



22

**ALÉM DAS BOAS INTENÇÕES: BENEFÍCIOS FISCAIS,
REGULAMENTAÇÃO E “ACCOUNTABILITY” DOS PROVEDORES
FILANTRÓPICOS NUMA PERSPECTIVA COMPARADA**

Banca examinadora:

Orientador: Prof. Dr. Leonardo Fernando Basso

Prof. Dr. Eugenio Augusto Franco Montoro

Prof. Dr. Haroldo Clemente Giacometti

A meus pais, Carmen e Eugenio,
com gratidão pelo exemplo de trabalho e desprendimento.

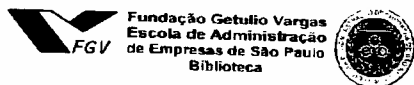
A meus filhos, Fernanda, Gabriel e Eugenio,
na esperança de tempos melhores.

**FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE S.PAULO**

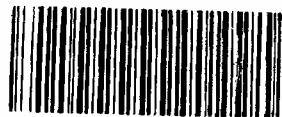
VERA SYLVIA VENEGAS FALSETTI BRANCO

**ALÉM DAS BOAS INTENÇÕES: BENEFÍCIOS FISCAIS,
REGULAMENTAÇÃO E “ACCOUNTABILITY” DOS PROVEDORES
FILANTRÓPICOS NUMA PERSPECTIVA COMPARADA**

**Dissertação apresentada ao
Curso de Pós-Graduação da FGV/EAESP
Área de Concentração: Políticas de Governo como
requisito para obtenção do título de Mestre
em Administração Pública**



595/2000



1200000595

Orientador: Prof. Leonardo Fernando Basso

**SÃO PAULO
2000**

Escola de Administração de Empresas de São Paulo	
Data	Nº da Chamada
09.05	347.471.8
10.00	(81)
595/2000	B816a
	Dis.
	2-2

BRANCO, Vera Sylvia Venegas Falsetti. Além das boas intenções: benefícios fiscais, regulamentação e "accountability" dos provedores filantrópicos numa perspectiva comparada. São Paulo: EAESP/FGV, 2000. 96 p. (Dissertação apresentada ao Curso de Pós Graduação da EAESP/FGV, Área de concentração: Políticas de Governo).

Resumo: Este trabalho tem como objetivo analisar, numa perspectiva comparada, aspectos das relações dos provedores de serviços sociais filantrópicos com o Estado e a sociedade a partir da análise dos benefícios fiscais concedidos nos termos do artigo 150, VI, c, da Constituição Brasileira e do parágrafo 501, c, 3, do Internal Revenue Code norte-americano. No caso brasileiro, aborda as recentes figuras jurídicas (Organizações Sociais e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público) e faz um breve relato das evoluções recentes nas áreas de educação, assistência social e saúde.

Palavras-Chave: Imunidades - Isenções - Filantropia - Serviços Sociais - Terceiro Setor - Subsídios - Responsabilização - Transparência - Tributos - etc...

APRESENTAÇÃO

Este trabalho é o resultado de uma trajetória iniciada nas aulas ministrados pela Prof.^a Marta Farah, Prof. Haroldo Giacometti e Prof. Eugenio Montoro, ao longo do Curso de Mestrado em Administração Pública na EAESP/FGV, nos anos de 95 e 96, que despertaram o interesse nas isenções/imunidades tributárias ao setor filantrópico no âmbito das relações público – privado.

O intercâmbio na Lyndon B. Johnson (LBJ) School of Public Affairs da Universidade de Austin, Texas, no segundo semestre de 96, proporcionou a oportunidade de pesquisar em ampla base de dados o setor sem fins lucrativos nos EUA dando suporte à perspectiva comparada que norteou os trabalhos que se seguiram.

O desenvolvimento da reflexão sobre o tema está registrado em cinco trabalhos apresentados ao longo da fase monográfica do curso, todos, exceto o primeiro, tendo como ponto de referência principal a experiência norte-americana de regulamentação do setor.

O primeiro trabalho, apresentado durante o final de 96, em palestra no Institute of Latin America Studies da Lyndon B. Johnson School of Public Affairs da Universidade do Texas, denominou-se “Third Sector in Brazil: education, health, and welfare”.

O segundo trabalho, denominado “Imunidade Tributária e Terceiro Setor: por maior Transparência e Regulamentação”, selecionado pela ANPAD e apresentado durante o encontro anual de 97, apontava o quadro de fraudes gerado pelo vácuo de regulamentação e pela ausência de controle e de fiscalização da filantropia no Brasil e apresentava algumas propostas de regulamentação e de ampliação do controle social com a mediação do Estado.

O terceiro trabalho, selecionado pela ISTR (International Society for Third Sector Research) e apresentado durante congresso da entidade em Genebra, em julho de 1998 (“Beyond Good Intentions: Tax-Exemptions, Public Funding, and Accountability of Third Sector Organizations in Brazil and in the U.S.”), tratou das isenções fiscais, regulamentação e financiamento das entidades filantrópicas prestadoras de serviços no Brasil e nos EUA e suas implicações quanto à “accountability” (responsabilidade dos agentes perante as diversas instâncias institucionais).

O quarto trabalho, apresentado em encontro da ARNOVA (Association for Research of Nonprofit Organizations and Voluntary Action), em novembro de 1998, denominado “Tax incentives to nonprofit: questions on regulation, visibility, and accountability in Brazil and in the U.S.”, apontou a tendência de erosão dos pilares ideológicos que sustentaram e justificaram o tratamento fiscal privilegiado dos nonprofit nos EUA para questionar sua legitimidade. O declínio do engajamento cívico nos EUA, apontado por PUTNAM (1995) em sua teoria sobre o capital social, foi a principal referência desta reflexão.

Finalmente, o quinto trabalho, apresentado no encontro do BALAS (Business Association for Latin America), em abril de 1999, nos EUA (“Toward Regulation, Transparency, and Accountability: questions on Tax-Exemptions to Nonprofit providers in Brazil and in the U.S.”), retomou as discussões anteriores sobre os contrastes quanto à regulação, ao controle social, à efetividade das leis e dos instrumentos de responsabilização dos agentes e apontou o alto grau de tolerância institucional com relação às entidades filantrópicas nos EUA e no Brasil.

Ao longo desta trajetória, foi de especial importância o apoio financeiro proporcionado pela bolsa da CAPES durante um semestre e do CNPQ durante três semestres, além do apoio decisivo da EAESP/FGV que tornou possível a participação nos Encontros e Congressos citados.

Foram fundamentais também o estímulo da Prof.^a Marta Farah e do Prof. Peter Spink, a colaboração de meu orientador e dos professores: Esdras Borges Costa, Fábio Lilla e em especial Mórís Blikstein, cuja partida deixou profunda saudade. A eles, minha gratidão.

Finalmente as trocas de percepções (e inquietações) com Ana Paula Paes de Paula, Carmen Silvia Sanches, Roberta Clemente e Leopoldo Costa Júnior foram, em diferentes momentos, essenciais para animar o caminho muitas vezes tortuoso e difícil. A eles, meu especial carinho.

SUMÁRIO

Introdução	1
I. Terminologia	2
II. Financiamento.....	3
III. Explicação do ponto de vista econômico	3
IV. Delimitação do tema	5
V. Aspectos metodológicos	5

PARTE I FUNDAMENTOS E LEGISLAÇÃO

Capítulo I	7
Fundamentos dos incentivos à provisão filantrópica	

I. Fundamentos dos incentivos nos EUA	8
II. Outros argumentos que fundamentam as benesses fiscais ao setor filantrópico.....	10
III. Fundamentos do setor filantrópico no Brasil	12
A . Antecedentes históricos	12
B. Aspectos da doutrina legal	15

Capítulo II	17
Legislação e regulamentação	

I. EUA	17
A . Legislação.....	17
1. Antecedentes históricos	17
2. Aspectos relevantes: da habilitação aos benefícios	17
B. Habilitação às isenções	20
C. Atividades isentas (interesse público definido por Lei).....	22
1. Promoção da Saúde.....	22
1.a. Hospitais.....	22
1.b. HMOs (Health Maintenance Organizations)	23
1.c. Professional Standards Review Organizations (PSRO)	24
2. Alívio da pobreza	24
3. Educação.....	24
4. Desenvolvimento da educação e da ciência	25
D. Fundações norte-americanas	26

II. BRASIL	28
A. Legislação vigente	28
B. Desvendando o cipoal certificatório	31
C. Fundações no Brasil	33
D. Comentários sobre a Legislação	35

Capítulo III	36
---------------------------	-----------

Questionando os benefícios fiscais à filantropia

I. Questionamento nos EUA.....	36
A. Antecedentes do questionamento atual	36
B. Efeitos da crise fiscal	38
C. Outros argumentos contrários às isenções	39
D. Apropriação de excedentes	39
E. Revendo os benefícios	41
1. Caso dos hospitais norte-americanos	41
II. Questionamento no Brasil.....	43

PARTE II CONTROLE SOCIAL

Capítulo IV	45
--------------------------	-----------

Responsabilização & “accountability”

I. Conceito	45
A. Responsabilidade legal/tributária: o caso norte-americano	46
1. Instrumentos de Responsabilização: relatório anual ao fisco (“990”)	47
B. Brasil: responsabilidade legal	50
1. Tributária	50
2. Administrativa	50
II. Transparência, visibilidade e publicidade (“disclosure”)	51
A. EUA	52
B. Brasil	55
III. Da responsabilidade ampliada: além do âmbito legal	55

Capítulo V	58
Instrumentos de regulamentação numa perspectiva comparada	
I. Resumo e conclusões iniciais	58
II. Tendências	60
A. Vácuos de regulamentação	60
1. Brasil	60
2. EUA	62
B. Visibilidade e monitoramento pelo público	63
1. EUA	63
2. Brasil	64
C. Fiscalização e sanções	65
1. EUA	65
2. Brasil	67
D. Vácuos de responsabilidade decorrentes do modelo de provisão (o caso da Saúde)	67
1. EUA	67
2. Brasil	68
3. Comentário	68
E. Controle social e construção de referências (o caso da Educação no Brasil)	70
F. Cenário recente no Brasil: as novas figuras jurídicas	72
1. Organizações Sociais (OS)	72
2. Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)	74
3. Comentário	75
 Conclusão	 77
 Bibliografia	 83

ALÉM DAS BOAS INTENÇÕES: BENEFÍCIOS FISCAIS E “ACCOUNTABILITY” DOS PROVEDORES FILANTRÓPICOS NUMA PERSPECTIVA COMPARADA

INTRODUÇÃO

O desenvolvimento e a proliferação nas três últimas décadas do setor filantrópico ou sem fins lucrativos no Brasil, trouxe extenso campo de investigação para a comunidade acadêmica dedicada às políticas públicas nas áreas de educação, saúde e assistência social. As novas possibilidades de formação das relações público – privado que a existência destas organizações propõe, suscita o questionamento de sólidos paradigmas quanto ao papel do Estado enquanto executor, gestor e regulador das políticas públicas. Sob que critérios deve o Estado incentivá-las e promovê-las, financiá-las e até delegar-lhes poder de decisão nas políticas sociais? Ou o Estado não deve interferir? Que tipo de relação deve existir entre o Estado e as organizações sem fins lucrativos? Quem presta contas a quem e sobre o que, no âmbito destas relações?

A ação não governamental na área social não é fenômeno recente no Brasil: ela tem sido parte integrante da nossa herança, desde os tempos coloniais com as primeiras missões e colégios jesuítas. Ao longo da história de nosso país, diversas ordens, irmandades e confrarias religiosas se notabilizaram pela provisão de serviços nas áreas de educação e saúde, atuando de forma independente ou em parceria com o Estado, que freqüentemente financiou suas atividades.

Foi durante as três últimas décadas, porém, que a ação não governamental, denominada filantrópica ou sem fins lucrativos, teve seu espectro ampliado das iniciativas de cunho assistencialista e religioso, passando a abranger uma gama

muito variada de ações que incluíram iniciativas de caráter nitidamente empresarial, nas áreas de saúde e educação, que se abrigaram sob a denominação "sem fins lucrativos" para fazer jus aos benefícios fiscais previstos na Constituição Brasileira.

É deste universo diversificado e heterogêneo que este trabalho pretende se aproximar, com um foco direcionado para os aspectos institucionais que geraram o setor sem fins lucrativos nos EUA e no Brasil e que podem explicar suas relações com o Estado. Os incentivos do Estado à ação filantrópica podem assumir a forma de cessões, doações, subvenções, isenções e/ou imunidades, sendo que no presente trabalho serão examinadas com destaque estas últimas. Antes de mais nada porém, convém reconhecer tanto a terminologia como as fontes de financiamento e as diferentes explicações para a gênese das iniciativas privadas, no âmbito denominado filantrópico ou sem fins lucrativos.

I. Terminologia

"Terceiro Setor", "Setor Filantrópico", "Entidades sem Fins Lucrativos", "Setor Independente", "Setor Voluntário", são denominações que podem abranger uma diversidade complexa de organizações privadas que *visam ao bem comum* e que se dedicam à provisão de serviços nas áreas de educação, saúde e assistência social, além de uma infinidade de associações com agendas diferenciadas de cunho religioso, profissional, cívico, recreativo, esportivo, político, educativo e cultural, além de entidades engajadas na promoção da cidadania.

São fundações, universidades, hospitais, ONGS, institutos diversos, cooperativas, comunidades eclesiais de base, entidades de serviço social, religiosas, científicas e profissionais, associações comunitárias, de moradores, de defesa do consumidor, da ecologia, dos direitos civis e da mulher, clubes

esportivos, recreativos, grêmios estudantis, sindicatos, etc. Alguns autores defendem como mais adequada a denominação "Primeiro Setor" por entenderem que a iniciativa privada precedeu historicamente o Estado e o Mercado.

II. Financiamento

As entidades filantrópicas são financiadas tanto por cessões, doações e contribuições privadas, como por subvenções governamentais e são contempladas com incentivos fiscais em função do *interesse público* de sua ação. Denominam-se "sem fins lucrativos" pois devem destinar o total de suas receitas às atividades sociais de caráter altruísta e filantrópico. Nada impede, em tese, que realizem lucros, no entanto existe tanto nos EUA como no Brasil, a exigência legal de destiná-los exclusivamente aos objetivos estatutários de cunho social e filantrópico.

III. Explicação do ponto de vista econômico

Do ponto de vista econômico, a gênese do "Terceiro Setor" é explicada por três linhas distintas de pensamento, que foram sistematizadas por MATLOCK (1994, p. 523). A primeira, explica o setor como resultado de informação assimétrica e de falhas de mercado. Dada a impossibilidade do consumidor acessar a qualidade e a quantidade adequadas de bens públicos típicos (falha de mercado), este teoricamente, ficaria à mercê de fornecedores que tirariam vantagem desta assimetria informacional para maximizar lucros. No caso de bens públicos típicos (de consumo não rival), esta assimetria impediria os consumidores de protegerem convenientemente seus interesses através de contratos explícitos ou de leis de proteção do consumidor. Ocorre que o mercado competitivo seria insuficiente para disciplinar os padrões de atendimento e de fornecimento de bens e serviços públicos, pois poderia induzir à redução da

qualidade destes por produtores maximizadores de lucro que não hesitariam em reduzir a qualidade para reduzir custos e preços e aumentar sua fatia de mercado.

Tendo em vista esta perspectiva, os consumidores de bens e serviços públicos optariam por provedores do setor filantrópico, em função da sua finalidade não lucrativa, que teoricamente os induziria a oferecer bens e serviços de maior qualidade ao menor custo. Enfim: a não obrigatoriedade de distribuir lucros entre acionistas ou proprietários minimizaria os incentivos para substituir qualidade por lucro. É esta credibilidade decorrente da situação de "nonprofit" das entidades que caracteriza o diferencial que os provedores do mercado competitivo freqüentemente não dispõem.¹

A segunda explicação para a gênese do "Terceiro Setor" se refere à insatisfação com o nível de qualidade e/ou quantidade da provisão de bens e serviços públicos ou quase públicos pelo Governo. As entidades filantrópicas sem fins lucrativos tradicionalmente se desenvolvem neste contexto de insatisfação do consumidor, sensíveis às suas expectativas com relação aos bens públicos e quase – públicos oferecendo bens e serviços diferenciados e mais condizentes com seus desejos e necessidades.

A terceira explicação enfoca o lado da oferta e situa a ação das entidades filantrópicas como resultado da delegação do governo que contrata seus serviços. O subsídio à ação filantrópica reduziria os custos a serem suportados diretamente pelo governo por ter caráter suplementar às doações e tarifas cobradas dos clientes.

