A imunidade alcança os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. Porém, as instituições que não atendam aos requisitos da imunidade, mas tão somente da isenção, são contribuintes do IR sobre rendimentos financeiros.

Para que as instituições de educação imunes não sofram a retenção do IRRF, a legislação determina que *“fica dispensada a retenção do imposto de renda na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável quando o beneficiário do rendimento declarar à fonte pagadora, por escrito, sua condição de entidade imune”*⁵¹.

⁴⁸ Art. 15.

⁴⁹ Lei 9.532, art. 15, § 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

⁵⁰ Lei 9.532/97, art. 15, § 2º.

⁵¹ Lei 8.981/95, com a redação dada pela Lei 9.065/95, art. 71 e Instrução Normativa RFB nº 1.585/15, art. 72.

Na prática, a instituição imune tem de apresentar às instituições financeiras uma declaração atestando que faz jus à imunidade, e que atende aos requisitos do CTN e da Lei 9.532/97, na forma do modelo aprovado pela Receita Federal do Brasil.

Nas situações em que a instituição de educação é a fonte pagadora dos rendimentos, como no caso dos salários de seus funcionários, ela não está dispensada da retenção e recolhimento do IRRF.

PONTOS DE ATENÇÃO

Verificar se a instituição de educação atende apenas a seus associados ou se aceita matrícula de não associados

Para as instituições imunes, importante atentar à declaração de imunidade à Receita Federal e às instituições financeiras

Para as instituições isentas, há tributação dos rendimentos financeiros

Tanto as instituições isentas como as imunes devem recolher o IRRF quando for fonte pagadora de rendimentos, nos termos da legislação

VI.3.6 – ITCMD (Imposto sobre transmissão causa mortis e sobre doação)

O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e sobre Doação (ITCMD) é um imposto estadual (incluindo o DF), que também incide sobre as doações e legados⁵².

Cada Estado da Federação tem competência para definir quem será o contribuinte, qual a alíquota e base de cálculo do imposto, bem como as hipóteses de isenção e obrigações acessórias para instituições imunes.

⁵² Constituição Federal, art. 155, inciso I. Em São Paulo, Lei 10.705/2000.

Em geral, o contribuinte do ITCMD é a instituição, mas pode variar de um para outro Estado.

A legislação de São Paulo, por exemplo, determina que quando o donatário (quem recebe a doação) tem domicílio em outro Estado, o contribuinte passa a ser o doador, mas, como se disse, as previsões legais de cada Estado não são iguais. Caso o doador tenha domicílio ou residência no exterior, ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado, ou teve o seu inventário processado no exterior, a instituição do ITCMD deve ser regulada por lei complementar, a qual ainda não foi editada.

Nas doações de bens imóveis e respectivos direitos, a competência é do Estado da situação do bem. Já nas doações em dinheiro, de bens móveis, títulos e créditos, a competência é do Estado onde se processar o inventário ou o arrolamento, ou tiver domicílio o doador.

A alíquota máxima é de 8%, podendo ser fixa ou progressiva. Em São Paulo, por exemplo, a alíquota é de 4%.

Destarte, na hipótese de doações para instituições com domicílio em Estado diferente daquele do doador, recomenda-se a análise da legislação do Estado de domicílio do donatário e do doador, pois ambos podem ser responsáveis solidários pelo ITCMD, o que aumenta a necessidade de se verificar se há incidência do imposto, se estão presentes as condições da imunidade ou da isenção e quais as obrigações acessórias aplicáveis.

A **imunidade** constitucional a impostos alcança o ITCMD quando o beneficiário da doação ou da herança for instituição de educação sem fins lucrativos que preencha os requisitos do CTN.

A rigor, não seria necessário que as autoridades fiscais reconhecessem previamente o direito à imunidade, porém muitos Estados estabelecem uma série de requisitos e procedimentos burocráticos para a constatação da imunidade, como uma obrigação acessória que permite o exercício de seu dever de fiscalização. Numa postura preventiva, recomenda-se que a instituição busque tal reconhecimento, quando possível, como uma obrigação acessória que lhe permite evitar autuações fiscais.

A legislação do Estado de São Paulo⁵³ exige a análise prévia do direito pela Secretaria da Fazenda, nas doações e legados às instituições de educação.

A legislação de São Paulo solicita a apresentação de uma dentre as seguintes certificações: CEBAS⁵⁴ (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social), OSCIP⁵⁵ (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público), Declaração de Utilidade Pública Estadual.⁵⁶ No caso de instituição de assistência social, o registro na Secretaria Estadual de Desenvolvimento Social⁵⁷ ou o Certificado de Regularidade Cadastral de Entidades⁵⁸ são solicitados para o gozo do benefício fiscal.

Diferente de outros países, como nos Estados Unidos, por exemplo, em que o Estado diferencia doações privadas de doações filantrópicas, tributando com altos percentuais as primeiras e isentando as últimas de qualquer imposto, o Brasil não distingue doações de interesse público e doações com finalidade privada.

Além da imunidade, alguns Estados concedem **isenção** em razão do valor doado ou da natureza da instituição donatária, abrangendo outras causas além da educação e assistência social.

Em levantamento feito pela Fundação Getúlio Vargas⁵⁹, no Brasil, apenas doze Estados preveem isenções a instituições sem fins lucrativos, quais sejam, AC, AL, CE, ES, MG, PB, PR, PE, RJ, SC, SP e TO.

⁵³ Decreto 46.655/2002, art. 4º e Portaria CAT 15/2003.

⁵⁴ Instituído pela Lei 12.101/2009.

⁵⁵ Instituído pela Lei 9.790/99.

⁵⁶ Lei do Estado de São Paulo 2.574/80.

⁵⁷ Para ter essa inscrição, a instituição deve ter a inscrição prévia no Conselho Municipal de Assistência Social, Resolução SEDS-SP nº 2 e nº 8 de 2015.

⁵⁸ Decreto 57.501/2011.

⁵⁹ <https://gife.org.br/osc/itcmd/>



Qualquer que seja a liberalidade, é imperioso estar formalizada, assinando-se termo de doação e recibo, identificando-se se há ou não a incidência do ITCMD e, em havendo, de quem é a responsabilidade tributário-contributiva.

Quanto à isenção, como mencionado, cada um dos Estados da Federação tem a competência para instituir o imposto e, portanto, para criar hipóteses de isenção. Deve-se verificar, portanto, a legislação de cada Estado, no tocante ao favor legal.

A lei paulistana concede isenção do ITCMD às instituições culturais, promotoras dos direitos humanos ou promotoras do meio ambiente, desde que atestadas como tais pelas Secretarias de Estado competentes (Secretaria da Cultura, Secretaria da Justiça e Secretaria do Meio Ambiente).⁶⁰

No Rio de Janeiro, alterações recentes⁶¹ vieram a ampliar consideravelmente as hipóteses de isenção do ITD-RJ, ao determinar sua aplicabilidade sobre doações a fundações de direito privado com sede no Estado, bem como a associações de assistência social, saúde e educação, ou aquelas que mantenham atividades em ao menos um dos temas do art. 3º da Lei 5.501/2009 (que estabelece a qualificação de OSCIP estadual), independentemente de certificação.

⁶⁰ Lei 10.705/00, art. 6º, §1º e Decreto 46.655/02. Certificado de Reconhecimento de Instituição Cultural – CRIC: Resolução Conjunta SF/SC – 001/2002; Certificado de Entidade Promotora dos Direitos Humanos – CEPDH: Resolução Conjunta SF/SJDC – 001/2002; Certificado de Reconhecimento de Entidade Ambientalista: Resolução Conjunta SF/SMA 1/2002

⁶¹ Lei 7.174/2015, art. 8º, inciso XVIII, com a redação alterada pela Lei 7.786/2017

PONTOS DE ATENÇÃO

Analisar a legislação de cada Estado, inclusive do doador, quando este tiver residência em Estado diferente do Estado da instituição de educação, para verificar se o imposto é devido, por quem e qual a alíquota. É comum a legislação dos Estados estabelecer que tanto o doador quanto o donatário são responsáveis solidários.

Verificar se a legislação do Estado competente prevê procedimento administrativo de reconhecimento de imunidade e se há hipóteses de isenção.

As doações devem ser formalizadas em contrato, sendo recomendável conter cláusula que trate do ITCMD.

VI.3.7 – IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana)

O IPTU é previsto pelo CTN nos arts. 32 a 34, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana. Seu fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, situado na zona urbana do Município. Pode ser progressivo em razão do valor do imóvel, e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. A base de cálculo é o valor venal do imóvel e sua alíquota varia de um Município para outro, sendo admissível sua progressividade.

Tal imposto está compreendido no conceito de **imunidade** tributária das instituições de educação, o que se torna relevante na hipótese de a instituição ser proprietária de imóveis.

A Súmula Vinculante 52 do STF indica que os imóveis de instituições imunes, alugados a terceiros, permanecem imunes ao IPTU, desde que o valor do aluguel seja aplicado nas atividades essenciais de tais instituições⁶². Esse entendimento vem sendo, ademais, reconhecido administrativamente pela Secretaria das Finanças de diversos Municípios nos procedimentos de reconhecimento administrativo da imunidade do IPTU.

No caso do Município de São Paulo, a Prefeitura exige que a instituição apresente autodeclaração de imunidade perante a Secretaria das Finanças⁶³.

Em São Paulo, Capital, há também **isenção** de IPTU para imóveis de propriedade de instituições culturais ou cedidos a elas em comodato para o exercício da atividade⁶⁴.

Na Cidade do Rio de Janeiro, os imóveis ocupados (locação ou comodato) por instituições culturais declaradas de utilidade pública em qualquer esfera, para o exercício da atividade cultural, estão isentos do IPTU⁶⁵.

No entanto, a imunidade não se estende ao IPTU de imóvel em que a instituição de educação é inquilina do imóvel.

⁶² Súmula STF 724 transformada na Súmula vinculante 52.

⁶³ Instrução Normativa SF/SUREM nº 7, de 16 de junho de 2015 e Decreto 56.141/2015.

⁶⁴ Lei 6.989/66, art. 18, II, “b”, e Lei 13.672/2003, art. 1º.

⁶⁵ Art. 61, VIII, da Lei 691/1984; inciso II, item 10, do Anexo 1 à Resolução SMF 1.818/2002.

PONTOS DE ATENÇÃO

Verificar na legislação do Município qual o procedimento para reconhecimento da imunidade e se há hipótese de isenção.

A imunidade se aplica aos imóveis de propriedade da instituição de educação se utilizados para a escola ou se alugados a terceiros, desde que para seu sustento.

A imunidade não se aplica aos imóveis de terceiros nos quais a escola seja inquilina, mas pode haver isenção para essa hipótese, na legislação local.