¹ Vale notar que esta explicação tradicional vem sendo contestada por meio de estudos empíricos, que demonstraram que ainda que os controladores das entidades filantrópicas não tenham acesso a nenhum saldo do patrimônio em caso de dissolução ou encerramento da entidade, o desinteresse financeiro em produzir ou preservar excedentes para proveito próprio não se traduz necessariamente em investimento em eficiência ou qualidade dos serviços. (STEINBERG, 1987, p.127)

IV. Delimitação do tema

Este trabalho se detém nas entidades de assistência social, educação e saúde beneficiárias das imunidades tributárias previstas no artigo 150, VI, c, da Constituição de 88 que veda à União, Estados e Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços de instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos no Brasil. Beneficiam-se também as instituições filantrópicas ou beneficentes de saúde, em decorrência de leis recepcionadas pela Constituição que as incluíam no âmbito da assistência social.

Visando uma perspectiva comparada, este trabalho focará também em três dos oito tipos de entidades definidas como “public charities” na Seção 501, c, 3, do código tributário norte-americano (“Internal Revenue Code”, título 26 do “United States Code”, referido doravante simplesmente como IRC), que se beneficiam de isenções fiscais e doações dedutíveis: entidades educacionais, de alívio à pobreza e de promoção à saúde. São entidades provedoras de serviços sociais, cujo traço mais marcante é serem trabalho-intensivas, legal e estruturalmente formatadas como “nonprofit” (sem fins lucrativos) e que derivam parte significativa de suas receitas de doações dedutíveis e de transferências do governo.

V. Aspectos Metodológicos

Numa perspectiva histórica e comparada o levantamento bibliográfico privilegiou o estudo dos benefícios fiscais a partir do exame das leis tributárias aplicáveis aos provedores filantrópicos nas áreas de educação, saúde e assistência social nos EUA e no Brasil que se traduzem em benefícios como isenções, deduções e imunidades.

Além da busca em fontes primárias (leis e regulamentos nos Diários Oficiais e em bancos de dados) foi consultada a doutrina aplicável às imunidades na área do Direito Tributário para se conhecer a fundamentação do tratamento fiscal diferenciado às organizações filantrópicas ou “sem fins lucrativos”. Buscou-se conhecer as vantagens e desvantagens das benesses fiscais, segundo diversos autores e publicações especializadas, que se consolidaram como referência para os estudiosos do setor denominado “sem fins lucrativos” nos EUA e no Brasil.

A dissertação remeteu também às questões da responsabilização (“accountability”) e da visibilidade (“disclosure”) dos provedores filantrópicos a partir da descrição e análise dos mecanismos regulatórios vigentes, para avaliar o grau de controle social. Foi essencial neste estágio a consulta a banco de dados eletrônico contendo regulamentação atualizada do setor filantrópico nos EUA (Online Compendium of Federal and State Regulations for U.S. Nonprofit Organizations).

PARTE I

FUNDAMENTOS E LEGISLAÇÃO

CAPÍTULO I

FUNDAMENTOS DOS INCENTIVOS À PROVISÃO FILANTRÓPICA

Como ponto de partida, deve ser entendido que o tratamento privilegiado dos provedores do setor filantrópico ou sem fins lucrativos fundamenta-se na premissa básica de que ele “realiza tarefas que o governo, na sua ausência, teria de desempenhar” (HOPKINS, 1992, p. 9). Ao ser provedor de bens e serviços públicos, o setor filantrópico alivia tanto o público quanto o governo dos ônus que estes certamente suportariam na sua ausência.

Tendo em vista este aspecto, as imunidades, isenções e subsídios, se explicam pelo fato do governo ser compensado da perda de receita de impostos através da redução das despesas que teria de custear com apropriações de recursos públicos. Um rápido exame histórico da legislação e dos fundamentos filosóficos das entidades sem fins lucrativos nos EUA e no Brasil apresentado a seguir, permite captar alguns aspectos da formatação de suas relações com o Estado e com a sociedade para explicar seu status fiscal diferenciado.

Dado que o domínio da lei é expressão do contexto cultural que reflete a hegemonia de certas concepções filosóficas e a predominância de conceitos e abordagens que se não expressam com fidelidade uma visão de mundo e da sociedade como um todo, estão a refletir, certamente, a cosmogonia de uma elite. Este estudo procurou na doutrina legal e em alguns filósofos e encíclicas papais os subsídios para captar o contexto em que se concedem os privilégios fiscais.

Nesta perspectiva, o pluralismo de Stuart MILL, o associativismo de TOCQUEVILLE e os textos sociais das encíclicas Rerum Novarum (1891) e Quadragesimmo Anno (1931) serão brevemente abordados, para captar aspectos do contexto ideológico e situar o tratamento legal diferenciado às iniciativas filantrópicas nos EUA e no Brasil.

I. Fundamentos dos incentivos nos EUA

No caso norte-americano, os primeiros impostos e taxas aprovados pelo Congresso especificavam as entidades sujeitas ao seu pagamento, decorrendo a isenção fiscal da simples omissão legal. Desde a aprovação do imposto de 2% sobre a renda das corporações em 1894, restaram especificados os casos de isenção: organizações religiosas, educacionais e caritativas, além de algumas entidades de poupança e de seguro mútuo.

Stuart MILL e Alexis de TOCQUEVILLE, entre outros, expressaram os princípios e valores que inspiraram os legisladores norte-americanos. No dizer de MILL em "On Liberty" (1859):

"(...) ainda que indivíduos não façam uma dada coisa tão bem, na média, como os agentes do governo, ainda assim é desejável que esta seja feita por eles ao invés do governo, como meio para sua própria educação mental (...) as operações de governo são parecidas em todo lugar. Com indivíduos e associações voluntárias (...) existem experimentos variados e infinita diversidade de experiência. O que o Estado deve é tornar-se um depositário central e difusor ativo da experiência resultante de muitas tentativas (...) capacitando cada experimentalista a beneficiar-se dos experimentos dos outros, ao invés de não tolerar outros experimentos que não os próprios".
(MILL citado por HOPKINS, 1992, p. 10, trad. pela autora)

TOCQUEVILLE em "Democracy in America" (1992), descreveu a habilidade dos norte-americanos em associarem-se para desempenhar uma ampla variedade de atividades:

"associações de mil espécies, religiosas, morais, sérias, fúteis, gerais ou restritas, enormes ou diminutas (...) se há o propósito de inculcar algum conceito ou promover algum sentimento pelo encorajamento de um grande exemplo, eles formam uma sociedade. Onde à frente de um novo empreendimento você vê o governo na França, ou um homem notável na Inglaterra, nos EUA você certamente encontrará uma associação." (TOCQUEVILLE citado por HOPKINS, 1992, p. 14, trad. pela autora).

As isenções fiscais previstas no Internal Revenue Code (IRC) norte-americano podem ser interpretadas como efeito do direito constitucional de associação e reflexo de uma política afirmativa de não inibir, pela tributação, atividades beneméritas de organizações que trabalham em prol do interesse público e da comunidade, como agentes promotores de voluntarismo e de pluralismo, implementando iniciativas diversificadas e inovadoras.

É por este motivo que diversos autores não consideram a isenção fiscal como benefício ou subsídio. No dizer de HOPKINS (1992, p. 62):

"Isenções tributárias e doações de cunho caritativo não são anacronismos, nem 'brechas' (para se escapar à taxação). São, ao invés disto, um marco contra a dominação governamental e um marco de uma sociedade livre. Elas ajudam a alimentar o setor voluntário desta nação e preservar a iniciativa individual e refletem a filosofia plural que foi o elemento norteador do espírito da América democrática."

Além do pluralismo, do voluntarismo e da livre iniciativa celebrados pelos filósofos liberais para explicar o advento do setor filantrópico, JAMES (1987, p. 404) cita a motivação religiosa que moveu historicamente a maior parte dos provedores de serviços sociais e, mais recentemente (especialmente após o advento das fundações filantrópicas), o prestígio e poder político, além da possibilidade de distribuição disfarçada de lucros na forma salários e de "fringe benefits", como motivações importantes, senão preponderantes, da iniciativa filantrópica isenta de impostos.

II. Outros argumentos a fundamentar as benesses fiscais ao setor filantrópico

Às diferentes fundamentações de cunho religioso, moral, filosófico e/ou legal, é freqüentemente acrescentada argumentação de cunho econômico. Como já foi visto na Introdução, o setor atenderia às “falhas de mercado” e proporcionaria o elemento de confiança necessário ao consumidor, incapaz de determinar valor real do produto ou serviço que está adquirindo (assimetria informacional). Além disto, estudos econométricos, encomendados a economistas de Harvard, em 1969, pela “Filer Commission”, evidenciaram a “eficiência” das deduções de impostos. Foi demonstrado que as doações dedutíveis seriam positivas para a sociedade, pois cada dólar perdido pelo governo em renúncia fiscal geraria mais de um dólar em receita para as “charities”.²

Finalmente, o pressuposto de maior eficiência econômica das entidades filantrópicas na provisão de serviços sociais retomado nas últimas décadas por adeptos do “Estado Mínimo”, veio reforçar os argumentos favoráveis ao seu tratamento fiscal diferenciado.

Segundo esta linha de argumentação, o processo decisório descentralizado das entidades sem fins lucrativos seria mais visível e sensível às necessidades públicas porque mais próximo destas, diferentemente do Estado centralizador e pouco flexível em suas alocações. A premissa amplamente aceita de que serviços contratados localmente conduziriam a uma maior eficiência, veio endossar a argumentação dos teóricos da escolha pública quanto aos vícios do monopólio estatal e as virtudes da concorrência privada.³

² A “Filer Commission” (mais conhecida pelo sobrenome do senador que a presidia) era na verdade “Commission on Private Philanthropy and Public Needs”, cujas discussões e relatório final, publicado em 73, tornaram-se um marco importante na regulamentação do setor filantrópico nos EUA.

³ Vale comentar aqui que a vinculação da descentralização à eficiência constante do ideário neoliberal vem sendo contestada por estatísticos como BOYNE (1998, p. 481), que apresenta uma crítica metodológica à evidência apresentada por diversos autores que validaram a hipótese, apontando a omissão de variáveis de controle importantes e a total ausência de medidas no que se refere à concorrência.

Nesta perspectiva, as políticas governamentais nos EUA estimularam a expansão da rede de provedores privados de serviços sociais através dos incentivos tributários e da contratação de seus serviços pelo governo. HALL (1992, p. 80) menciona estudo de SALAMON e ABRAMSON, que demonstrou o grau de dependência de recursos públicos por parte dos provedores filantrópicos (entre 35 a 55% das receitas totais) para destacar que a versão norte-americana de “Welfare State” ao invés de desenvolver uma vasta burocracia voltada à prestação de serviços sociais, incentivou o investimento privado para implementá-los.

Foi, portanto, determinante o papel desempenhado pelo sistema tributário progressivo, que trouxe incentivos fiscais à transferência de riqueza, tanto individual como corporativa, gerada nos anos pós-guerra para setores priorizados pelo governo sob modalidades diversas de poupança, investimentos e doações.

Deste modo, as entidades sem fins lucrativos nos EUA firmaram-se ao longo da história recente norte-americana como fenômeno econômico de primeira grandeza, respondendo por números impressionantes. Segundo a revista “The Economist” (1998, p. 19), números do Giving USA referentes a 97, indicam que os norte-americanos doaram US\$ 143 para entidades sem fins lucrativos, dos quais mais de 75% (US\$ 109 bilhões) referentes a pessoas físicas e o restante de fundações (US\$ 13 bilhões), heranças (US\$ 13 milhões) e empresas (US\$ 8 bilhões).

O setor sem fins lucrativos da economia norte-americana responde atualmente por 8% do GDP, número que dobrou desde 60 e emprega 10% da força de trabalho, mais que o governo federal e estadual somados. O crescimento das fundações foi marcante a partir dos anos 50, tanto em número como em patrimônio, sendo que as 121 maiores fundações detinham US\$ 126 bilhões em ativos em 97.

III. Fundamentos do setor filantrópico no Brasil

A. Antecedentes históricos

No caso brasileiro, o setor filantrópico ou sem fins lucrativos criou-se em ambiente diverso cultural e institucionalmente do norte-americano. Enquanto na sociedade norte-americana o setor se desenvolveu no seio de uma cultura política impregnada por valores igualitaristas, comunitários e voluntários, no Brasil a sua gênese ocorreu inserida em um quadro de valores totalmente diversos. Se mais de 300 anos da história brasileira podem ser resumidos no tripé: latifúndio, monocultura e trabalho escravo, não surpreende que as iniciativas filantrópicas tenham se inserido na cultura política do patriarcalismo com a presença marcante da Igreja Católica. Às relações horizontais do modelo norte-americano contrapõe-se o caráter hierárquico e vertical da sociedade brasileira, resultante da herança cultural ibérica que, concentrada no indivíduo e na família, não reforça valores que priorizem os interesses da comunidade.

A ação não governamental na área social é parte integrante da nossa herança religiosa desde os tempos coloniais, com as primeiras missões e colégios jesuítas. Ao longo da história de nosso país, diversas ordens, irmandades e confrarias religiosas se notabilizaram pela provisão de serviços nas áreas de educação e saúde, atuando de forma independente ou em parceria com o Estado, que freqüentemente financiou suas atividades.

O princípio da beneficência (“ajudar ou não causar dano”) foi incorporado em atividades diversas de cunho religioso ou cívico e depois amalgamado aos princípios de justiça e de solidariedade pelo Papa Pio XI, na encíclica “Quadragesimo Anno” de 1931, formando o alicerce ideológico para o surgimento das seguridades e dos serviços de saúde nacionais e para a disseminação do conceito de direito à saúde.

Firmou-se, como referência, o princípio da *subsidiariedade*, conforme preconizado pela mesma encíclica, segundo o qual a autoridade pública deve deixar ao cuidado de associações de âmbito local os assuntos de “menor importância”, atuando segundo o princípio da função “supletiva” dos poderes públicos (De SANCTIS, 1971). Este tema já havia sido introduzido pelo Papa Leão XIII na Encíclica “Rerum Novarum” em 1891: “Os direitos... devem ser religiosamente respeitados e o Estado deve assegurá-los a todos os cidadãos (...) a classe indigente... conta principalmente com a proteção do Estado. Que o Estado se faça pois, *sob um particularíssimo título*, a providência dos trabalhadores, que em geral pertencem à classe pobre” (De SANCTIS, 1971, p. 34).

Neste contexto ideológico, criou-se a versão brasileira de Estado de Bem-Estar Social que foi inaugurada por Vargas e que teve, nos provedores filantrópicos, os coadjuvantes oportunos no modelo corporativista, que excluía a maior parte da população. O setor filantrópico passou a existir legalmente no Brasil nos anos 30, numa era de centralização e autoritarismo, em que o Estado assumiu a responsabilidade pela provisão de serviços sociais. (LANDIM, 1993).

A Constituição de 37 veio consagrar o princípio da subsidiariedade e explicitar ainda mais o papel do setor sem fins lucrativos neste modelo de provisão corporativista: reservou, por exemplo, ao Estado, a obrigação de prover a “instrução básica aos pobres” e de agir em caráter suplementar às famílias e às instituições privadas de ensino filantrópicas (predominantemente religiosas). Isenções e incentivos fiscais, além de acesso a recursos públicos através do CNSS (Conselho Nacional de Serviço Social) criado em 1938, pontuaram o relacionamento entre o governo federal e as organizações privadas sem fins lucrativos dedicadas à provisão de serviços sociais nas áreas de educação (em qualquer nível), saúde, cuidados aos idosos, treinamento e cuidados aos deficientes, assistência à infância pobre ou trabalhadores necessitados. O quadro

de cooperação e de complementação funcional entre o setor sem fins lucrativos e o governo central é assim descrito por LANDIM (1993, p. 26): “É evidente, nesse terreno, o pacto costurado pelo Estado com igrejas e organizações da sociedade civil.”

A dependência das benesses públicas tornaram estas entidades instrumento da política clientelista do governo: para habilitar-se à certificação pelo CNSS, elas deveriam ser declaradas de “Utilidade Pública” pelo Presidente da República. A Declaração de Utilidade Pública, criada pela Lei nº 91 de 28/8/1935, destinava-se ao reconhecimento de sociedades civis, associações e fundações com finalidade exclusiva de “servir desinteressadamente à coletividade”. A mesma Lei estabeleceu que nenhum favor legal do Estado decorreria do título, então com conotação estritamente honorífica. Concessão do Presidente da República, a habilitação à Declaração de Utilidade Pública Federal se fazia no âmbito do Ministério da Justiça.

A dependência das benesses públicas tornaram estas entidades instrumento da política clientelista do governo: para habilitar-se à certificação pelo CNSS, elas deveriam ser declaradas de “Utilidade Pública” pelo Presidente da República. A criação da LBA (Legião Brasileira de Assistência) em 43, veio consolidar este quadro de colaboração mediante convênios com as entidades prestadoras de serviços sociais.

A Constituição de 1946 veio confirmar os benefícios fiscais às entidades educacionais e de assistência social, condicionando a imunidade fiscal à aplicação integral das rendas no Brasil.

B. Aspectos da doutrina legal

A Constituição de 1988 conservou o princípio da imunidade em seu artigo 150, garantindo o privilégio automático da imunidade tributária às iniciativas privadas nas áreas de educação e assistência social. Na perspectiva estritamente legal, o legislador manteve a tradição constitucional brasileira de preservá-las financeira e economicamente através da imunidade tributária plenamente fundamentada na doutrina.