VI.3.8 – ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza)

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, que inclui os serviços de educação. Contribuinte é o prestador do serviço, o qual se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador.

Em geral a alíquota do ISS é de 5%, sendo a alíquota mínima de 2%, e a base de cálculo é o preço do serviço.

A **imunidade** tributária das instituições de educação também alcança o ISS, devido na hipótese de prestação de serviços remunerados a terceiros, ou de recebimento de *royalties* pela licença de direitos de propriedade intelectual, tais como marca, material didático e direito autoral.

No caso do Município de São Paulo, a Prefeitura exige que a instituição apresente autodeclaração de imunidade perante a Secretaria das Finanças⁶⁶. Além disso, a instituição é obrigada a emitir nota fiscal de serviços não tributáveis⁶⁷. A Prefeitura costuma fiscalizar as instituições, para averiguar se as condições do CTN estão sendo atendidas.

Existem decisões do STF que entenderam que a receita auferida pela instituição imune com a venda de ingressos para cinema ou espetáculos ou com a exploração de estacionamento não devem ser tributadas pelo ISS por se tratar de atividades destinadas exclusivamente a angariar recursos para as atividades sociais da instituição imune⁶⁸.

Em decisão de 1983⁶⁹, paradigma que se mantém atual, o STF entendeu que a Fundação Cultural de Belo Horizonte era imune ao ISS, apesar de cobrar pelo ensino e remunerar professores, desde que não distribuísse lucros. E acrescentou que não há como se formularem exigências para considerar a instituição de ensino abrangida pela imunidade tributária, estabelecendo limitações que a lei não autorize.

Quando a instituição imune a impostos importar serviços do exterior, porém, deve atentar para a incidência do **ISS-Importação**.

A legislação que regulamenta o ISS em âmbito nacional⁷⁰ determina que os tomadores de serviços provenientes do exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, são responsáveis pelo pagamento do imposto, devendo reter na fonte o seu valor.

Isso significa que, na importação de serviços, o tomador no Brasil é responsável pela retenção e pelo recolhimento do ISS ao Fisco Municipal, por determinação legal.

⁶⁶ Instrução Normativa SF/SUREM nº 7, de 16 de junho de 2015 e Decreto 56.141/2015.

⁶⁷ Instrução Normativa SF nº 8/2009 e Decreto 47.350/2006, art. 6º.

⁶⁸ RE 116.188, RE 218.503, RE 97.708-2, RE 257.700-6, RE 221.395, RE 237.718.

⁶⁹ RE 97.797-0/MG.

⁷⁰ Lei Complementar nº 116/2003, art. 6º, § 2º, I.

O imposto é efetivamente devido pelo prestador localizado no exterior, de tal sorte que o montante contribuído pode ser descontado do preço a ser pago ao prestador. Por esse motivo, a imunidade da instituição importadora do serviço é irrelevante.

No Município do Rio de Janeiro, no âmbito da isenção do ISS, a legislação concede isenção parcial para as instituições culturais, restrita aos serviços prestados aos próprios associados e desde que dentro das finalidades previstas em seu Estatuto Social⁷¹.

Ponto importante a ser colocado para as instituições de educação constituídas como associação é a prestação de serviços a não associados, cujo pagamento se trata de preço do serviço, base de cálculo do ISS. Já as contribuições associativas pagas por associados, ainda que voltadas para o custeio das atividades pedagógicas, a princípio não devem ser consideradas como preço de serviço. Diversas prefeituras entendem que não há incidência do ISS, neste caso, pois o associado, na realidade, rateia os custos da instituição, não se tratando de receita de serviço e, nesse caso, não devem ser objeto de escrituração de nota fiscal.

PONTOS DE ATENÇÃO

Verificar na legislação do Município qual o procedimento para reconhecimento da imunidade e se há hipótese de isenção.

Verificar se há obrigações acessórias, como por exemplo, emissão de nota fiscal.

Verificar o entendimento do Município quanto às obrigações acessórias relativas às contribuições associativas.

⁷¹ Lei 691/84, art. 12, III, e § 1º.

VI.3.8 – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (CSLL, PIS, COFINS e CPP – Contribuição Previdenciária Patronal)

As contribuições sociais são espécies tributárias que assumem relevada importância no financiamento de setores importantes no contexto da Constituição Federal de 1988, com fundamento no seu art. 149, que as divide em três subespécies: contribuições sociais em sentido estrito, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

As primeiras patrocinam o custeio da seguridade social e subdividem-se em (i) previdenciárias, quando destinadas especificamente à Previdência Social, pagas pelos segurados e pelos empregadores em prol de seus funcionários, os quais usufruem de seus benefícios, e (ii) não previdenciárias, quando sirvam ao custeio da Assistência Social e da Saúde Pública em benefício de todos os cidadãos, independentemente de pagarem qualquer contribuição.

O financiamento do sistema da seguridade social é feito pela contribuição previdenciária, pela COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), pela contribuição ao PIS (Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público), e pela CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

De modo geral, a COFINS e o PIS incidem sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, exceção aos microempreendedores e empresas de pequeno porte, que contribuem pelo Simples Nacional, enquanto a CSLL incide sobre o lucro. A contribuição previdenciária incide sobre a folha de salários, pagamento a autônomos e *pro labore* a administradores.

O art. 195 da Constituição Federal,⁷² base para a instituição das contribuições destinadas à Seguridade Social, em seu § 7º, garante a **imunidade** a contribuições sociais às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei

⁷² Constituição Federal, art. 195, §7º: "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

Embora a Constituição Federal utilize a expressão "*isentas*", está-se diante de verdadeira hipótese de *imunidade*, tendo em vista que o próprio texto constitucional impede a incidência das contribuições para a seguridade social sobre as entidades beneficentes de assistência social.