Segundo VIEIRA (1997, p. 59), ainda que formulada em ambiente democrático e participativo, a Constituição de 1988 impregnou-se do corporativismo da política brasileira, selando o compromisso maximizador entre os setores da sociedade e do Estado que detinham poder naquele momento, o que poderia explicar a constitucionalização de temas típicos de legislação ordinária como a tributação das entidades filantrópicas. Alheio a esta controvérsia, BALEEIRO (1977, cap. 4) ensina:

"A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza."

Justifica-se assim o tratamento fiscal privilegiado pelo entendimento da filantropia como coadjuvante à ação social do Estado, que é também explicado pelo jurista Ives Gandra MARTINS (1991, cap. IX):

"Na imunidade não nascem, nem obrigação, nem crédito tributário, por absoluta vedação constitucional (...). A imunidade objetiva claramente impedir, por motivo que o constituinte considera de especial relevo, que os poderes tributantes, pressionados por seus déficits orçamentários, invadam áreas que no interesse da sociedade devam ser preservadas (...). Na imunidade, o poder de tributar não existe, fica condicionado à absoluta impotência,

barrados seus tentáculos por intransponível muro construído pela Carta Magna..."

O jurista Amilcar FALCÃO (1964, p. 117), por sua vez, define as imunidades como “uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, de competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo.”

CAPÍTULO II

LEGISLAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO

I. EUA

A. Legislação

1. Antecedentes históricos

A Lei de 1894 estabeleceu o imposto de 2% sobre a renda das corporações e especificou os casos de isenção: organizações religiosas, educacionais e caritativas, alguns tipos de entidades de poupança e de seguro mútuo. Até então, as leis referentes aos primeiros impostos e taxas aprovados pelo Congresso especificavam as entidades sujeitas ao seu pagamento, decorrendo a isenção fiscal da simples omissão legal.

A edição do “Internal Revenue Act” (IRA), em 1913, incorporou nos textos tributários norte-americanos os valores do pluralismo, do voluntarismo e da livre iniciativa do texto constitucional, que fundamentaram o tratamento tributário privilegiado das entidades sem fins lucrativos e explicitaram os princípios de tributação progressiva que vêm norteando a legislação tributária norte-americana até o presente.

2. Aspectos relevantes: da habilitação aos benefícios

Os provedores de serviços sociais norte-americanos devem ser reconhecidos como “public charities” para habilitar-se às benesses fiscais. As “public charities” (doravante referidas como “charities”) são entidades estatutariamente tão diversas como “trusts” (fundos constituídos por herança ou doação, destinados a fins específicos), fundações ou corporações organizadas exclusivamente para propósitos religiosos, caritativos, científicos e/ou

educacionais e que prestam serviços gratuitos ou pagos nas áreas de saúde, educação e assistência social. Podem incluir-se nesta denominação museus, orquestras, estações de rádio e televisão, além de ligas de esporte amador e entidades de prevenção contra maus tratos à infância, ao meio ambiente e aos animais (que não são tratadas neste estudo).

Do ponto de vista organizacional, são pré-requisitos para isenção fiscal que constem duas condições dos estatutos das “charities”: que suas atividades servirão com exclusividade a um ou mais propósitos de interesse público passíveis de isenção nos termos do IRC 501, c, 3 (educacionais, religiosos, alívio à pobreza, promoção da saúde, etc.) e que, em caso de dissolução ou liquidação da entidade, seus ativos serão destinados a outras entidades com propósitos semelhantes.

Com relação ao programa de atividades, estas devem estar de conformidade com os propósitos isentos constantes de seus estatutos; seus recursos devem ser destinados total ou substancialmente às atividades que beneficiem a sociedade como um todo e que não devem gerar ganho privado individual a quaisquer controladores ou dirigentes da entidade.

Vale lembrar que *são vedadas atividades políticas às “charities” isentas provedoras de serviços sociais* norte-americanas, seja para influenciar a legislação, seja para veicular propaganda político-partidária, sob pena de perda da condição isenta.

Finalmente, para fazer jus aos benefícios, os programas de uma “charity” devem estar em consonância com preceitos vigentes na política pública, no sentido de não contrariá-los. O princípio da política pública definiu-se, ao longo do tempo, na jurisprudência norte-americana para impedir o apoio da sociedade através do benefício da isenção fiscal de atividades ilícitas ou contrárias ao

interesse público. Este princípio foi aplicado no indeferimento do benefício fiscal a escolas privadas que praticavam discriminação racial.

Além destas exigências, as atividades da “charity” poderão adequar-se à chamada *doutrina de comercialização* criada pela jurisprudência e adotada pelo IRS a qual estabelece alguns critérios para avaliar se a “charity” está procedendo de modo semelhante a um negócio qualquer e impondo concorrência desleal a empreendimentos que pagam impostos. Esta perspectiva de análise tem levado à reclassificação de diversas atividades anteriormente isentas com implicações diretas na tributação da entidade.

Caso seja caracterizada a inexistência de relação com os propósitos isentos da entidade e fique configurada a prática regular de atividade de natureza comercial não “substancialmente” relacionada ao desempenho da finalidade isenta da organização (ou seja, não tiver uma relação causal com esta), a atividade passa a ser tributada nos termos de uma atividade comercial normal.

Do ponto de vista legal, existem basicamente três critérios gerais para a concessão de isenções fiscais às entidades sem fins lucrativos (“nonprofit”) nos EUA. O primeiro se refere ao modo pelo qual uma organização está estruturada e reflete a diferença essencial entre organizações com e sem fins lucrativos. Enquanto as primeiras geram resultados para seus proprietários e acionistas, os resultados das demais são aplicados em *alguma finalidade benéfica para a sociedade* (ausência de motivação de cunho privado) sendo que em caso de dissolução, seus ativos são preservados para fins filantrópicos.

Um segundo critério baseia-se na política da organização e centra o foco em seu *programa de atividades*: o que faz e por que faz e nas diferenças de

motivo e de métodos que a distinguem de uma entidade com finalidade lucrativa. Inclui o teste de “*magnitude*” no qual o IRS verifica se o escopo da atividade filantrópica é compatível com os recursos financeiros que a organização dispõe.

Finalmente, é aplicado o critério que leva em conta o *tipo de atividade* para determinar sua elegibilidade aos benefícios fiscais: educacionais, culturais, cívicas, serviços de saúde, e de assistência social (atividades típicas das “charities” que são definidas em detalhe no IRC).

Para qualificar-se às isenções as “charities” devem obedecer a uma formatação determinada do ponto de vista organizacional e ter personalidade jurídica, estatutos e conselheiros regulares de modo a atender, minimamente, aos requisitos legais necessários à qualificação como “charity”: propósitos da organização, conselho diretor inicial, modo de seleção e deveres de conselheiros e administradores, requisitos para elegibilidade e votação, procedimentos de liquidação e de dissolução, referências obrigatórias às leis federais e estaduais quanto a requisitos e proibições pertinentes, período contábil e procedimentos de emenda aos regulamentos internos.

B. Habilitação às isenções

Se faz por um *único* documento encaminhado ao IRS pela entidade interessada. O requerimento de reconhecimento de condição fiscal pelas “charities” se faz mediante preenchimento de documento específico conhecido por “Form” 1023, no qual as atividades da entidade requerente devem ser descritas em detalhe suficiente para possibilitar ao IRS julgar se os requisitos do IRC estão sendo cumpridos.

Uma declaração de intenções é insuficiente, cabendo a *exposição* exaustiva de métodos, critérios e padrões, assim como projeções de receitas e despesas, de modo a configurar a elegibilidade às isenções. Deve conter: balanço contábil do ano corrente e de três anos precedentes se houver, orçamento para dois anos contábeis caso a organização ainda não tenha começado a operar, cópias dos instrumentos de constituição e dos estatutos.

O reconhecimento da condição isenta se faz mediante carta emitida pelo IRS e pode valer retroativamente até a data de sua fundação se o requerimento for feito em até 15 meses posteriores à data de arquivamento de sua constituição no organismo oficial e, se durante este período suas atividades e propósitos foram coerentes com os requisitos de isenção. Enquanto o requerimento estiver pendente, a entidade poderá apresentar sua declaração de renda utilizando o formulário conhecido por “990” destinado às instituições isentas.

As “charities” são isentas de impostos, à medida que obedecem aos requisitos contidos no IRC e sejam reconhecidas como isentas pelo IRS. Para isto, devem requerer ao IRS o reconhecimento desta condição e em caso positivo poderão gozar de isenção. Caso alterem substancialmente seus propósitos e métodos, deverão notificar o IRS para reavaliação de sua condição fiscal, pois não é o IRS quem concede ou revoga a isenção, mas a lei gerada no Congresso que determina se e em que casos a isenção pode ocorrer.

Cabe ao IRS reconhecer os casos em que a isenção prevista em lei se aplica e revogar o reconhecimento do status de isenção quando a lei se modificar. Em caso de fraude no requerimento de isenção, mudança substancial no modo de operar ou se a entidade engendrar em transações que desviem receita da finalidade filantrópica, a revogação é retroativa.

C. Atividades isentas (interesse público definido por Lei)

As “charities” provedoras de serviços sociais, habilitam-se aos benefícios nas áreas de promoção da saúde, educação e assistência social, tal como especificadas no IRC 501, c, 3:

1. Promoção da Saúde

1.a. Hospitais

A expressão “promoção da saúde”, tal como definida na regulamentação norte-americana (IRC), engloba serviços tais como: estabelecimento e manutenção de hospitais, clínicas, asilos de idosos e assemelhados; desenvolvimento das ciências médicas através de pesquisa, prevenção de doenças, etc. Um hospital deve inicialmente qualificar-se como “charity” para habilitar-se a isenções fiscais e doações dedutíveis e deve demonstrar que serve ao interesse público. Até a edição do IRC em 69, a provisão de serviços médicos *gratuitos ou abaixo do custo*, era condição necessária para ser a organização prestadora de serviços classificada como “charity”, sendo que atualmente isto não mais ocorre.

A partir de 69, diante da universalização de programas de reembolso como Medicare e Medicaid e de planos privados de seguro-saúde, a provisão gratuita de serviços deixou de constar como exigência para a obtenção do título de “charity”, bastando a prestação de *serviços para uma clientela suficientemente ampla* para configurar a prestação de serviços à comunidade como um todo e o atendimento de interesse público e não privado. Isto significa, em termos práticos, que a sala de emergência deve estar aberta para todos e que cuidados médicos serão dispensados aos que podem pagar, direta ou indiretamente, via seguro ou plano de saúde.

Outra exigência para indicar o atendimento do interesse público é o controle da instituição por um *conselho de administração sem interesse econômico direto* no hospital, manutenção pelo hospital de corpo médico aberto ou seja, com disponibilidade para atendimento por quaisquer médicos qualificados, de modo consistente com o tamanho e a natureza das instalações; um regulamento que possibilite a qualquer médico da equipe locar espaço para consultas em suas dependências, programas de treinamento, pesquisa e educação, além do envolvimento da instituição em programas para melhoria da saúde da comunidade.

1.b. HMO (Health Maintenance Organizations)

Semelhantemente a planos de saúde, as HMO operam programas e instalações que visam prestar serviços médicos para seus membros mediante pré-pagamento ou para não membros mediante pagamento de honorários ou taxas. Devem manter atendimento de emergência aberto a quem necessite e presta serviços gratuitos ou a preço reduzido para indigentes.

O IRS condicionou a isenção das HMO: à prestação de serviços de saúde; à manutenção de instalações e de pessoal regular; à prestação de serviços a não membros (mediante pagamento), a indigentes (mediante tarifas reduzidas) e a pacientes (pelo Medicare e Medicaid); à manutenção de pronto-socorro aberto à comunidade; à existência de programa subsidiado para incentivo à inclusão de novos membros; à formação de *conselho diretor amplamente representativo da comunidade*; à implementação de programas de pesquisa em saúde e de programas de educação em assuntos de saúde abertos à comunidade; à existência de provedores de serviços com tabela fixa de preços; à *aplicação de quaisquer “superávites” na melhoria das instalações, equipamentos, atendimento ou nos programas citados*. Outras exigências referem-se à inexistência de barreiras

substantivas de idade ou de condição de saúde para ingresso de indivíduos como clientes/membros.

1.c. Professional Standards Review Organizations (PSRO)

Entidades formadas por profissionais de saúde dedicadas à certificação e à concepção de padrões de referência de atendimento, podem se habilitar aos benefícios fiscais dado o interesse público de sua ação ser considerado preponderante em relação ao caráter corporativista que freqüentemente reveste as normas de certificação e de padrões de referência no âmbito das PSRO.

2. Alívio da pobreza

A Seção 501, c, 3, do IRC, que prevê isenção fiscal para as “charities”, inclui o alívio da pobreza e do sofrimento mediante provisão de uma gama variada e diversificada de serviços de assistência que incluem: treinamento vocacional; creches; aconselhamento sobre saúde, educação, finanças, emprego e habitação; lazer para idosos pobres; transporte para deficientes e idosos; reabilitação de prisioneiros; alojamento para parentes de pacientes em tratamento hospitalar; apoio às viúvas e órfãos de policiais.

3. Educação

Entidades de educação formal, abrangendo desde a pré-escola até a universidade, estão qualificadas para isenção de impostos desde que tenham currículo, corpo docente e discente regulares. Incluem-se nesta categoria museus, zoológicos, planetários e orquestras que proporcionem treinamento e instrução. O termo “educacional” abrange também, para efeitos de isenção, toda atividade voltada à educação ou treinamento para um propósito genérico ou sobre assunto

específico que dada sua natureza não se reveste da formalidade de curso regular: treinamento para portadores de deficiência, reabilitação de prisioneiros, indivíduos após tratamento em instituição de saúde mental ou por dependência química.

O termo “educacional” inclui também as atividades de: treinamento e orientação educacional, aprendizagem industrial, programas de estágio e intercâmbio, organização de conferências, painéis, fóruns, grupos de estudos e pesquisa. Instrução e aconselhamento do público em assuntos pessoais diversos (prevenção contra doenças transmissíveis, contracepção, esterilização, drogas, etc.); atividades de cunho cívico e de proteção ao meio ambiente.

A divulgação e disseminação de informação através de quaisquer meios são também consideradas educacionais em diversos contextos, desde que obedeçam às normas do IRS e não se assemelhem com atividades equivalentes de cunho comercial.

4. Desenvolvimento da Educação e da Ciência

Entidades que promovam atividades que concorram com o “desenvolvimento educacional e científico” são elegíveis para os benefícios fiscais e doações dedutíveis dentro de certas condições. As atividades incluídas nesta categoria são: criação e manutenção de estabelecimentos de ensino sem fins lucrativos; financiamento de bolsas de estudo e outras formas de assistência ao estudante; criação e manutenção de bibliotecas públicas, museus e coleções; disseminação de conhecimento científico pelos diversos meios; associações de alunos e de ex-alunos; criação e manutenção de programas de atividades esportivas; habitação estudantil; promoção de estágios e intercâmbio; criação e manutenção de livrarias, papelarias e cantinas dentro dos campus universitários e

escolas; credenciamento de escolas e universidades; serviços de assessoria financeira e computação para entidades educacionais.

D. Fundações norte-americanas

Como já foi visto (I.A.2), podem ser consideradas como “public charities” desde que atendam às especificações do IRC. São entidades menos visíveis estatisticamente pois, diferentemente das demais “charities”, não têm (por enquanto) obrigação legal de abrir “amplamente” suas informações ao público, só devendo contas ao fisco. São definidas como entidades controladas por seus fundadores ou por membros de sua família, os quais podem contribuir enquanto viverem ou após a morte. Após definição de missão e estatutos, a fundação distribui os recursos para fins filantrópicos de cunho religioso, caritativo, educacional, científico, etc. É um modo de fazer doações dedutíveis, auferindo o benefício fiscal imediatamente no ano fiscal corrente e diferir sua alocação. No caso de doações após a morte, fica reduzida substancialmente a taxa sobre heranças imposta pelo fisco.

Normalmente, as fundações são constituídas a partir de um testamento e de um contrato que define o modo pelo qual a fundação será gerida. A partir da sua constituição é encaminhado ao IRS norte-americano o formulário conhecido por “1023”, para obtenção da declaração de isento, que também determina a possibilidade de receber doações dedutíveis de impostos. Existem limites anuais para deduções corporativas e individuais, além de limitações na dedutibilidade nas doações de propriedade.

As fundações privadas devem também preencher anualmente e encaminhar ao IRS declaração em formato exclusivo para fundações (formulário denominado “990 F”) e enviá-la ao fisco com cópia para o equivalente norte-americano do

Ministério Público Estadual. A entrega desta declaração deve ser anunciada em jornal local da sede da fundação, informando que o relatório estará disponível para inspeção pelo público durante os 180 dias seguintes à data da publicação na imprensa.