A educação não está incluída expressamente como atividade agraciada com a imunidade às contribuições sociais, como está na parte dos impostos. Entretanto, o STF⁷³ determinou que a educação também deva ser abrangida por essa imunidade, como espécie do gênero assistência social, porque a própria CF prevê que a educação consiste, entre outras coisas, na qualificação das pessoas para o trabalho (art. 205), ao mesmo tempo em que prevê que a assistência social tem por objetivo a promoção da integração das pessoas no mercado de trabalho (art. 203, III).

Nesse ponto, lembre-se que a imunidade tem por característica o fato de ser uma limitação ao poder de tributar estabelecida pela própria Constituição Federal, ao passo que a isenção constitui uma dispensa legal do pagamento de determinado tributo ou contribuição, concedida por meio de lei infraconstitucional.

A razão para a concessão da imunidade constitucional a essas instituições está calcada no fato de elas complementarem ou substituírem o Estado na obrigação de assegurar a seguridade social à população, o que inclui a assistência, saúde e educação.

Tendo em vista que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade⁷⁴ e não só por aqueles que têm capacidade contributiva, e que os serviços sociais prestados pelo Estado são oferecidos gratuitamente à população em geral, os requisitos para as entidades beneficentes de assistência social se enquadrarem como imunes às contribuições sociais podem ser diferentes dos requisitos aplicáveis à imunidade de impostos.

⁷³ ADI/MC 2.028-5/DF.

⁷⁴ Constituição Federal, art. 195.

No caso das contribuições sociais, a legislação que regulamenta a imunidade das contribuições sociais⁷⁵ determina que, para ser considerada imune, a instituição deve possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Como a lei que institui o CEBAS não é uma lei complementar, ela foi objeto de várias ações judiciais, como já comentado anteriormente.

Decisões recentes do STF⁷⁶ em ações diretas de inconstitucionalidade, consolidaram o entendimento de que as contribuições sociais abrangidas pela imunidade são todas aquelas previstas pela Constituição Federal como fonte de custeio da seguridade social,⁷⁷ quais sejam: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL),⁷⁸ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), PIS/COFINS-Importação e Contribuição Social Previdenciária devida pelo empregador (quota patronal). Entenderam também que a lei ordinária, tal como a Lei 12.101/2009, não pode inovar a definição de entidade beneficente de assistência social para fins do direito à imunidade, tendo em vista que a definição está contida na Constituição Federal.

O STF, ao julgar a ADI 4480, entendeu que alguns artigos da Lei 12.101/09 são inconstitucionais, deveriam ser objeto de Lei Complementar – e não ordinária – não cabendo à referida lei exigir as contrapartidas necessárias para obtenção do CEBAS.

Desta forma, os artigos da Lei 12.101/09 que sobre isso versavam foram declarados inconstitucionais e perderam sua eficácia, não podendo ser exigidas contrapartidas específicas às instituições de ensino quanto à concessão de bolsas de estudo e benefícios, até que lei complementar verse sobre o assunto.

⁷⁵ Lei 12.101/2009, Lei 12.868/2013 e Decreto 8.242/2014.

⁷⁶ ADI 2.036, ADI 2.028, ADI 2.228, ADI 2.621 e RE com repercussão geral 566.622, julgados em 2.3.2017, ADIN 1.802, julgada em 12.4.2018.

⁷⁷ Constituição Federal, art. 195 e Lei 12.101/09, art. 29, c/c Lei 8.212/91, arts. 22 e 23.

⁷⁸ Instrução Normativa RFB 1700/17, arts. 10 a 13.



No entanto, para atender ao princípio da universalidade da educação, é recomendável e até inerente à entidade beneficente de assistência social que ela conceda algum tipo de bolsa.

É importante ressaltar, porém, que a ADI considerou válida a exigência do CEBAS. Assim, é recomendável que as instituições de educação tomem as providências necessárias para obtenção de tal certificado.

É importante, também, acompanhar a tramitação do Projeto de Lei Complementar nº134/2019, que visa regulamentar essa imunidade.

Independente de discussão judicial, de acordo com a Lei 12.101/2009, a imunidade é reconhecida automaticamente para as instituições portadoras do CEBAS, em pleno vigor, cabendo a cada um dos Ministérios enviar uma declaração eletrônica à Receita Federal, com a relação das instituições certificadas.

Para as instituições que não têm o CEBAS, a legislação prevê hipótese de **isenção** da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das instituições sem fins lucrativos em geral, e da COFINS sobre as receitas de atividades próprias de referidas instituições⁷⁹. Já com relação ao PIS, a legislação prevê a **incidência** sobre a folha de salários, à alíquota de 1%⁸⁰.

Havia a discussão sobre a aplicação da isenção da COFINS sobre as receitas de mensalidade escolar. No entanto, o Conselho Administrativo de Recursos Federais editou Súmula pacificando a questão: Súmula CARF nº 107 – “A receita da atividade própria, objeto da isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.”

⁷⁹ Lei 9.532/97, art. 15, §1º e Medida Provisória 2.158-35, art. 14, X

⁸⁰ Medida Provisória 2.158-35, art. 13, III e IV

É importante que a instituição verifique se as receitas de mensalidade escolar, doações e contribuições associativas estão previstas no estatuto social, para prevenir qualquer interpretação equivocada de que tais receitas não seriam alcançadas pela isenção da COFINS, acima referida.