A fundação deve pagar anualmente 2% de imposto sobre a receita líquida de investimento que será reduzida para 1% se a fundação fizer as alocações mínimas estabelecidas em lei em cada um dos últimos 5 anos, ou seja, se as alocações de recursos forem iguais ou ultrapassarem as alocações dos últimos 5 anos adicionadas de 1% da receita líquida de investimento do ano corrente.

A fundação é *proibida* de emprestar ou tomar emprestado; de quaisquer doadores e/ou membros da família do fundador, tampouco poderá comprar ou vender para os mesmos, nem poderá distribuir compensação considerada excessiva ou entabular quaisquer negócios com familiares do fundador ou doadores. É obrigatória a alocação, ao longo do ano fiscal, de *um mínimo de 5%* do valor de mercado ajustado dos ativos existentes no primeiro dia do ano fiscal anterior.

As fundações estão sujeitas a um único imposto referente à receita de investimento e estão proibidas de praticar atividades comerciais sujeitas ao pagamento de imposto de renda, pois teriam uma vantagem competitiva injusta sobre os concorrentes. Esta situação, no entanto, é tolerada até o limite de 20% de participação no capital de uma corporação. A fundação estará sujeita ao pagamento de imposto no mesmo nível dos demais contribuintes sobre quaisquer negócios que não estejam diretamente relacionados ao seu propósito isento.

Finalmente, os administradores/curadores das fundações *respondem legalmente* pela gestão de seus patrimônios, podendo ser responsabilizados por

prejuízos em consequência de investimentos imprudentes que comprometam o propósito filantrópico da fundação que administram.

Existem quatro os tipos de fundação nos EUA:

1. Fundações privadas, são aquelas que possuem uma única fonte de recursos provenientes de fundo familiar, individual ou corporativo e usam receita de investimentos para custear projetos de entidades sem fins lucrativos.
2. Fundações comunitárias, que agregam fundos de diversas fontes e focam a aplicação dos recursos em determinada região. Não são consideradas fundações privadas mas sim uma categoria especial caracterizada por amplo “apoio público” e, portanto, isenta de impostos.
3. Fundações corporativas, são fundações privadas que recebem recursos e os distribuem em nome das próprias corporações que as criaram.
4. Fundações “operadoras”, são as que usam os recursos que recebem implementando seus próprios programas ao invés de distribuir os recursos para outras entidades sem fins lucrativos.

II. BRASIL

A. Legislação vigente

A imunidade fiscal está prevista no artigo 150, VI, c, da Constituição Brasileira e atinge a renda, patrimônio e a receita de serviços prestados por entidades de educação e de assistência social. O artigo 14 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 25/10/66), recepcionado pela Constituição de 88, estabelece as condições para a imunidade: não distribuição de renda ou patrimônio

como lucro, aplicação de recursos nos objetivos estatutários no país e escrituração contábil dotada de formalidade.

Assim como corre nos EUA, nosso ordenamento legal (CTN) proíbe a distribuição de lucros a entidades filantrópicas prestadoras de serviços sociais. Diferentemente da lei norte-americana porém, nada prevê quanto à destinação a outra entidade de fim público das quotas patrimoniais em caso de retirada de sócio.

Abordadas historicamente, as leis descritas a seguir, que regem os benefícios fiscais à filantropia no Brasil, remetem ao contexto *discricionário* em que são operacionalizadas e ilustram o caráter certificatório e cartorial da concessão dos benefícios fiscais no Brasil.

A Lei nº 91, de 1935, é reconhecida como marco regulatório do setor filantrópico no Brasil, com a criação da Declaração de Utilidade Pública. De competência exclusiva do Presidente da República, este documento tornou-se requisito de habilitação às subvenções oficiais e instrumento de *presunção de direito* à imunidade tributária, dados vácuos da regulamentação e o contexto *auto-declaratório* de condição imune junto à Receita Federal.

Recepcionada pelas Constituições de 37, 46, 67 e 88, a Lei de 35 foi regulamentada pelo Decreto nº 50517/61, que estendeu a possibilidade de obtenção da Declaração às entidades dedicadas à “educação, atividades de pesquisa científicas, de cultura, inclusive artísticas, ou *filantrópicas, estas de caráter geral e indiscriminado, predominantemente*”. Esta ambigüidade e generalização contrasta com o detalhamento do código norte-americano (III.C.), gerando distorções importantes.

Foi esta “ambigüidade” da regulamentação que possibilitou a inclusão no âmbito da “Utilidade Pública” de iniciativas empresariais que adotaram a forma estatutária “sem fins lucrativos” consoante dispositivos constitucionais anteriores a 88 que outorgaram status filantrópico *automático* às instituições privadas sem fins lucrativos nas áreas de educação, saúde e de assistência social. Foi neste cenário que aconteceu a drástica expansão da rede privada de provisão de serviços sociais nos anos 70, alavancada financeiramente pela contratação pelo poder público.

O contexto de imunidade e isenções tributárias das instituições, objeto deste estudo, foi *ampliado* para o âmbito das contribuições sociais com o advento da Lei Orgânica da Seguridade Social (Lei 8212 de 24/7/91), que *isentou da contribuição patronal* as entidades declaradas de Utilidade Pública, possuidoras do Certificado de Fins Filantrópicos, emitido pelo INSS e estabeleceu condições para o benefício.

Foi a Lei Orgânica de Assistência Social (Lei 8212/91) que definiu, de modo *amplo*, as atividades de assistência social: atendimento à maternidade, à infância, à família, à adolescência, à velhice e ao deficiente. Sua republicação, em 11/4/96, incorporou a redefinição dada pelo Decreto 752 de 16/2/93 à expressão “entidade beneficente de assistência social” (categoria isenta da contribuição patronal pelo artigo 195 da Constituição) que passou a incluir “*assistência social beneficente, inclusive educação ou saúde*” estendendo às instituições de ensino e de saúde o benefício da isenção patronal. OLIVEIRA (1997, p. 53) comenta com propriedade: “sempre haverá interpretação que pleiteie a inclusão na categoria isenta, de virtualmente qualquer entidade.”

Cabe mencionar que a tentativa recente de revogação do benefício pelo Congresso, em dezembro de 1997, foi revertida no Supremo Tribunal Federal em

julho de 1999, o que indica que o benefício da isenção da contribuição patronal continuará a onerar dois universos: o dos contribuintes, da já falida Previdência Social e dos pagadores de impostos, que suprem o Tesouro para financiar os déficits previdenciários.

B. Desvendando o cipoal certificatório

A habilitação às benesses tributárias no Brasil mediante: declarações, certificados e registros, vem confirmar nossa tradição cartorial. O cipoal burocrático-cartorial desvendado a seguir, ilustra tendências no sentido de restringir (raramente) ou flexibilizar e expandir (mais freqüentemente) a base de beneficiários das benesses fiscais.

A concessão de privilégios fiscais continua a ser regida pela Lei de 35 (regulamentada pelo decreto 50.517 de 1961), que dispõe sobre a Declaração de Utilidade Pública. É condição de habilitação a comprovação de três anos de atividades de cunho educativo, científico, cultural, artístico ou filantrópico anteriores à data de sua solicitação (Decreto nº 50.517/61). Seu deferimento (e cassação) de atribuição exclusiva do Presidente da República, compete, desde 95, ao Ministro da Justiça por delegação. A outorga do título de “Utilidade Pública” é *ato discricionário* por natureza e tornou-se, ao longo da história, pré-requisito para acesso a benefícios de vulto.

Criada como título de cunho estritamente honorífico, a Declaração de Utilidade Pública passou, ao longo do tempo, a ter implicações de cunho pecuniário e tornou-se requisito para: o recebimento de doações dedutíveis de imposto de renda (nos termos bem amplos das Leis 3830 de 25/11/60 e 8383 de 30/12/91); isenção da contribuição patronal à Previdência Social (CF art. 195, 3 regulamentado pela Lei nº 8212/91); realização de sorteios conforme as Leis nº

5768/71 e 5864/72; organização de feiras e bazares (Lei nº 8218/91) e recebimento de bens doados da administração direta, autarquias e fundações.

A Declaração de Utilidade Pública tornou-se também condição necessária para o recebimento de subvenções do poder público e de isenções variadas: IPTU, ITBI e ISSQN ao nível municipal; ICMS e IPVA ao nível estadual; dedução no I.R. de doações em diversas situações previstas em lei (Lei 9249/95, Lei 8069/90, Lei 8313/91, etc.); não incidência da CPMF (Lei 9311 de 24/10/96, artigo 3, V) no caso de entidades beneficentes e de assistência social, possuidoras de Certificado ou Registro de entidade de Fins Filantrópicos fornecido pelo CNSS.

Mais ainda, a Lei nº 8212 de 24/7/91, denominada Lei Orgânica da Seguridade Social, em seu artigo 55, *isentou da contribuição patronal* uma categoria bem ampla de entidades desde que cumulativamente fossem declaradas de Utilidade Pública federal e estadual e possuísem o Certificado ou Registro de Entidade de Fins Filantrópicos emitido pelo CNSS (Conselho Nacional de Seguridade Social). Esta lei determinou também que as entidades filantrópicas fariam jus ao benefício desde que *promovessem assistência social beneficente, educacional ou de saúde* a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes; não remunerassem e nem concedessem vantagens ou benefícios a seus administradores; conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores e aplicassem seu resultado operacional nos seus objetivos institucionais e apresentassem anualmente ao CNSS relatório de suas atividades.

A entidade pode requerer o Certificado após 3 anos de constituição legal, de funcionamento e registro no CNAS nos termos da Lei 1.493 de 13/12/51 (que regula auxílios e subvenções às entidades filantrópicas).

O Decreto 752/93 de 16/2/93 *modificou o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos* de responsabilidade do CNAS (Conselho Nacional de Assistência Social) que habilitava à isenção patronal e estendeu os privilégios fiscais ao *ampliar o conceito de “instituição beneficente de assistência social”* que, para fins de concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, passou a ser entendida como *toda instituição de assistência social, educacional e de saúde* de cujos estatutos constasse um ou mais dos seguintes objetivos: proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice; amparar crianças e adolescentes carentes; promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de portadores de deficiência e promover, gratuitamente, assistência educacional e de saúde”.

C. Fundações no Brasil

O artigo 16 do Código Civil Brasileiro (Lei 3107) distingue as pessoas jurídicas de direito privado sem fins econômicos (ou sem fins lucrativos) como as sociedades civis, religiosas, pias morais, científicas ou literárias, associações de utilidade pública e as fundações. As fundações caracterizam-se por finalidade *perene* e *imutável* estabelecida por seu instituidor, que doa o patrimônio mediante escritura pública ou testamento e o vincula a finalidade específica.

Seus estatutos podem ser redigidos pelo advogado do instituidor ou pelo Ministério Público a quem cabe a fiscalização das fundações no sentido de velar pelo cumprimento dos estatutos e verificar a adequação dos seus recursos à finalidade que se propõem.

O Regulamento do Imposto de Renda de 1994, vigente atualmente, estabeleceu que sociedades ou *fundações de caráter filantrópico, beneficente, caritativo, científico*, cultural, instrutivo, literário, recreativo ou esportivo estão

isentas de imposto sobre a renda se observarem as regras de não remunerar seus dirigentes; não distribuir lucros; aplicar integralmente recursos nos objetivos sociais; escriturar contabilmente suas receitas e despesas; recolher tributos retidos sobre rendimentos pagos a terceiros e apresentar anualmente Declaração de Isenção do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica à Receita Federal. Além de fazer jus às imunidades e isenções, as fundações podem pleitear a Declaração de Utilidade Pública junto ao Ministério da Justiça, para habilitar-se ao recebimento de subvenções governamentais.

Do ponto de vista organizacional, as fundações têm três conselhos para geri-las: Conselho Curador (ou deliberativo), cuja missão é de preservar o patrimônio da fundação e zelar pelo cumprimento de suas finalidades estatutárias; Diretor (ou executivo), cuja missão é de implementar o plano de trabalho aprovado pelo Conselho Curador, mediante execução orçamentária; e Fiscal, que assiste o Conselho Curador no exame das contas da instituição e apresenta relatórios e estabelece os princípios a nortear a vida financeira da organização e a prestação de contas ao Conselho Curador.

As fundações podem ser extintas por ação do Ministério Público ou quaisquer interessados (administradores, curadores, beneficiários e seus credores), de acordo com o Código de Processo Civil, artigo 1204, por ilicitude de seu objeto, por impossível sua manutenção ou por expirar seu prazo de existência. Seus bens serão destinados, em caso de extinção, a outras fundações de fins iguais ou semelhantes (art. 30 do Código Civil), salvo disposição em contrário em seu ato constitutivo ou em seus estatutos.

É o Ministério Público que vela por seu funcionamento, de modo que a vontade do instituidor seja respeitada, não haja desvio de finalidade e não ocorra delapidação do patrimônio fundacional. O M.P. pode também solicitar a

destituição de membros dos Conselhos. As fundações submetem-se aos controles governamentais no âmbito de suas atividades estatutárias (se educacionais, reportam-se ao Ministério da Educação; no caso de serviços de saúde, ao Ministério da Saúde; e assim por diante).

Cabendo por lei no Brasil aos membros do Ministério Público o dever de "velar" pela concretização das boas intenções das mantenedoras expressas na formatação filantrópica, palestras de juristas e representantes do Ministério Público em seminário sobre fundações revelou certa controvérsia acerca do papel do Ministério Público. "O Ministério Público não é um fiscalizador das fundações (...) não é um vigia, porque as fundações não precisam ser vigiadas." (Ferreira, p. 70). Na ponta diametralmente oposta: "É necessário proteger o instituto fundacional e a grande maioria de boas e sérias fundações a fim de que não sejam colocadas, pela opinião pública, na vala comum das entidades-biombo desvirtuadas dos seus nobres propósitos (...). Uma promotoria (...) deve ser bem aparelhada para coibir eventuais abusos (...) eliminando as más do mundo jurídico. (GUIMARÃES FILHO, p. 19)

D. Comentários sobre a Legislação

As normas vigentes para regular as benesses fiscais no Brasil ainda privilegiam a forma estatutária como elemento preponderante para determiná-las. Faltam conceitos definidores da abrangência legal e tributária dos termos "beneficente", "filantrópico" e "assistência": sua definição minuciosa no âmbito dos textos regulatórios restringiria a auto-declaração e o subjetivismo na outorga do título de Utilidade Pública. O caráter discricionário de sua outorga não deveria implicar em critérios invisíveis a favorecer práticas clientelistas e tráfico de influência.

CAPÍTULO III

QUESTIONANDO OS BENEFÍCIOS FISCAIS À FILANTROPIA

I. Questionamento nos EUA

Se muitos argumentos tentam justificar as isenções e imunidades fiscais do setor filantrópico, muitos outros vêm sendo alinhados no sentido de questioná-las. O questionamento das diversas modalidades de incentivos é geralmente fundamentado em argumentos que passam pela necessidade de maior receita de arrecadação de impostos, pelas demandas por moralização do setor diante das denúncias de abusos na imprensa e até pela acusação de concorrência desleal.

A. Antecedentes do questionamento atual

Nos EUA o questionamento aos benefícios fiscais data da década de 30, quando diversas publicações abordaram o poderio das fundações filantrópicas e questionaram suas reais intenções. De fato, a implantação de uma política de taxação altamente progressiva nos anos pós-guerra gerou transferências de recursos para investimentos em atividades incentivadas pelo governo e para doações dedutíveis, o que ocasionou a expansão do número de fundações que possibilitavam aos mais ricos não pagar impostos e ainda assim manter o controle de suas empresas.

HALL (1992, p. 64) cita o exemplo de Henry Ford, morto em 47, cujas ações na empresa foram divididas em 2 categorias: com e sem direito a voto. As primeiras foram retidas pela família, as demais foram doadas à Fundação Ford que as vendeu com grande lucro. Com este mecanismo, a família Ford não pagou um centavo de impostos ao transferir o controle da empresa à geração seguinte e pôde

influenciar, através da Fundação, tanto a política como a sociedade norte-americana.

Outras famílias seguiram o exemplo de Ford e congressistas e jornalistas começaram a contestar o uso de fundações isentas de impostos para escapar ao fisco, perpetuar e concentrar riqueza. A década de 60 assistiu à crescente contestação dos privilégios fiscais no Congresso, sob a liderança da direita que se apossou do discurso moralizante para combater fundações comprometidas com direitos civis e tidas como comunistas. Em 59, um grupo liderado pelo senador Mc Carthy advertia: “A base fiscal está sendo erodida por várias forças, entre elas as fundações e os fundos isentos de impostos... conseqüências sociais e políticas danosas poderão resultar em concentrar e manter em poucas mãos, perpetuamente, o controle de grandes fortunas e empresas.” (HALL, 1992, p. 70).

Hall cita outro congressista norte-americano (Wright Patman) que optou por investigar, em comitê próprio (“Small Business Committee”), o impacto de se garantir isenções fiscais a fundações sob controle privado. Segundo declarações de Patman, à “Filer Commission” em 69, as fundações teriam “pervertido” a filantropia, transformando-a em *“veículo para evasão institucionalizada e deliberada da responsabilidade fiscal e moral.”* (HALL, 1992, p. 71).

As demandas por reforma fiscal se materializaram no Tax Reform Act, que restringiu atividades políticas, proibiu transações entre doadores e fundações, limitou o controle de empresas por fundações, restringiu a dedutibilidade de doações e regulamentou o período de permanência de doadores e suas famílias nos conselhos controladores das fundações. Ainda que a reforma tenha sido bem menos radical que pleiteada pela corrente moralizadora e tenha tido muito de seu impacto diluído pelo estabelecimento de sanções intermediárias, é certo que

marcou o fim de uma era de autonomia ilimitada e invisibilidade das fundações norte-americanas.

B. Efeitos da crise fiscal

A partir dos anos 80, com o advento da era Reagan, embora as doutrinas pluralistas e voluntaristas continuassem a ser argumento de peso no discurso em defesa das isenções e incentivos fiscais das entidades sem fins lucrativos nos EUA, a *arrecadação insuficiente* por governos locais para atender às crescentes demandas sociais geradas pelo desemprego tornou-se a realidade mais ameaçadora ao seu status fiscal.

Foi no governo Reagan que ocorreu a redefinição do papel do governo federal com relação à provisão de serviços sociais através da redução drástica das deduções sobre doações e do corte do fluxo de recursos públicos para financiar os provedores filantrópicos. Paradoxalmente, o modelo neoliberal reservou um papel destacado para o setor filantrópico, que foi convidado a contribuir mais intensamente e aumentar sua responsabilidade com a privatização crescente de serviços públicos.

O número de entidades do setor filantrópico aumentou consideravelmente neste período, com perfil diferenciado em função da base financeira mais diversificada: além das doações e de subvenções, contratos de venda de bens e serviços e tarifas cobradas dos clientes passaram a ter maior importância no fluxo financeiro das entidades. Às demandas desta realidade mais complexa correspondeu a profissionalização de quadros de gerência e a revisão de missões e de prioridades. Daí que diversas entidades, pela semelhança de atuação com empreendimentos comerciais, serem acusadas de concorrência desleal, minando a legitimidade de seus benefícios fiscais.

C. Outros argumentos contrários às isenções

Além da crise fiscal, ganharam peso os argumentos desfavoráveis que apontam a crescente profissionalização e burocratização (por vezes geradoras de estruturas inchadas e ineficientes), os desvios de missão na forma de salários e benefícios incompatíveis e a injusta concorrência do setor “sem fins lucrativos” com empreendimentos similares que pagam impostos. Estas questões remetem à discussão da questão da apropriação do excedente em uma organização filantrópica.

D. Apropriação de excedentes

STEINBERG (1987, p. 127) refuta o argumento da eficiência da provisão privada sem fins lucrativos ponderando que apesar do conselho diretor de uma entidade deter o poder de controlá-la, seus membros, por não terem acesso a nenhum saldo do patrimônio em caso de dissolução ou encerramento da entidade, não teriam interesse financeiro em construir ou preservar excedentes visíveis (ao contrário das empresas onde os sócios investem em eficiência diminuindo custos para maximizar o lucro).

Segundo teóricos do direito de propriedade, as doações são uma vantagem competitiva das “nonprofit” que podem ser desperdiçadas em benefícios, salários acima do mercado, “práticas de recrutamento discriminatórias, longas horas de almoço, escritórios magníficos, e maior participação no mercado”. Numa empresa maximizadora de lucro, estes benefícios são valorizados pelos proprietários e acionistas pelo seu custo real.

Numa “nonprofit”, ninguém detém o resíduo, e ninguém tem incentivo financeiro para restringir estes benefícios e aumentar o resultado. Segundo

STEINBERG (1987, p. 127), esta ausência de motivação para o lucro favorece a ineficiência das “nonprofit”, as quais dependem do nível de competição a que estão expostas e do grau de vantagens fiscais e de regulamentação a beneficiá-las e que determinam sua fatia de mercado.

Para reforçar sua tese, STEINBERG (1987, p. 129) cita estudo comparativo realizado por FRECH & GINSBURG, sobre as Blues norte-americanas (“nonprofit”) e provedores comerciais de serviços médicos (com fins lucrativos) que aponta interessante correlação positiva entre o montante de isenção fiscal das “nonprofit” e seus custos administrativos médios mais altos. Ou seja, ao invés de reverterem em tarifas mais baixas para os clientes, os benefícios tarifários são absorvidos por custos administrativos aumentados ou por honorários acima do mercado.

Na mesma linha de argumentação, estudo conduzido por GENTRY e PENROD (1998) da entidade de pesquisa econômica privada NBER (National Bureau of Economic Research), mostrou que não está evidenciado se isenções fiscais são o melhor modo de beneficiar os pacientes mais carentes, pois estatísticas demonstraram que o montante de serviços médicos oferecidos gratuitamente *pouco varia* entre hospitais filantrópicos e não filantrópicos nos EUA.

Segundo os autores do estudo, é difícil precisar quem realmente se beneficia das isenções pois ainda que a lei determine que sejam aplicados no próprio hospital os superávites, este mesmo superávit pode ser aplicado, indistintamente, em aumentos salariais e “fringe benefits” para os administradores e médicos, ou em aumento da oferta de serviços. Estas práticas de apropriação de excedentes pelas entidades filantrópicas vêm sendo divulgadas com frequência na

mídia e causam indignação nos contribuintes que as financiam através dos mecanismos legais de renúncia fiscal.

E. Revendo os benefícios

A partir de todos estes argumentos, a revisão dos termos da concessão de benesses fiscais por congressistas e por representantes locais é cada vez mais freqüente nos EUA, uma vez que inexistem dispositivos constitucionais como no Brasil que preservem o tratamento fiscal diferenciado das entidades filantrópicas.

O crescente impacto das renúncias fiscais sobre os orçamentos locais vem motivando inúmeros processos que freqüentemente culminam em cancelamento do status filantrópico ou em negociação por contribuições voluntárias por parte das instituições para fins de custeio de bens e serviços públicos. Isto tem ocorrido com freqüência no caso dos hospitais filantrópicos.

1. O caso dos hospitais norte-americanos

A jurisprudência norte-americana vem alterando o entendimento do conceito de “charity”, por entender que há muito os hospitais filantrópicos nos EUA mudaram sua natureza pois não mais dependem exclusivamente de doações mas de pagamentos de seus clientes, assemelhando-se com isto a qualquer empreendimento comercial orientado para o mercado. Vêm entendendo as Cortes que a mudança do perfil sócio-econômico dos pacientes, o número crescente de pacientes pagantes e a redução de atendimentos gratuitos aos indigentes, as modificações da arquitetura hospitalar privilegiando hotelaria, a prática de permitir cobrança de consultas nos hospitais, o aumento no número de hospitais, inclusive não filantrópicos, mudou a natureza dos hospitais de modo substancial, de modo a não mais se justificar seu tratamento fiscal privilegiado.

O IRS tem devotado mais atenção, nos últimos anos, às atividades dos hospitais filantrópicos isentos, especialmente no que se refere a “joint ventures” que possam resultar em benefício pessoal para médicos ou investidores privados e ao seu envolvimento em negócios não relacionados à sua finalidade prestadora de serviços que apresentaram lucros.

Legisladores e cortes em diversos estados norte-americanos (Flórida, Indiana, Texas, Massachusetts e Utah) e em diversas municipalidades na Pennsylvania, por sua vez, também passaram a contestar o status isento de hospitais e em cobrar destes participação na provisão de serviços aos mais pobres para manter seu status fiscal privilegiado.

Alguns números podem ilustrar o impacto causado pelas isenções nos EUA. Hospitais filantrópicos tiveram 4,6 bilhões de dólares de abatimento do imposto sobre a renda em 94 e outros 1,7 bilhões em isenções de impostos sobre a propriedade. Se estes benefícios tiveram contrapartida em programas de saúde pública não está evidenciado em lugar algum.

Ainda no caso dos hospitais filantrópicos vale destacar que além da isenção de I.R., os provedores filantrópicos de saúde recebem doações dedutíveis de IR e freqüentemente obtêm isenção de impostos sobre a propriedade e sobre vendas além do benefício de tratamento diferenciado com respeito a seguro social, seguro-desemprego, salário mínimo, prêmios de seguro, direitos autorais e tarifas postais.

II. Questionamento no Brasil

Engessados como no modelo americano à formatação estatutária, os benefícios fiscais assumem no texto constitucional brasileiro intensidade que é dada pelo caráter notadamente radical do termo "imunidade" comparado ao termo "isenção" da lei norte-americana. Enquanto nesta a entidade sem fins lucrativos "está" isenta por lei ordinária que pode ser modificada, na versão brasileira as entidades "são" imunes por dispositivo constitucional; o que de certa forma solidifica/cristaliza o benefício das entidades de educação, saúde e de assistência social que declararem finalidade não lucrativa.

SILVA (1996, p. 24) indica algumas pistas para explicar este fato em "Fronteiras da Economia Institucional" ao argumentar que a rigidez e a inelasticidade institucional seriam geradas pelas regras do jogo que institucionalizam transferências de renda dentro da economia. Segundo Silva, a relação entre o Estado e o Mercado não deveria legitimar a institucionalização de transferências dentro da sociedade: "Transferências sempre existirão, porém elas não podem ser estabelecidas dentro do pacto constitucional, como quando se garante um monopólio qualquer dentro da Carta". As imunidades fiscais previstas no artigo 150, VI, c, representam fluxo de transferência de recursos na forma de renúncia fiscal pelo Estado que onera demais os contribuintes.

Discutir a perspectiva de alteração no fluxo de transferências gera resistência por parte dos grupos beneficiários, cujo discurso defende o interesse público da atividade filantrópica. A rigidez institucional é assim cimentada por valores e ideologias legitimadoras, que se traduzem tanto no discurso liberal em favor da livre iniciativa, como na sólida tradição assistencialista de cunho religioso e clientelista. Ocorre que na prática, a escassa regulamentação e a fiscalização incipiente somada à ausência de controle social, implicou no

deslocamento dos benefícios fiscais para setores sociais distantes daqueles que teoricamente o texto constitucional tenciona atingir.

A fluidez ou o vácuo de definições do que sejam utilidade pública, filantropia, educação, cultura, saúde e assistência social no âmbito da iniciativa privada sem fins lucrativos no Brasil propicia a inclusão sob estas denominações de qualquer atividade que guarde correlação mínima com seus significados, o que resulta em incentivo tributário indevido a instituições que beneficiam mais a seus instituidores que ao público.

Mais ainda, a permanência de critérios invisíveis na outorga de registro e declaração de utilidade pública; critérios estes que se é que estão definidos em algum lugar, o estão longe dos olhos do público guardados, em alguma dependência do Ministério da Justiça, que atualmente detém a competência de expedi-los por delegação do Presidente da República.

Na área de provisão de serviços sociais, a visibilidade patrimonial das instituições foi outro fator que determinou o questionamento recente dos benefícios fiscais em reportagens na imprensa. São inúmeras evidências a ilustrar o extenso vácuo de legislação, regulamentação e de fiscalização do setor sem fins lucrativos que possibilita diversas modalidades de fraude e conseqüente uso indevido de benefícios fiscais por empresas privadas formatadas "sem fins lucrativos" para fazer jus aos benefícios decorrentes desta condição estatutária. Estima-se em algo entre 6 e 8 bilhões de dólares o montante de renúncias fiscais ao nível federal às entidades das quais pouco ou quase nada se sabe, uma vez que continuam invisíveis estatisticamente, amalgamadas no setor de serviços no sistema de Contas Nacionais.

PARTE II

CONTROLE SOCIAL

CAPÍTULO IV

RESPONSABILIZAÇÃO & “ACCOUNTABILITY”

I. Conceito

JOHNSTON e ROMZEK (1999, p. 387) resenharam algumas teorias que se aplicam ao âmbito da responsabilidade governamental para abordar os elementos relevantes na responsabilização das entidades filantrópicas contratadas pelo governo. Referem-se à “rede de relacionamentos de responsabilização”, que reflete fontes distintas de expectativas e/ou controle e diferentes graus de autonomia administrativa destacando quatro tipos: hierárquico (refere-se à obrigação de obedecer às autoridades e submeter-se à sua supervisão e controle), legal (refere-se à conformidade às normas legais e contratuais e fiscalização externa sobre desempenho), político (refere-se à escolha de prioridades e à autonomia de responder ou não a determinadas demandas). É neste âmbito que acontece o monitoramento do desempenho de uma entidade por outra entidade munida de autoridade.

O âmbito da "accountability" se traduz pela responsabilidade do agente, pela tomada de decisões e por sua implementação; pela obrigação de prestar contas tanto por ações como por omissões. Implica, ao longo do cumprimento de sua missão, no atendimento de exigências e de expectativas diversas que podem

abranjer um contexto amplo de exigências originadas de uma gama variada de grupos sociais.

O conceito de “accountability” refere-se, portanto, à responsabilização de entidades e seus agentes em diferentes âmbitos e aplica-se a pessoas ou entidades encarregadas de administrar recursos públicos, incluindo-se aí os prestadores de serviços de saúde, educação e de assistência social contratados pelo governo. Diferentemente do governo, o prestador de serviços filantrópicos não presta contas ao eleitorado. Diferentemente dos prestadores de serviços privados não filantrópicos, tampouco está obrigado a atender às forças de mercado que modelam a atividade econômica. É no âmbito legal, no entanto, que a responsabilidade do provedor filantrópico pode se traduzir com maior visibilidade.

A. Responsabilidade legal/tributária: o caso norte-americano

Nos EUA, as leis têm papel hegemônico na definição de padrões de “accountability” que são concretizados mediante sua regulamentação. São as leis estaduais e federais que tratam de isenções fiscais nos EUA as mesmas que passaram a determinar as regras de responsabilização dos provedores filantrópicos. Ao nível estadual é a lei das corporações que define a estrutura e o modo pelo qual a entidade é administrada. A lei comum (“common law”) ditada pelo costume e pela jurisprudência, trata dos recursos destinados a fins filantrópicos e/ou caritativos, determina as regras para as entidades e seus administradores, estabelece critérios para registro e normas para os relatórios financeiros, campanhas de doações e programas de atividades.

A instância mais visível de responsabilização dos provedores filantrópicos se faz, portanto, perante as autoridades do fisco e se materializa nos documentos declaratórios (relatórios financeiros, de atividades, de auditoria externa) que existem principalmente para satisfazer exigências tributárias e que retratam a realidade das instituições de uma perspectiva que prioriza o ponto de vista contábil-financeiro.

1. Instrumentos de responsabilização: relatório anual ao fisco (“990”)

A função primária do relatório conhecido por “990” nos EUA é permitir a avaliação, pelas autoridades tributárias norte-americanas, se as atividades de uma organização são compatíveis com as exigências da lei de isenção fiscal, muitas das quais podem ser interpretadas para aferir o grau de “accountability” (CHILSOM, 1995, p. 148) ou responsabilidade do provedor filantrópico, traduzindo-se em instrumento valioso de responsabilização do provedor de serviços sociais.

O formulário conhecido por “990” apresenta, de forma sucinta, os relatórios financeiros básicos da organização, o balanço anual e a declaração de rendimentos. Evidencia áreas sensíveis como remuneração dos executivos, dos membros do Conselho e questiona especificamente sobre a existência de transações envolvendo curadores, executivos e empregados, que possam configurar benefício indevido para os envolvidos. Apresenta também a descrição de atividades dos programas mais importantes e os valores despendidos em cada um deles.

O “990”, na sua atual formatação, é o resultado de esforço conjunto do IRS, da associação nacional dos procuradores públicos dos EUA, da associação nacional dos funcionários de entidades filantrópicas dos EUA e do Departamento

do Tesouro, que condensaram, em um único formulário, as exigências de várias jurisdições e de diferentes instâncias.

De teor exclusivamente financeiro na sua criação, o “990” foi concebido primariamente como ferramenta para que o IRS determinasse se uma entidade se qualificava para isenção fiscal ou não. Sua versão atual é utilizada obrigatoriamente por entidades cujo volume de receita atinge um patamar anual superior a US\$ 25.000 e prevê também informações factuais quanto às atividades da organização isenta. Organizações com renda anual inferior a 100.000 dólares e ativos inferiores a 250.000. dólares podem usar formulário simplificado de 2 páginas.

As informações contidas no “990” são referência tanto para o IRS como para o Ministério Público. O IRS foca, prioritariamente, a utilização dos ativos das organizações: em caso de uso indevido destes, o status de isenção pode ser revogado. Já a ação do equivalente ao Ministério Público nos EUA enfatiza a proteção do público contra campanhas fraudulentas de arrecadação de fundos.

Uma organização que normalmente receba mais de um terço de suas receitas do governo ou de doações do público, automaticamente se qualifica como isenta de impostos. Nos demais casos, o IRS analisa as receitas provenientes de serviços prestados no âmbito dos objetivos estatutários e demais receitas não diretamente relacionadas a estes para enquadrá-los ou não na classe isenta.