No caso do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação de produtos ou serviços, a legislação não prevê hipóteses de isenção voltadas para as instituições de educação, podendo haver isenção para um outro produto ou serviço específico, o que deve ser verificado a cada importação.

Com relação às receitas financeiras, as instituições que possuam o CEBAS têm direito à imunidade do PIS e da COFINS sobre a totalidade de suas receitas, inclusive as financeiras⁸¹. Já as instituições de educação que não possuam o CEBAS, mas que tenham direito à imunidade ou à isenção de impostos, não sofrem a incidência do PIS sobre as receitas financeiras, porque são contribuintes do PIS sobre a folha de salários (e não sobre a receita)⁸². Com relação à COFINS sobre as receitas financeiras, no entendimento da Receita Federal, apenas as instituições de educação isentas a impostos estão sujeitas a esta contribuição, pois devem pagar a COFINS na sistemática de apuração não cumulativa⁸³, entendimento esse que é questionável, com precedentes favoráveis no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Já as instituições de educação imunes a impostos estão sujeitas à COFINS no regime de apuração cumulativa, regime este que não abrange a COFINS sobre receitas financeiras.

VI.4 – SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, pelo qual podem optar sociedades empresárias, sociedades simples ou empresas individuais de responsabilidade limitada que se enquadrem como Microempresa – com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00 -, ou Empresa de Pequeno Porte - isto é, com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00. Tal regime não se aplica a associações e fundações.

⁸¹ Instrução Normativa RFB 1.911, art. 24

⁸² Instrução Normativa RFB 1.911, art. 121, parágrafo único

⁸³ Lei 10.833, art. 10, IV, Lei 10.865, art. 27, §2º e Instrução Normativa RFB 1.911, art. 121, I

Em síntese, aqueles que optam pelo Simples Nacional, procedem ao recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, CPP (contribuição previdenciária patronal), ICMS e ISS. Ressalte-se, porém, que tal regime não abrange o ITCMD.

O Simples, ao unificar os tributos, apresenta alíquotas diferenciadas e progressivas, que serão estabelecidas de acordo com a receita bruta auferida nos últimos 12 meses, conforme abaixo:

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1a Faixa	Até 180.000,00	6,00%	–
2a Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00
3a Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00
4a Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00
5a Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00
6a Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	648.000,00

VI.5 - COMPARAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA PARA ESCOLAS

Abaixo é apresentada tabela comparativa das cargas tributárias para instituições de educação de direito privado, que optam por veículos jurídicos com ou sem fins lucrativos. Importante ressaltar que a imunidade é um direito constitucional para as



instituições sem fins lucrativos de educação e assistência social, mas algumas leis federais, estaduais ou municipais impõem obrigações para o exercício da imunidade, por vezes inconstitucional, cujo exercício depende de discussão judicial, como visto acima.

A tabela abaixo traz informações sobre os direitos à imunidade ou a isenção para as instituições que não queiram discutir judicialmente⁸⁴.

⁸⁴ Importante ressaltar que pela origem constitucional da imunidade e pela natureza legal da isenção, o tratamento conferido pelo Judiciário a um e outro tipo de dispensa de tributação é distinto. Ante a imunidade constitucional, a Suprema Corte privilegia os conceitos amplos e a interpretação teleológica, mais favoráveis aos contribuintes. Em uma discussão judicial, portanto, há maior margem para se defender os contribuintes que gozam de imunidade, recorrendo-se a princípios constitucionais, do que de isenções. Ou seja, ao interpretar a imunidade, o Judiciário tende a adotar uma postura favorável aos contribuintes, de forma que mais instituições acabam sendo abrangidas pelo conceito constitucional da função de relevância pública merecedora da imunidade. Na interpretação da isenção legal, ao contrário, o próprio CTN determina que a interpretação seja literal, porque a renúncia fiscal não deve ser ampliada para além do que o próprio ente governante federal, estadual ou municipal considerou ser de interesse público ou estabeleceu como diretriz de sua política fiscal. Em uma discussão judicial, portanto, a interpretação da imunidade tende a ser favorável à pessoa, por se tratar de garantia constitucional. A interpretação da isenção, no entanto, tende a ser restritiva, literal, por configurar favor legal.

TRIBUTOS/PJ	ASSOCIAÇÃO/ FUNDAÇÃO COM CEBAS	ASSOCIAÇÃO/ FUNDAÇÃO SEM CEBAS	SOCIEDADES ME OU EPP	SOCIEDADE
IRPJ federal	IMUNIDADE	IMUNIDADE ou ISENÇÃO, a depender se a instituição destinar suas atividades ao público em geral ou a seus associados apenas	INCIDÊNCIA - SIMPLES – 6% a 33%	INCIDÊNCIA - 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado Adicional de 10%
IRRF sobre aplicações financeiras federal	IMUNIDADE	IMUNIDADE ou INCIDÊNCIA, a depender se a instituição destinar suas atividades ao público em geral ou a seus associados apenas	INCIDÊNCIA - SIMPLES – 6% a 33%	INCIDÊNCIA - 15%, lucro real, presumido ou arbitrado Adicional de 10%
ITCMD estadual	IMUNIDADE	IMUNIDADE e ISENÇÃO, a depender do Estado	INCIDÊNCIA - até 8%	INCIDÊNCIA - até 8%
IPTU municipal	IMUNIDADE	IMUNIDADE e ISENÇÃO, a depender do Município	INCIDÊNCIA - Alíquota progressiva	INCIDÊNCIA - Alíquota progressiva
ISS municipal	IMUNIDADE	IMUNIDADE e ISENÇÃO, a depender do Município	INCIDÊNCIA – SIMPLES – 6% A 33%	INCIDÊNCIA - 2% a 5%
CSLL	IMUNIDADE	ISENÇÃO	INCIDÊNCIA - SIMPLES – 6% a 33%	INCIDÊNCIA - 9%
PIS	IMUNIDADE	Incidência especial – 1% sobre a folha	INCIDÊNCIA - SIMPLES – 6% a 33%	INCIDÊNCIA – 0,65% cumulativo ou 1,65% não cumulativo
COFINS	IMUNIDADE	ISENÇÃO para receitas de atividades próprias INCIDÊNCIA para demais receitas – 3%	INCIDÊNCIA - SIMPLES – 6% a 33%	INCIDÊNCIA - 3% cumulativo 7,6% não cumulativo
PIS importação	IMUNIDADE	INCIDÊNCIA – 1,65% a 2,1%	INCIDÊNCIA – 1,65% a 2,1%	INCIDÊNCIA – 1,65% a 2,1%
COFINS importação	IMUNIDADE	INCIDÊNCIA – 7,6% a 9,65%	INCIDÊNCIA – 7,6% a 9,65%	INCIDÊNCIA – 7,6% a 9,65%
CPP	IMUNIDADE	INCIDÊNCIA – 20%	INCIDÊNCIA - SIMPLES – 6% a 33%	INCIDÊNCIA – 20%

VII - REGISTROS E CERTIFICADOS

As organizações sem fins lucrativos legalmente constituídas, desde que cumprido os requisitos exigidos em lei, poderão pleitear alguns títulos, qualificações, inscrições, certificados ou registro junto ao Poder Público, sendo alguns obrigatórios e outros facultativos.

A definição da área de atuação por uma associação ou fundação, revela qual a contribuição pretende oferecer à sociedade, e, também, quais reflexos fiscais vitais e os contornos relevantes que o fim não econômico pode alcançar diante de princípios constitucionais.

Diante disso, vale ressaltar que as qualificações e certificações pretendidas pela organização, influenciam diretamente as regras de governança, uma vez que a legislação específica traz exigências próprias que devem ser refletidas em Estatuto Social para que a qualificação seja concedida pelo órgão competente. Assim, a escolha da certificação ou qualificação deve ocorrer após a eleição do tipo societário, em conformidade com a estrutura jurídica mais adequada à atividade filantrópica eleita.

Abaixo relacionamos os principais:

ÂMBITO	CERTIFICADOS
FEDERAL	A. OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público B. CEBAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social

VII.1 - OSCIP FEDERAL

A qualificação de OSCIP- Organização da Sociedade Civil de Interesse Público é conferida pelo Ministério da Justiça para associações ou fundações que tenham como objeto social aqueles previstos pela Lei Federal 9.790/99, a Lei da OSCIP, considerados como de interesse público, assim como prevejam em seu Estatuto Social regras de governança e transparência, de forma a compartilhar com a sociedade o dever de controle e fiscalização da instituição, que não pode negar a qualquer cidadão o acesso a todos os seus documentos, inclusive contábeis.

Tal qualificação dá maior segurança jurídica para o reconhecimento de imunidade e isenção de tributos, especialmente na hipótese de a instituição remunerar seus dirigentes e de oferecer benefícios fiscais a empresas que queiram deduzir as doações como despesas operacionais, para fins de apuração do IRPJ e CSLL, apesar de, atualmente, tal qualificação não ser mais obrigatória em referidas situações.

Diversas leis têm utilizado o art. 3º da Lei da OSCIP como referência, visto que define quais são os objetivos de interesse público. Vale destacar que a Lei da OSCIP foi a primeira a reconhecer o interesse público de causas como o meio ambiente e os direitos humanos, entre outras.

É importante esclarecer, porém, que para a qualificação de OSCIP, a instituição deve se comprometer a dar total transparência às atividades e às demonstrações financeiras, franqueando a todo e qualquer cidadão o direito de verificar tais documentos.

Além disso, a instituição tem de existir e exercer suas atividades por três anos, no mínimo,⁸⁵ para que receba a qualificação de OSCIP,⁸⁶ a qual prevê regras objetivas para sua concessão, prezando pelas boas práticas de governança, que devem constar expressamente do Estatuto Social, conforme definido pela Lei da OSCIP:

- observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;

⁸⁵ Lei 9.790/99, art. 1º, com a redação da Lei 13.019/2014.

⁸⁶ Lei 9.790/99 e Decreto 3.100/99.

- publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da instituição, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;
- realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes, se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do Termo de Parceria conforme previsto em regulamento;
- prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos para os órgãos de controle externo (Tribunais de Contas) e para os órgãos de controle interno do Poder Público que lhe houver repassado os recursos públicos;
- apresentação ao Poder Público do relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo comparativo específico das metas propostas com os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados;
- publicação, na imprensa oficial do Município, do Estado ou da União, conforme o alcance das atividades celebradas entre o órgão parceiro e a OSCIP, de extrato do Termo de Parceria e de demonstrativo da sua execução física e financeira, contendo os dados principais.

Para obter a qualificação da OSCIP a instituição deve ter como objeto social pelo menos daqueles previstos na Lei 9.790/99, dentre os quais está prevista a promoção da assistência social; da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; e da educação. Porém, para a educação referida lei exige que ela seja integralmente gratuita, em complementação ao Estado.