O “990” relaciona funcionalmente as despesas e exige a descrição das atividades em função de metas programáticas. As despesas são separadas em três classes: a) despesas com serviços dentro do programa e ligados à missão da organização; b) despesas com arrecadação de fundos (doações e subvenções); c)

despesas operacionais que incluem salários dos profissionais, manutenção de escritórios, e demais despesas programáticas.

As compensações financeiras dos diretores, administradores e funcionários, devem ser informadas, assim como doações acima de US\$ 500,00 que devem ser discriminadas por montante e por doador. Destacam-se também as exigências de apresentar programação de eventos para levantamento de fundos, listar indivíduos atendidos, especificar despesas com afiliadas, despesas contábeis, legais, publicitárias e de eventos como conferências e reuniões.

São apuradas também as receitas de doações e os serviços prestados dentro do programa da entidade, mensalidades de associados e vendas de mercadorias para levantar fundos. Questiona especificamente outras fontes de receita como investimentos, vendas de ativos e eventos especiais que devem ser explicados nos anexos.

Devem ser informados em adendo especial: os valores dos 5 salários mais altos, dos 5 maiores pagamentos feitos a terceiros por serviços profissionais, transações com outras organizações, despesas com lobby, etc. Vale mencionar que membros do Conselho Curador Diretor (“Board of Trustees”), que supostamente representam os interesses da sociedade na entidade, não devem constar de folha de pagamentos por configurar conflito de interesse. É vedado também que constem da folha de pagamentos indivíduos “não qualificados” ou seja, cujo parentesco ou relacionamento com membros do Conselho possa gerar conflitos de interesse.

Organizações responsáveis e sensíveis a questões de visibilidade e responsabilização previnem conflitos de interesse mediante estatutos que definem procedimentos quanto a estas questões e praticando valores salariais compatíveis

com os de mercado. Normalmente constam do Anexo A ao “990” os salários de diretores ou chefes executivos encarregados do dia-a-dia da organização.

Finalmente devem também ser reportadas quaisquer mudanças nos estatutos, recebimento de receita não relacionada aos propósitos da organização, posse de ações ou de participação em outros negócios, relacionamentos com outras organizações, gastos de cunho político, recebimento de doações não dedutíveis, pedidos de inspeção de requerimentos de isenção ou de declarações ao fisco, atividades de lobby ou de cunho sindical também devem ser reportados.

B. Brasil: responsabilidade legal

1. Tributária

O único relatório exigido das entidades filantrópicas é a Declaração de Isenção à Receita Federal de periodicidade anual. As informações contidas no formulário de Declaração de Isenção têm alto grau de agregação, o que impede uma análise mais acurada do desempenho das entidades tanto pela Receita Federal como pelos doadores ou pela imprensa. Não há obrigação das entidades de informar à Receita os montantes recebidos em doações dedutíveis que por sua vez podem ser declarados individualmente pelo doador.

Atrasos na entrega da Declaração, segundo a Lei 9430/96, somente são passíveis de punição se superiores a 5 anos, quando a entidade poderá ser declarada inidônea. Compare-se com as penalidades previstas ao contribuinte pessoa física ou jurídica que não entregue sua declaração no prazo e chama a atenção a ausência do instituto da multa como fator de incentivo ao cumprimento pontual da lei.

2. Administrativa (do dever de prestar contas)

O provedor filantrópico, contratado pelo Estado, responde basicamente em dois níveis: civil (obrigação de reparar dano patrimonial, perdas, multas contratuais), comum a organizações públicas ou privadas; e administrativamente, perante o poder público contratante, por violação de normas da Administração estabelecidas em lei, regulamento ou contrato, sendo passível de sanções administrativas.

A Constituição (art. 70 a 75) estabelece o dever de prestar contas por administradores públicos e demais responsáveis por bens e valores públicos. Esta obrigação atinge os particulares que recebem subvenções estatais para aplicação determinada (CF. 70 e parágrafo único) e se cumpre, perante o órgão legislativo da entidade estatal (a quem compete por Lei a fiscalização), através do Tribunal de Contas. Os atos de particulares subvencionados por recursos públicos podem também ser objeto de ação popular (art. 5 da Constituição).

Fora do âmbito da contratação pelo Estado, a responsabilização legal do provedor filantrópico de serviços fica circunscrita à esfera civil e tributária. Quanto à responsabilização ampliada, ela resta evidenciada no caso dos provedores filantrópicos de educação, conforme será visto adiante (capítulo V, II; E).

No caso das Organizações Sociais (referidas doravante por OS) e das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) que serão tratadas mais adiante, foi estabelecida a obrigatoriedade de reportar mediante relatórios auditados as atividades subvencionadas pelo Estado, objeto do “contrato de gestão” ou de “termo de parceria”.

II. Transparência, visibilidade e publicidade (“disclosure”)

Ainda que muitas entidades filantrópicas provedoras de serviços usassem recursos públicos e tivessem por missão estatutária o atendimento ao interesse público e fizessem às vezes papel de governo, as informações sobre suas atividades freqüentemente permaneciam privadas, secretas, longe do público que as financia com seus impostos e/ou doações.

A. EUA

Antes da edição da “Taxpayer Bill of Rights n. 2” (TBOR 2) em 1996, o acesso às informações era limitado à possibilidade de ir pessoalmente à sede da entidade para inspecionar o formulário “990” e o requerimento de isenção ou ainda à solicitação por escrito de cópia ao próprio IRS. As entidades não eram então legalmente obrigadas a fornecer cópias aos interessados, fazendo-o voluntariamente em alguns casos. De modo geral, as entidades dificultavam o acesso às informações, possivelmente diante da possibilidade de divulgação de dados sensíveis como a remuneração de dirigentes, dados que são normalmente agregados e tornados invisíveis nos balanços auditados (GORDON, 1999, p. 2).

Com a edição da TBOR 2 este quadro começou a mudar, com a introdução de multas substanciais às entidades que resistissem a fornecer uma cópia de suas 3 últimas declarações, dos requerimentos de isenção fiscal ao IRS e seus anexos a qualquer interessado. O formulário conhecido por “990” transformou-se assim em instrumento de controle social e de responsabilização, cuja abrangência passou a extrapolar amplamente o âmbito da lei tributária.

O desenvolvimento de instituições de reforço aos mecanismos de prestação de contas à sociedade materializou-se, com mais contundência, com a edição de novo regulamento do IRS em 8/4/98 (Seção 6104, d, do Internal Revenue Code) que substituiu a norma anterior e estabeleceu “*amplo*” acesso público às informações, obrigando as entidades a uma maior cautela na elaboração e na divulgação de dados, favorecendo estudo do setor nos EUA e inibindo práticas correntes de favorecimento aos controladores e administradores das entidades.

Em vigência efetiva desde 8/6/99, esta nova regulamentação do IRS, amplia o requisito de “disclosure” já existente no IRC, que se aplicava a todas as “charities” descritas na Seção 501, c, do IRC, exceto fundações privadas. Segundo estas novas normas, deverão estar “amplamente disponíveis” à inspeção do público as três mais recentes declarações anuais (formulário “990”), inclusive anexos, documentos de apoio e retificações posteriores; cópias exatas e completas dos requerimentos de isenção fiscal (formulários “1023” e “1024”) posteriores a 15/7/87, respectivos documentos de apoio e anexos, assim como toda correspondência trocada com o IRS referente ao processo de habilitação.

Além de reportar ao IRS, suas práticas de remuneração de altos executivos e médicos, as filantrópicas terão de relatar as eventuais transações com seus fundadores e/ou doadores; remunerações de profissionais com vinculação a receitas e recebimentos de altos executivos com poder decisório sobre o orçamento e os gastos de capital da entidade.

A mesma regulamentação apresenta determinações expressas quanto ao atendimento de solicitações de cópias de documentos por interessados, estabelecendo normas quanto ao local de disponibilidade de documentos, tempo de resposta às solicitações e cobrança de taxas “razoáveis” pelas cópias. Se uma entidade publicar os documentos de modo que sejam “amplamente divulgados ao público” por exemplo, via página na Internet, estará dispensada de atender a

solicitações pessoais de cópias, desde que a página na Internet tenha formatação que reproduza fielmente os padrões dos requerimento de isenção ou das declarações ao IRS.

Assim, se a Lei de 1996 já obrigava, sob pena de multas substanciais, as entidades a fornecer uma cópia de suas 3 últimas declarações, dos requerimentos de isenção fiscal ao IRS e seus anexos a qualquer interessado, atualmente esta exigência se cumpre de modo indiscutivelmente “amplo”, como estipula a nova regra mediante disponibilização destas informações ao público em geral na WEB.

São inúmeras as implicações da maior visibilidade das entidades por este mecanismo de divulgação maciça dos dados dos formulários “990”, “1023” e “1024” (estes últimos referem-se ao requerimento de condição isenta junto ao IRS). Além de permitir a detecção de abusos como compensações desproporcionais a administradores e controladores, incrementará o grau de responsabilização das entidades perante o público, além de auxiliar a fiscalização que poderá contar com mais este instrumento para evidenciar tentativas de manipulação de informações.

As informações também poderão ser facilmente acessadas por doadores potenciais, acadêmicos estudiosos do tema e pela imprensa, tanto para comparar como para analisar o desempenho das entidades.

Alguns bancos de dados na WEB como o Guidestar (www.guidestar.org) já disponibilizam ao público informações do “990” referentes a entidades declaradas isentas pelo IRS. O Guidestar fornece dados de mais de 600.000 entidades originados nos bancos de dados do IRS e nas informações fornecidas pelas próprias entidades. Pode-se obter descrições das entidades e de seus programas, fontes de recursos, localização da sede e das filiais, e relatórios

contábeis e financeiros. Pode-se também obter sumários por níveis de ativos e de receitas além de descrições resumidas de missão e de programas.

A análise da informação disponível poderá saltar qualitativamente com a conclusão do trabalho do National Center for Charitable Statistics (NCSS), que já assumiu o propósito de construir bases de dados compatíveis ao nível estadual, regional e nacional e desenvolver padrões para obter uniformidade de relatórios de atividades das “charities”.

Finalmente o próprio IRS disponibiliza ao público diversos bancos de dados sobre todas as entidades isentas de impostos ativas em seu cadastro. Dados gerais, ou específicos, referentes a hospitais e universidades, estatísticas que incluem 236 variáveis financeiras e demais índices obtidos a partir do “990” também estão disponíveis para consulta de pesquisadores nos escritórios do IRS.

B. Brasil

As entidades filantrópicas são invisíveis estatisticamente e não estão obrigadas a reportar nem a publicar seus relatórios financeiros ou de atividades. No caso das novas figuras jurídicas citadas, foi estipulada em lei a obrigatoriedade de publicar os contratos no Diário Oficial (Decreto 2536, art. 10, parágrafo 4).

III. Da responsabilidade ampliada: além do âmbito legal

CHILSOM (1995, p. 141) sugere, com propriedade, que “alguns aspectos de responsabilização não podem ser assunto de normas legais” ao se referir a um contexto mais amplo de responsabilidade em que os provedores filantrópicos respondem por decisões e ações diante de clientelas diversificadas: autoridades

reguladoras e fiscais, mídia, clientes, doadores, voluntários e fontes financiadoras (especialmente o governo).

“Accountability”, em sentido amplo, deve incluir além dos aspectos decorrentes da condição tributária, conceitos como eficiência e desempenho na provisão de serviços: acesso, qualidade, custo, confiabilidade e disponibilidade. Esta esfera de responsabilização extrapola o âmbito estritamente legal. Controles exclusivamente quantitativos, certamente não dão conta de abordar temas como qualidade e valor que são a questão fundamental com relação aos bens e serviços filantrópicos. São difíceis de mensurar e avaliar (CHILSOM, 1995).

Se compreendermos a informação assimétrica como a fonte dos vácuos de responsabilidade, resulta que fontes diversificadas de avaliação e maior divulgação de análises de custo, valor e desempenho por fontes independentes concorrerão para a diminuição dos vácuos de responsabilidade dos provedores filantrópicos.

Conseqüentemente, o aumento do fluxo de informação aos clientes e doadores potenciais, mediante a *construção contínua de padrões de referência*, sua divulgação constante é a questão basilar na abordagem da responsabilidade dos provedores filantrópicos, em especial aqueles que recebem subvenções públicas. Não importa se estabelecidos pelo Estado ou formulados por entidades privadas independentes (instituições de pesquisa e de certificação, entidades profissionais, imprensa, universidades, etc.), o conceito de *responsabilização ampliada* das entidades e de seus agentes deve levar em conta também outros parâmetros que se situam além do contexto da lei tributária.

Amplia-se o objeto de responsabilização do agente filantrópico e ampliam-se também as instâncias de responsabilização: o provedor responde à mídia, que tem papel determinante na promoção do controle social, ao estimular a ação dos agentes públicos de fiscalização. Responde, teoricamente com maior intensidade, no caso de exigência legal de participação comunitária e/ou representação do governo em seu conselho de administração, para assegurar o uso adequado de fundos públicos e das benesses fiscais.

Este incremento no âmbito de responsabilização e nas instâncias de controle, mostra-se como contrapartida razoável diante do fluxo de recursos públicos e de renúncia fiscal a financiar os provedores filantrópicos de serviços sociais. A presença “incômoda” de representantes do governo nos conselhos é freqüentemente contestada como fator limitante à inovação, por implicar exigências de padronização compatível com a universalização de acesso aos serviços.

CAPÍTULO V

INSTRUMENTOS DE REGULAMENTAÇÃO

NUMA PERSPECTIVA COMPARADA

I. Resumo e conclusões iniciais

Visando iniciar o encaminhamento das conclusões finais deste trabalho, são apresentados a seguir, de forma sucinta, os principais contrastes na regulamentação e no controle social dos provedores de serviços sociais no Brasil e nos EUA.

Enquanto nos EUA as *isenções* fiscais são objeto de lei federal, no Brasil a Constituição Brasileira garante a *imunidade* tributária ao nível federal, estadual e municipal, sobre a renda e serviços das entidades de educação e de assistência social. Sendo benefício garantido constitucionalmente, só pode ser modificado na hipótese (pouco provável) de emenda constitucional.

Nos EUA, os benefícios fiscais à filantropia vêm sendo objeto de debates no Congresso desde os anos 50. Foi do trabalho de diversas comissões, em diferentes épocas, que resultou evolução no sentido de ampliar a publicidade e a responsabilização das organizações filantrópicas. No Brasil, não consta que este

assunto tenha sido objeto de debates ou comissões no Congresso ao longo da história. Tampouco consta da agenda governamental como prioridade explícita.

As *normas estritas* e detalhadas da regulamentação pelo IRS norte-americano para obtenção de benefícios tributários, contrastam profundamente com os poucos requisitos para obtenção de registro como entidade filantrópica e com o *vácuo de regulamentação* existente no Brasil. As autoridades do fisco norte-americano podem cassar sumariamente a condição de isenção fiscal ou administrar pesadas “sanções intermediárias” (daí o cuidado das entidades beneficiárias em atender os requisitos de transparência contábil-financeira e publicidade previstos na lei norte-americana).

Ainda que consideradas insuficientes por alguns (FROELICH e KNOEPFLE, 1996, p. 49), as *sanções* e a fiscalização são uma realidade nos EUA. No Brasil, ao contrário, falta de pessoal especializado e de recursos pelas autoridades fiscais resultam em incentivo à fraude e apropriação privada de benefícios públicos.

Enquanto nos EUA os benefícios fiscais são *revogáveis* e sanções intermediárias são aplicáveis com base em regulamentação e critérios visíveis, no Brasil os benefícios *constitucionalmente garantidos* são regulados por *rituais* de certificação que contemplam aspectos puramente formais e só podem ser contestados em caso de fiscalização pelas autoridades do fisco (relatórios anuais à Receita permanecem como rito formal para a renovação do status filantrópico no Brasil).

Ainda que em ambos os países o *papel do Ministério Público* seja de defender os interesses da sociedade, no Brasil inexistente consenso quanto ao seu papel com relação às entidades filantrópicas. Alguns juristas defendem que os

promotores devam agir em conjunto com a Receita Federal para coibir fraudes, enquanto outros sustentam que devem dar assistência, orientar e confiar nas boas intenções das entidades, chegando a afirmar que as “fundações (filantrópicas) não necessitam ser supervisionadas”. (FALCÃO, 1995, p. 70)

O *contraste maior* entre os dois países porém, se refere aos requisitos de *transparência e visibilidade*. Enquanto é obrigatória a ampla disponibilização de dados ao público interessado nos EUA, no caso brasileiro isto não foi sequer abordado pelo legislador. Salvo o âmbito restrito das Organizações Sociais e das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, criadas recentemente para operar mediante contratação e subvenção do Estado e que estão obrigadas por lei a publicar em Diário Oficial seus relatórios anuais, inexistente qualquer obrigatoriedade significativa de reportar ou de prestar contas ao público para o extenso universo filantrópico prestador de serviços sociais.

Finalmente, enquanto no Brasil a *responsabilização* dos agentes e das entidades fica dificultada *pela invisibilidade e* pelos extensos *vácuos regulatório e de fiscalização*, nos EUA um verdadeiro *cerco institucional* se materializa em diversos instrumentos para assegurar o controle social dos provedores filantrópicos.

Este quadro não é estático, porém. Com olhar voltado aos contrastes apontados, uma breve abordagem das tendências para o setor filantrópico de provisão de serviços sociais nos dois países apresentada a seguir permitirá esboçar as propostas na conclusão deste trabalho.

II. Tendências

A. Vácuos de regulamentação

1. Brasil

Os vácuos de responsabilização das entidades filantrópicas e de seus agentes são normalmente atribuídos à inadequação das leis aplicáveis às entidades filantrópicas. Daí novas propostas de reformulação das leis serem consideradas o meio adequado para tornar as entidades filantrópicas e seus administradores responsabilizáveis por seus atos e/ou omissões.

No caso brasileiro, além da rigidez constitucional, a ambigüidade e a indefinição do conceito de interesse público e dos critérios de certificação pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), foram determinantes para a ação de lobbies organizados e de agentes clientelistas nos processos de certificação e de reconhecimento de utilidade pública. Diversos casos de destinação de verbas públicas a entidades fantasmas patrocinadas por parlamentares constam do famoso relatório da CPI do Orçamento em 93. O CNAS, além de certificar as entidades elegíveis para recebimento de subvenções e doações, disponibilizava, até recentemente, verbas para entidades filantrópicas e para bolsas de estudo a serem distribuídas a critério exclusivo dos congressistas (PLANK, 1995, p. 110). Paradoxalmente, entidades engajadas em trabalho sério na área social enfrentavam dificuldades na certificação.

Vácuos de regulamentação e ausência de critérios explícitos continuam a marcar o âmbito da assistência social no Brasil. O quadro aqui é de *pouca mobilidade* dado que as discussões sobre o Marco Regulatório do "Terceiro Setor" realizadas no âmbito do programa Comunidade Solidária se traduziram até o momento na criação de figuras jurídicas aplicáveis ao âmbito restrito da contratação e da subvenção pelo Estado. Estes debates terão sido auspiciosos caso

se traduzam em aperfeiçoamento das leis e das sanções de todo universo filantrópico no futuro e não somente de setores restritos deste.

2. EUA

No caso norte-americano, ainda que os mecanismos de controle se aperfeiçoem continuamente, *em igual ritmo se aperfeiçoam* as estratégias de burla através dos vácuos de regulamentação. No caso do “990”, consagrado como instrumento de controle social a partir da obrigatoriedade de sua ampla divulgação, a validade e confiabilidade dos dados foi discutida em estudo levado a efeito por FROELICH e KNOEPFLE (1996), que questionaram a validade das informações do formulário para aferir a eficiência das entidades filantrópicas na provisão de serviços.

O estudo selecionou alguns indicadores do “990” e os comparou com indicadores idênticos apresentados pelas entidades em resposta a questionários enviados pelos autores via correio e obtidos em entrevistas com representantes de uma amostra das entidades pesquisadas. A alta correlação verificada com relação a algumas informações, mostrou dados confiáveis mas de validade questionável devido à crescente prevalência de *práticas discutíveis de alocação* de despesas devido à falta de instruções precisas de preenchimento do relatório e a ausência de monitoramento pelo IRS (FROELICH e KNOEPFLE, 1996, p. 40). Procedem daí as práticas de manipulação como a agregação de despesas de salários e de “fundraising” de modo conveniente em denominações neutras (“programas”) onde não configurem o verdadeiro peso destas no total de receitas.

As incorreções e distorções geradas por alocações imprecisas, indiscutivelmente concorrem para a veiculação de retratos “maquiados” das entidades através das “990”, pois despesas administrativas e de “fundraising” podem ser minimizadas com impacto direto no índice comumente utilizado na avaliação por doadores institucionais e que é assim calculado: (despesas administrativas + despesas de arrecadação de fundos) / receita total.

B. Visibilidade e monitoramento pelo público

1. EUA

Em que pesem as limitações do “990”, deve-se considerar que os avanços são consideráveis rumo a uma maior responsabilização das entidades e de seus agentes nos EUA pela simples divulgação de dados relacionados ao status fiscal.

Questões como as baixas porcentagens de fundos arrecadados, efetivamente aplicados nos programas da entidade, salários e benefícios de executivos acima da média de mercado e os chamados “sweetheart loans” (empréstimos em condições excessivamente favoráveis ao tomador) são suscitadas freqüentemente a partir de veiculação de informações do “990” pela imprensa e motivam a preocupação crescente das entidades sem fins lucrativos em adequar-se a parâmetros reconhecidos de modo a não abalar a confiança do público e não gerar sanções ou perda de seu status fiscal privilegiado.

Fontes externas de avaliação tal como o “National Charities Information Bureau” (NCIB) e a “Interaction”, entidades voltadas à construção de padrões de referência do setor filantrópico através da adoção de *parâmetros exigentes* para aferir a responsabilidade, o comportamento ético e a saúde fiscal das organizações filantrópicas, orientam o público e os doadores potenciais em seus “sites”.

Segundo um consultor desta entidade de certificação, apesar das determinações legais, permaneceria uma cultura de resistência à fiscalização do público mesmo por parte de entidades de reputação reconhecida devido à “auréola” que acreditam possuir por sua dedicação à comunidade, ao bem público e que as imunizaria de críticas e fiscalização (San Francisco Guardian, 12/3/97). Este comportamento desconhece fronteiras: a presidente vitalícia da Cruz Vermelha Brasileira quando questionada sobre despesas de moradia de luxo e passagens de primeira classe custeadas com recursos da entidade exalta sua dedicação tão plena a ponto de misturarem-se sua pessoa física e a organização (Isto é, jan./99).

2. Brasil

No caso brasileiro, o setor filantrópico padece de invisibilidade estatística e *não constam indícios de uma prioridade na agenda pública* para sanar este problema no âmbito das Contas Nacionais. Assim, acresce-se à falta de transparência junto ao público a falta de informação ao setor público que assim fica impossibilitado de diagnosticar e quantificar o potencial do setor no contexto da formulação de políticas públicas.

A questão da visibilidade das informações das entidades filantrópicas ainda não foi devidamente colocada em pauta: ainda permanece o entendimento por parte de determinados segmentos que como entidades “privadas” as organizações filantrópicas não devem contas a ninguém, exceto seus controladores.

Os privilégios tributários dos provedores “sem fins lucrativos” continuam fortemente escudados nas boas intenções do discurso filantrópico e estão

confortavelmente instalados em um contexto político dominado por bancadas “evangélicas”, “católicas”, “da escola privada”, “dos hospitais privados”, etc. Não são tampouco prioridade na agenda partidária (nem alvo sequer de menção ou de discussão no âmbito da reforma tributária). Resta assim, invisível, a eventual contestação das benesses pelo contribuinte-cidadão que as financia mediante renúncia fiscal/ou subvenções.

C. Fiscalização e sanções

1. EUA

A responsabilização legal das entidades filantrópicas perante os doadores e os contribuintes em geral que as financiam se concretiza de modo peculiar, pois estes não têm direito de processá-las diretamente. Dada a inexistência de relação típica do tipo principal – agente e a consideração de que as entidades filantrópicas atuam para o benefício público, tanto nos EUA como no Brasil, a lei determina que este assunto é da alçada do Ministério Público ou seu equivalente norte-americano (“attorney-general”), que poderá ter sua ação provocada por qualquer cidadão.

Portanto, cabe à sociedade como um todo, representada pelo Ministério Público, a cobrança de responsabilidade sobre o uso adequado dos recursos da entidade filantrópica em consonância com a missão de interesse público expressa nos seus estatutos. A iniciativa de contestar e controlar a procedência do status fiscal privilegiado por parte das entidades filantrópicas pertence, portanto, simultaneamente à Receita Federal (IRS nos EUA) encarregado de fiscalizá-las e ao Ministério Público (“attorney-general” nos EUA) encarregado de vigiá-las.

Nos EUA como no Brasil a falta de fiscalização pelas autoridades tributárias é explicada pela falta de recursos e de pessoal nos órgãos de fiscalização além da prioridade devotada ao setor com fins lucrativos pelas autoridades tributárias. CHILSOM (1995, p. 151) destaca que no caso norte-americano "somente um punhado de organizações têm seu formulário "990" devidamente revisado de forma significativa ou são chamadas a prestar contas pela conformidade de suas atividades aos requisitos da lei e da regulamentação das isenções".

"Muito relatório e pouco monitoramento" pelo IRS resume o diagnóstico de FROELICH e KNOEPFLE (1996, p. 49), que apuraram a convicção generalizada entre as entidades de que "o IRS não auditará uma entidade de pequeno porte" ou ainda que "as chances de (uma entidade) ser flagrada são nulas". Resta visível daí um certo caráter ritualístico da entrega das declarações anuais que, mesmo fora de prazo, têm as penalidades aplicáveis "perdoadas". No caso brasileiro este aspecto é inegável diante da regra que só pune atrasos de entrega de declaração superiores a 3 anos.

Daí que tanto o "990" como relatórios em geral terem suas limitações para estabelecer níveis de responsabilização adequados: sem sanções e fiscalização para comprovar sua precisão, podem tornar-se letra morta como mecanismo de controle social e ainda servir à legitimação de práticas pouco condizentes com práticas éticas na administração de recursos públicos.

Conclui-se daí que apesar da sofisticação dos instrumentos, a fiscalização nos EUA se reveste ainda de *caráter pontual* e se materializa com maior frequência quando a imprensa noticia fraudes e provoca a ação das autoridades obrigadas daí a fiscalizar e impor sanções previstas na lei. Em que pesem as imensas diferenças, no Brasil resulta semelhante o impacto fiscalizatório. Em

ambos os casos a situação remete a uma reflexão quanto ao grau de prioridade do tema para os governantes.

2. Brasil

No caso brasileiro é desnecessário repetir o caráter pontual da fiscalização que age diante de denúncias na imprensa, como no caso da Fundação Prudentina de Ensino, multada pelo fisco em 80 milhões⁴ ou no contexto de CPIs, como a do Orçamento em 93, quando da apuração de fraudes na extinta LBA. O Ministério Público, por sua vez, age quando provocado mas resta controverso o seu papel quanto às fundações filantrópicas.

D. Vácuos de responsabilidade decorrentes do modelo de provisão (o caso da Saúde)

1. EUA

Tanto nos EUA como no Brasil, o modelo de provisão mediante contratação tem formação pouco compatível com requisitos desejáveis de responsabilização. No caso norte-americano por exemplo, o sistema de reembolso do Medicaid e Medicare é baseado em modelos e planilhas de referência para casos-padrão, mas apresenta limitações importantes, segundo SALAMON (1995, p. 21), que sugere que os agentes públicos nos EUA estão sendo responsabilizados por programas que não controlam, porque o controle governamental de qualidade e valor é limitado pelos mecanismos vigentes de pagamento direto ou de reembolso. Ou ainda, quem utiliza e paga pelo serviço, para reembolso posterior, freqüentemente não tem condição de avaliar se o serviço corresponde ao valor pago.

⁴ “Pefelista defende o uso político da UNOEST” – *Folha de São Paulo*, 19/10/1997, p. 17.

O mesmo autor ressalta ainda que “aqueles que exercem autoridade em nome do governo federal gozam de um grau substancial de autonomia e que um “relacionamento bem mais complexo de barganha” tem lugar ao invés de um “relacionamento hierárquico.” Daí que, apesar de sofisticada, visível e respaldada por uma infinidade de sanções, a regulamentação nos EUA baseada em sistemas custosos e sofisticados de referência ser considerada por SALAMON (1995, p. 108) um “esforço imperfeito” devido à ausência de “concorrência significativa entre os provedores”.

2. Brasil

No caso brasileiro sucede situação semelhante gerada pela precariedade de controle e pelo esquema de reembolso insuficientemente monitorado. O envio experimental de questionários para confirmar procedimentos após o atendimento de pacientes em hospitais conveniados com o SUS logrou constatar um quadro de fraudes e superfaturamento. A responsabilização do provedor de serviços brasileiro ocorre em caráter pontual pelos motivos já explicitados e permanece limitada pela própria formatação do sistema de contratação e de reembolso.

3. Comentário

Ainda que escape do alcance que este trabalho se propôs, vale tecer algumas considerações sobre o sistema brasileiro de saúde que abrange serviços públicos e privados nas várias modalidades de prestação: públicas, privadas não filantrópicas e filantrópicas. Os serviços públicos são financiados por recursos de dotações originadas de contribuições compulsórias, COFINS e Contribuição sobre o Lucro.

Os serviços privados não filantrópicos financiam-se mediante sistemas coletivos de pré-pagamento administrados pelas empresas de saúde privadas a partir de desembolsos majoritários pelas empresas e que são ressarcidos através de mecanismos de renúncia fiscal. Este sistema, dito “regulado pelo mercado”, permanece baseado na renúncia fiscal pelo Estado (ELIAS, 1997, p. 215) e contou, até 1996, com importante alavancagem financeira importante proporcionada pelos benefícios fiscais decorrentes de sua inclusão na denominação filantrópica ou sem fins lucrativos.

O caso da Fundação Golden Cross (que se arrastou durante uma década na Justiça até a cassação de seu “status” de filantrópica) é exemplo acabado das distorções geradas pelo vácuo de regulamentação e de fiscalização que permitiu mantê-la por muitos anos como entidade filantrópica apesar de práticas financeiras ilícitas como empréstimos de recursos a coligadas a custos inferiores aos de mercado (recursos estes, que por determinação da lei, deveriam ser reinvestidos nas atividades estatutárias de interesse social).

São inúmeros os casos no setor filantrópico de serviços de saúde a ilustrar a urgência de uma definição mais precisa no âmbito regulatório e a recomendar a criação de mecanismos de controle social (e não exclusivamente corporativo) e de contrapartida à sociedade dos benefícios fiscais. Gratuitudes e disponibilização de equipamentos a pacientes do SUS por exemplo, podem ser contrapartida razoável à sociedade que vem financiando os hospitais filantrópicos através dos diversos mecanismos de renúncia fiscal e da isenção da contribuição patronal.

As imunidades e isenções fiscais no âmbito da saúde precisam ser revistas no âmbito da regulamentação do sistema de saúde como um todo, pois permanecem como paradoxo qualificado à medida que todos os contribuintes foram obrigados a recolher a CPMF em nome do déficit da saúde pública, destino

usual dos pacientes “pouco rentáveis”, excluídos ou recusados pela assistência médica privada após a “biópsia do bolso” na recepção dos hospitais privados.

E. Controle social e construção de referências (o caso da Educação)

No caso das fundações educacionais, os vácuos regulatórios ao longo da história, permitiram que estas utilizassem sua ampla autonomia de ação para priorizar o uso da receita oriunda de mensalidades imunes aos impostos para enriquecer seus dirigentes e expandir seu patrimônio em detrimento da qualidade de ensino. É neste contexto de escassa regulamentação e de incipiente fiscalização que a imunidade fiscal, consagrada nos diversos textos constitucionais, foi se configurando em um paradoxo cada vez mais qualificado.

A Constituição de 1988 manteve as imunidades fiscais dos textos constitucionais anteriores, mas avançou ao reconhecer em seu texto a possibilidade de existência de entidades educacionais com fins lucrativos. A regulamentação aconteceu quase uma década depois, com a aprovação da Lei de Diretrizes e Bases da Educação em 20/12/96 e com a edição do decreto nº 2.207 de 15/04/97, que obrigou as instituições de ensino superior privado a uma tomada de posição explícita com relação aos seus objetivos. Elas deveriam, nos 120 dias seguintes à publicação do decreto, optar entre o regime jurídico de empresa privada ou de entidade filantrópica e arcar com as consequências de sua opção.

Se até a publicação do referido decreto as mantenedoras viviam o melhor de dois mundos ao desfrutar simultaneamente de ampla autonomia empresarial e de benesses típicas de entidades filantrópicas, doravante teriam de se adequar, explicitar seus objetivos e submeter-se aos controles públicos correspondentes a cada regime jurídico. Se optassem pela filantropia, deveriam submeter-se à fiscalização governamental (ao que, diga-se de passagem, já estavam sujeitas na

legislação anterior) e instalar conselhos fiscais com representação acadêmica (observe-se que a lei não estabelece a proporção desta e nem o modo de sua indicação). Se optassem por adotar a formatação empresarial, deveriam recolher os impostos e contribuições previdenciárias, não mais fazendo jus às imunidades e isenções decorrentes de sua opção estatutária.

A opção pela formatação filantrópica tem prevalecido até o presente, sendo visível o empenho de legitimação diante da sociedade, que se traduz no discurso da publicidade maciça na televisão e no rádio. Se antes da regulamentação as chamadas publicitárias para os exames seletivos mostravam instalações modernas e computadores como sinônimos de “excelência” do ensino, agora destacam também os “serviços à comunidade”, prestados gratuitamente por estagiários.