OSCIP

Organização da Sociedade Civil de Interesse Público

Lei 9.790/1999; Decreto 3.100/1999; Portaria MJ 362/2016.

Qualificação concedida pelo Ministério da Justiça.

Pré-requisitos: constituição há pelo menos 3 anos.

Serviço de educação deve ser gratuito

* Não há prazo de validade, mas há a obrigação de enviar ao Ministério da Justiça as alterações do Estatuto Social e a nomeação de novos dirigentes.

- Possibilidade de firmar Termo de Parceria com o Poder Público, nos moldes da Lei 9.790/99;
- Possibilidade de remunerar dirigentes (não é exclusivo para que tem essa certificação);
- Possibilidade de receber doações de pessoas jurídicas, dedutíveis até o limite de 2% do lucro operacional (não é exclusivo para que tem essa certificação); e
- Possibilidade de receber bens apreendidos, abandonados ou disponíveis, administrados pela Secretaria da Receita Federal (não é exclusivo para que tem essa certificação).

VII.2 - CEBAS - FEDERAL

Como já visto, o CEBAS, previsto pela Lei 12.101/09, e regulamentado pelo Decreto 8.242/14, é concedido pelo Governo Federal às entidades sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades de assistência social que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde.

Trata-se de uma certificação que facilita o reconhecimento à imunidade e à isenção de contribuições para a seguridade social, e a priorização na celebração de convênios com o poder público, entre outros benefícios.

CERTIFICADO

CEBAS

Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - Educação

Lei 12.101/09; regulamentada pelo Decreto nº 8.242/14, Portaria Normativa MEC 15, de 11.8.2017

Concedido através dos: Ministério da Educação, Ministério da Saúde e Ministério do Desenvolvimento Social.

Pré-requisitos: vínculo com SUS, SUAS ou com MEC.

* O CEBAS concedido originalmente possui validade de 3 (três) anos.

REFLEXO

- Imunidade Tributária das contribuições sociais: CPP, CSLL, PIS, Cofins.

VII.3 - CERTIFICAÇÕES ESTADUAIS

Nesta cartilha serão abordados apenas alguns certificados existentes no Estado de São Paulo que podem ser requeridos pelas organizações sem fins lucrativos:

ÂMBITO

CERTIFICADOS

ESTADUAL
(SP)

- C. CEPDH- Certificado de Entidade Promotora de Direitos Humanos
- D. CRIC – Certificado de Reconhecimento de Instituição Cultural
- E. ITCMD – Declaração de Imunidade ou isenção

Há também o certificado de Reconhecimento de Entidade Ambientalista, que dá isenção do ITCMD em São Paulo, que não será abordado nesta cartilha.

VII.3.1 - CEPDH – ESTADO DE SÃO PAULO

O Certificado de Reconhecimento de Entidade Promotora de Direitos Humanos (CEPDH) é um certificado voltado para fins de isenção do ITCMD concedido para entidades que se dedicam à promoção dos direitos humanos.

Para a obtenção do Certificado é preciso que a entidade não tenha fins lucrativos e dedique suas atividades à defesa dos direitos humanos, mediante a difusão, promoção e ação dos direitos fundamentais da pessoa humana. A defesa e promoção desses direitos precisa ser a atividade principal da entidade.

CERTIFICADO	REFLEXO
<p>CEPDH Certificado de Reconhecimento de Entidade Promotora de Direitos Humanos</p> <p>Lei nº 10.992/01, Decreto nº 46.655/02, Resolução Conjunta SFP/SJC 01, de 13/12/2019 e Resolução SJDC 053, de 11/10/2012.</p> <p>Certificação perante Secretaria da Justiça e Cidadania.</p> <p>*validade de 3 (três) anos.</p>	<p>➤ Com a concessão do Certificado, a entidade terá isenção de ITCMD sobre doações, se apresentar o Certificado de Entidade Promotora de Direitos Humanos.</p>

VII.3.2 - CRIC – ESTADO DE SÃO PAULO

O Certificado de Reconhecimento de Instituição Cultural é um certificado voltado para fins de isenção do ITCMD, concedido para entidade sem fins lucrativos cujos objetivos sociais sejam vinculados à cultura.

Faz jus ao certificado as entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção da cultura, observados os procedimentos estabelecidos e as condições exigidas em resoluções conjuntas editadas pela Secretaria da Fazenda e pela Secretaria da Cultura.

CERTIFICADO	REFLEXO
<p>CRIC Certificado de Reconhecimento de Instituição Cultural</p> <p>Resolução Conjunta SF/SC – 001, de 23/04/2002.</p> <p>Certificação perante a Secretaria da Cultura do Estado de São Paulo.</p> <p>*validade de 3 (três) anos.</p>	<ul style="list-style-type: none">➤ Com a concessão do Certificado, a entidade terá direito à isenção de ITCMD sobre doações;➤ A entidade devidamente cadastrada e ativa pode usufruir dos créditos concedidos no âmbito do Programa da Nota Fiscal Paulista e participar de sorteios.

VII.3.3 - ISENÇÃO OU IMUNIDADE DO ITCMD – SP

A imunidade constitucional a impostos alcança o ITCMD quando o beneficiário da doação ou da herança for instituição de assistência social ou de educação sem fins lucrativos que preencha os requisitos do CTN. A rigor, não seria necessário que as autoridades fiscais reconhecessem previamente o direito à imunidade, porém muitos Estados estabelecem uma série de requisitos e procedimentos altamente burocráticos e custosos para a constatação da imunidade e isenção das Organizações da

Sociedade Civil (OSC) no Brasil.

A legislação do Estado de São Paulo⁸⁷ e a do Rio de Janeiro⁸⁸ exigem a análise prévia do direito pela Secretaria da Fazenda, nas doações e legados às instituições de educação e de assistência social.

A legislação de São Paulo solicita a apresentação de uma dentre as seguintes certificações: CEBAS⁸⁹ (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social), OSCIP⁹⁰ (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público), Declaração de Utilidade Pública Estadual.⁹¹ No caso de instituição de assistência social, o registro na Secretaria Estadual de Desenvolvimento Social⁹² ou o Certificado de Regularidade Cadastral de Entidades⁹³ são determinantes para o gozo do benefício fiscal.

A lei paulistana concede isenção do ITCMD às instituições culturais, promotoras dos direitos humanos ou promotoras do meio ambiente, desde que atestadas como tais pelas Secretarias de Estado competentes (Secretaria da Cultura, Secretaria da Justiça e Secretaria do Meio Ambiente).

⁸⁷ Decreto 46.655/2002, art. 4º e Portaria CAT 15/2003.

⁸⁸ Decreto-lei nº 5, de 1975, Lei nº 7.174/2015, art. 7º, inciso V e art. 9º; Decreto nº 2.473/79, art. 166 e Resolução da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro nº 182/2017.

⁸⁹ Instituído pela Lei 12.101/2009.

⁹⁰ Instituído pela Lei 9.790/99.

⁹¹ Lei do Estado de São Paulo 2.574/80.

⁹² Para ter essa inscrição, a instituição deve ter a inscrição prévia no Conselho Municipal de Assistência Social, Resolução SEDS-SP nº 2 e nº 8 de 2015.

⁹³ Decreto 57.501/2011.

Reconhecimento de Isenção (São Paulo)

Lei 10.705/00, Decreto 46.655/02

Pré-requisitos: CEPDH ou CRIC.

- Isenção a entidades sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente (procedimentos – resoluções conjuntas)

* A "Declaração de Reconhecimento de Imunidade ao ITCMD" terá validade pelo período de 4 (quatro) anos, contado da data da sua emissão.

Reconhecimento de Imunidade do ITCMD (São Paulo)

Constituição Federal, art. 150, VI, item c, Código Tributário Nacional, art. 14, e Decreto 46.655/02

Pré-requisitos: CEBAS; OSCIP, CRCE, DUP Estadual, SEDS e COMAS-SP.

- Imunidade de ITCMD para Instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos
- A imunidade refere-se aos bens vinculados às finalidades essenciais

* A Declaração de Isenção do ITCMD terá validade pelo prazo de 03 anos, contados da data da sua emissão.

VII.4 - CERTIFICAÇÕES MUNICIPAIS

No âmbito Municipal, deve-se destacar a inscrição nos seguintes órgãos: Conselho Municipal de Assistência Social e Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente. As normas a que se faz referência abaixo são do município de São Paulo; assim recomenda-se que cada instituição, caso desenvolva atividades socioassistenciais com crianças e adolescentes, observe as regras dos conselhos da cidade em que atua.

ÂMBITO	CERTIFICADOS
MUNICIPAL (SP)	COMAS – Conselho Municipal de Assistência Social CMDCA – Conselho Municipal da Criação e do Adolescente

VII.4.1 - COMAS – Município de São Paulo

A inscrição no COMAS obrigatória para instituições cuja atuação preponderante seja de assistência social e, também, para organizações de assistência social que desenvolvem serviços, programas, projetos e benefícios socioassistenciais, ainda que de forma não preponderante.

CERTIFICADO	REFLEXO
COMAS Conselho Municipal de Assistência Social Lei Federal 8.742/93; Resolução COMAS nº 1080/2016 Pré-requisitos: Se a instituição atende crianças e adolescentes, é necessário ter registro no CMDCA Inscrição perante o Conselho Municipal de Assistência Social-SP *validade pelo período de 3 (três) anos.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Estar apta a firmar convênio com a Prefeitura ➤ Estar apta a obter o CEBAS-Assistência Social ➤ Apta para usufruir dos créditos concedidos no âmbito do Programa da Nota Fiscal Paulista

VII.4.2 -CMDCA – Município de São Paulo

Organizações da sociedade civil que atendam, planejem ou executem programas de garantia, proteção e/ou promoção de direitos para crianças e adolescentes na cidade de São Paulo, de forma direta ou indiretamente, deverão ser registradas no CMDCA/SP.

CERTIFICADO

CMDCA

Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente

Lei Federal nº 8.069/90 e Resolução nº 138/CMDCA-SP/2020

Certificação perante Conselho Municipal da Criança e do Adolescente.

*O registro terá validade de 2 anos, para entidades que solicitarem a inscrição.

*Validade de 04 (quatro) anos, para entidades que solicitarem a renovação,

REFLEXO

- Estar apto a dar atendimento à criança e ao adolescente.
- Cadastro junto à Receita Federal do Brasil para que possam ter acesso aos recursos doados, e assim direcioná-los para ações de proteção aos direitos da criança e do adolescente.
- Apta a inscrever projetos no Fundo Municipal e Estadual dos Direitos da Criança e do Adolescente.
- Incentivo fiscal: estar apto a captar recursos com destinação do incentivo fiscal de IR