Tentando antever alguns cenários, pode-se dizer que às alterações de forma e de discurso não corresponderão alterações imediatas, que se traduzam em melhoria dos serviços prestados. O processo é lento e demandará continuidade e vontade política para que se colham frutos a longo prazo. O advento do “provão” e do “ranking” das escolas de ensino superior e do Exame Nacional do Ensino Médio (ENEM), trouxe de volta o Estado como protagonista principal na construção de fontes de referência, restando positiva a atuação do governo no sentido de romper com a inércia e mobilizar as instituições que tinham as benesses como garantidas e não eram chamadas a prestar contas pela a qualidade dos serviços prestados.

Casos de descredenciamento e perda da imunidade tributária por entidades que não se enquadram em requisitos mínimos de qualidade, todavia, ainda não ocorreram. O Ministério da Educação tem formalizado recomendações e concedido prazos amplos às instituições para se adequarem aos parâmetros mínimos estabelecidos. Ainda que a LDB tenha possibilitado a opção pela forma

“com fins lucrativos”, é certo que instituição nenhuma abrirá mão voluntariamente de sua condição filantrópica em função das indiscutíveis vantagens que esta proporciona. Institucionalmente, portanto, o cenário no caso das instituições filantrópicas de educação é de mobilidade pontuada por avanços significativos.

F. Cenário recente no Brasil: as novas figuras jurídicas

As discussões sobre o Marco Legal do "Terceiro Setor" no âmbito do programa Comunidade Solidária se traduziram na criação de duas novas figuras jurídicas restritas ao universo das subvenções e da contratação pelo Estado que, como será visto a seguir, acomodam algumas ambigüidades que poderiam ser sanadas pelo aperfeiçoamento da legislação.

1. Organizações Sociais (OS)

A Medida Provisória nº 1591/97 criou o conceito de Organizações Sociais (OS) como resposta às demandas de modernização na gestão dos serviços públicos de saúde que se traduziu na transferência da gestão de hospitais públicos para a iniciativa privada filantrópica organizada sob a forma de OS. Reeditada diversas vezes, esta medida provisória transformou-se na Lei 9637 de 15/5/98, que dispôs sobre a qualificação de entidades filantrópicas como “organizações sociais”.

A qualificação como OS é ato *discricionário* da administração, de Ministro de Estado ou titular de órgão regulador ou gerenciador de área determinada de atividade. Segundo esta lei, as OS devem ser entidades sem fins lucrativos, obrigadas a realizar investimentos de seus excedentes financeiros nas suas atividades estatutárias, sendo vedada a distribuição de bens ou patrimônio e dedicar-se a atividades de cunho filantrópico nos âmbitos do ensino, da pesquisa,

desenvolvimento tecnológico e da saúde. As OS devem ter no colegiado que as administra representantes do poder público (entre 20 e 40%), representantes da sociedade civil (entre 20 e 30%) totalizando ambas as categorias a mais de 50% dos votos.

Fundações privadas ou associações sem fins lucrativos declaradas de “Utilidade Pública” que atendam a determinadas exigências legais, podem ser reconhecidas como “Organizações Sociais” e habilitadas a celebrar com o Estado contratos de gestão que celebram um novo tipo de parceria entre o Estado e as entidades filantrópicas.

Para tornar-se uma OS, os estatutos da entidade, sem fins lucrativos ou filantrópica, devem ser modificados de modo a prever participação de representantes do Estado e da comunidade no Conselho de Administração, a publicidade de relatórios de execução dos contratos de gestão no Diário Oficial da União, regras impessoais para compras e remuneração de pessoal, controle externo periódico de resultados por comissão de especialistas e responsabilização de dirigentes pela aplicação dos recursos.

A relação de parceria entre o poder público e a entidade transformada em OS se concretiza mediante instrumento denominado “contrato de gestão”. Os contratos de gestão deverão definir metas e *amparar as transferências de recursos financeiros, materiais e humanos do Estado* assim como a absorção de atividades de entidades públicas (extintas por lei e absorvidas pelas OS quando da celebração do contrato de gestão). As OS estão *dispensadas de promover licitações e concurso público* ainda que gerenciem recursos e equipamento públicos.

Críticos dos contratos de gestão observam que ainda que não haja transferência de domínio mas permissão de uso, existe *na prática* transferência

patrimonial do Estado em favor de entidades privadas que atuam em parceria com o poder público para realização de atividades visando o bem-estar social. Mais ainda, *a não obrigatoriedade de licitações e concursos justificada sob o argumento da flexibilidade e da agilidade deixam a porta aberta para abusos e clientelismo.*

No âmbito legal, a criação das OS representa avanço nos quesitos publicidade e da responsabilização das filantrópicas enquanto gerenciadoras de patrimônio e recursos públicos. A nova lei prevê algumas sanções mas se omite quanto à reversão ao Poder Público de ativos cuja gestão foi transferida às OS. Se estes avanços se materializarão ou não, além do domínio da lei escrita, ainda não se sabe por ser ainda muito recente a implantação dos contratos de gestão.

Ainda que entidades de reputação indiscutível tenham sido escolhidas até o momento, *existe ainda extenso vácuo de regulamentação* que deixa o caminho aberto para interferências políticas de cunho clientelista no processo de contratação e de gerência das OS. Não estão definidos em lei, por exemplo: como serão escolhidos os representantes da comunidade no conselho administrativo; como serão indicados os especialistas encarregados de acompanhar os resultados; como serão responsabilizados os dirigentes uma vez que não são funcionários públicos com estatuto próprio a regular a matéria de responsabilidade.

2. Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)

Existem questões sem resposta também com relação às OSCIP, que suscitam considerações que extrapolam o âmbito legal: por que o legislador optou pelo termo “poderá” ao invés de “deverá” na redação do artigo 23 do Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas

jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como OSCIP e disciplina o Termo de Parceria? Senão vejamos:

Art. 23. A escolha da Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, para a celebração do Termo de Parceria, *poderá* ser feita por meio de publicação de edital de concursos de projetos pelo órgão estatal parceiro para obtenção de bens e serviços e para a realização de atividades, eventos, consultorias, cooperação técnica e assessoria.

3. Comentário

Hospitais públicos estão sendo transferidos para controle privado sem transparência para a sociedade (ainda não se viu um contrato de gestão publicado), sem regras claras, sem padrões de referência ou de desempenho previamente estabelecidos. Em que pese o caráter pioneiro e experimental dos contratos, continua a predominar a declaração de boas intenções como elemento suficiente para justificar transferência de propriedade pública para controle privado. Requisitos mínimos de publicidade não foram considerados para promover alguma forma de transparência que seria salutar no aprimoramento deste novo instrumento de provisão de serviços sociais pelo poder público.

Como se viu, se desconhece a forma pela qual ocorrerá a participação da comunidade nos conselhos deliberativos: quem, quantos, por quanto tempo, de onde, são questões ainda não respondidas. Cabe também indagar se as futuras regras/leis que regularão as OS e as OSCIP definirão níveis de responsabilização e em caso positivo verificar quem responde, perante quem e pelo que é responsabilizado legalmente, isto é: por quais critérios e padrões ocorre sua responsabilização.

Vácuos de regulamentação como estes comprometem a materialização das supostas intenções de democratizar e ampliar a visibilidade dos processos e

expõem de forma eloqüente o modo peculiar como vem acontecendo a cooperação entre governo e provedores privados no Brasil. Os tíbios e imperfeitos mecanismos de responsabilização e visibilidade desafiam a democracia e a equidade nas políticas sociais.

Vácuos regulatórios deixaram, ao longo da história, espaço aberto para a livre contratação e barganha entre os agentes governamentais e os provedores filantrópicos representados por amplas bancadas no Congresso a quem interessa a invisibilidade dos processos e a permanência de critérios obscuros.

Conseqüentemente, a regulamentação tem ainda um longo caminho a percorrer no sentido de vencer resistências e implantar as mudanças necessárias nos procedimentos de certificação de filantropia e na regulamentação. Caso contrário, as declaradas “boas intenções” continuarão a nortear a distribuição de recursos e bens públicos, filme de enredo conhecido com orçamento a fundo perdido e poucos figurantes escolhidos entre amigos do diretor de plantão.

CONCLUSÃO

Concluindo, voltamos à questão inicial deste trabalho quanto às relações entre o Estado, a Sociedade e as entidades filantrópicas ou sem fins lucrativos. Tomando por referência os aspectos apresentados ao longo deste trabalho sobre a regulamentação e o controle social da provisão privada de serviços de assistência social, de educação e de saúde nos EUA e no Brasil, cabe, primeiramente, indagar se é adequada à realidade brasileira a outorga automática de benesses tributárias mediante o simples cumprimento de formalidades estatutárias que caracterizem a intenção filantrópica. Não haveria outro caminho para promover as ações privadas em favor do bem público?

Partindo da idéia de se priorizar o conteúdo sobre a forma, propõe-se que a ação filantrópica seja estimulada e promovida através de benesses fiscais, independentemente da forma estatutária de sua origem. No caso norte-americano, estatísticas mostram que os hospitais privados “com fins lucrativos” responderam por maior ação filantrópica na forma de atendimento à população carente que os hospitais sem fins lucrativos (POND, 1995, p. 36). O critério estatutário desobedece, portanto, ao princípio de equidade ao não abranger as ações filantrópicas de origem estatutária diversa.

A forma estatutária se revela também como um critério insuficiente para definir o caráter filantrópico e reconhecer a utilidade pública de uma instituição para fins de incentivo. É atualmente o exame de aspectos estritamente formais pelo Ministério da Justiça no reconhecimento da “Utilidade Pública” de uma entidade que determina e condiciona seu tratamento tributário e sua elegibilidade

a subvenções e doações. No dizer de SPOSATI (1995), caberia ao Ministério da Justiça “rever o sistema de utilidade pública regido por Lei de 1935 e que opera concorrencialmente nas três instâncias (municipal, estadual e federal) sem tornar público, em nenhuma delas, o que é o interesse público.” Nestas condições, torna-se praticamente inevitável o deslocamento do impacto das renúncias fiscais para favorecer interesses privados, comprometendo sua eficácia enquanto instrumento de incentivo às ações em favor do bem público.

Diante desta situação, propõe-se que as benesses fiscais sejam outorgadas sob a condição do exercício de atividades definidas como de interesse social. A definição destas atividades deveria ser explicitada, tendo em vista critérios visíveis que contemplassem as prioridades da agenda social. Segundo SPOSATI (1995), caberia aos ministérios de Saúde, Educação, Cultura e Esportes “definir o que é ‘sem fins lucrativos’ e/ou filantropia no âmbito das políticas públicas pelas quais são responsáveis.”

A partir destas definições, a *agenda de atividades* deveria ser levada em conta (e não mais exclusivamente a forma estatutária) para condicionar a concessão de benefícios fiscais, semelhantemente ao caso norte-americano, em que uma definição detalhada do escopo das atividades filantrópicas se constitui em uma “rationale” específica do IRS norte-americano para fundamentar a legitimidade da outorga de isenções fiscais.

Com relação à *visibilidade*, deve ser estimulada a criação de instâncias independentes de controle social, que permitam a avaliação sistemática do desempenho das entidades filantrópicas. Com foco nas entidades de assistência social, o professor Stephen Kanitz, da USP, já instituiu uma fundação que recentemente produziu um banco de dados das entidades beneficentes nos moldes

dos "Maiores e Melhores" da Revista Exame, destacando e premiando as mais eficientes.

É um passo auspicioso nesta área caracterizada pela invisibilidade estatística, mas que não substitui o poder público a quem cabe a *responsabilidade* de providenciar dados sobre o setor filantrópico prestador de serviços (diretamente ou via contratação de entidades especializadas) que apesar de seu crescimento continua invisível no sistema de Contas Nacionais.

A instituição de um sistema de dados para diagnóstico do setor filantrópico tem importância fundamental e determinante, dada a impossibilidade de traçar políticas dignas deste nome na ausência de indicadores mínimos. O instituto dos benefícios fiscais pode tornar a tarefa de coleta de dados menos penosa: com base na regulamentação vigente pode-se instituir um "recadastramento" e condicionar a continuidade dos benefícios à entrega pontual das declarações à Receita (concebidas em nova formatação, de modo a fazer sentido tanto do ponto de vista contábil como censitário).

No caso da educação, a avaliação governamental do ensino superior, pelo desempenho dos alunos em "provão" unificado e a publicação do "ranking" das instituições de ensino superior com base em indicadores como número de docentes, produção acadêmica, etc., continuará a concorrer para orientar o público sobre a qualidade dos serviços prestados pelas instituições de ensino superior. A consolidação do papel do poder público no estabelecimento de referências e parâmetros é essencial no ambiente de informação assimétrica característico da provisão de bens semi-públicos como educação, saúde e serviços sociais.

Se materializa através da divulgação da avaliação anual do MEC um instrumento de responsabilização e de prestação de contas pelas entidades quanto

à qualidade do ensino que proporcionam. É fundamental que a sociedade seja informada dos resultados gerados com recursos de imunidades e isenções fiscais. Importante frisar, porém, que o poder público não seja a única instância certificadora da qualidade dos cursos e que instituições privadas também concorram para a discussão de parâmetros e referências.

Finalmente se propõe que a *magnitude* da filantropia em relação aos benefícios fiscais concedidos e aos recursos envolvidos seja levada em conta como em uma análise custo-benefício pela Receita Federal. Não faz sentido a sociedade financiar, na forma de renúncia fiscal, iniciativas que mobilizam estruturas dispendiosas para gerar resultado filantrópico irrelevante. O critério denominado aqui de “magnitude” foi incluído em 95 nos quesitos do IRS norte-americano, para testar a legitimidade dos benefícios fiscais concedidos. Tal critério poderia ser incluído na regulamentação da matéria no Brasil.

A partir destas considerações, pode-se concluir que existe um longo caminho a percorrer no sentido de reforçar o papel do Estado na regulamentação das entidades filantrópicas de acordo com a realidade brasileira. Com relação ao controle social, constitui dever deste Estado *reforçar a criação e preservação de condições institucionais* compatíveis com a ampliação do espaço público, espaço este historicamente contaminado por clientelismo e corrupção.

O advento das OS e das OSCIP poderia tornar-se um marco pela inclusão de mecanismos de controle social anteriormente inexistentes nas entidades filantrópicas. Ocorre que, como já foi visto, as OS e as OSCIP representam amostra restrita com normas próprias que não se aplicam ao restante do universo filantrópico, cuja regulamentação e controle continuam a não figurar entre as prioridades da agenda governamental.

As demais entidades, como ficarão? Continuarão a ser reguladas pela Lei de 35? Tudo parece concorrer para uma resposta afirmativa a esta questão. Criam-se novas estruturas para sobrepor-se às antigas quando convém, mas deixa-se ampla *autonomia* às entidades que, ainda que não subvencionadas ou contratadas pelo Estado arrecadam recursos do público, nada pagam de impostos e continuam sem obrigação de prestar contas a ninguém. O que dizer dos sorteios, bingos e eventos se autodenominam “benéficos” (leia-se isentos de impostos) que continuam a beneficiar exclusivamente seus organizadores pelas práticas de inflar despesas para contrapor às receitas milionárias e destinar à entidade que emprestou o nome uma singela parte do que foi arrecadado?

Se a lei sem sanção torna-se letra morta, o vácuo da lei acaba por legitimar a apropriação indevida de recursos de renúncia fiscal. Em que resultarão tantos estudos, seminários e publicações sobre o Marco Legal se não houver a proposta de ir além do discurso das boas intenções e partir para a construção de regulamentação e de instrumentos de controle social que constringam a ação predatória da “filantropia”?

O discurso liberal de “independência”, “autonomia” e mesmo de “eficiência” que é um dos fundamentos do “Terceiro Setor”, encaixa-se com dificuldade na matriz histórica e cultural de nosso país. Nossas relações sociais verticais moldadas na tradição ibérica não parecem combinar tais instituições voluntaristas de cunho igualitário. É este fosso entre discurso liberal e práticas conservadoras que sugere a tentativa de transferir os ritos sem incorporar os mitos que os geraram. Daí que a justificativa de incentivos fiscais e financiamento público à iniciativa privada filantrópica a partir do discurso pela livre iniciativa, pluralismo e voluntarismo soar artificial no Brasil.

O estudo do modelo norte-americano de regulamentação da filantropia pode trazer subsídios interessantes para pensar um modelo brasileiro de regulamentação. Mas há de se caminhar com cautela em meio a referência sócio-cultural distinta.

No dizer de Da MATTA: “O que é a corrupção senão o assalto permanente ao espaço público?... Não adianta querer imitar os Estados Unidos, porque temos outra matriz histórica, outra maneira de ver o mundo... Precisamos debater o que é espaço público no Brasil. O que significa ser cidadão... O gesto de liderança, de cima para baixo, é fundamental, porque nossa sociedade é hierárquica. Para democratizar, é preciso usar os valores da hierarquia num processo positivo.”

Nesta perspectiva, são deveres do Estado estabelecer parâmetros e referências para a provisão de serviços sociais e promover a diversificação de instâncias de discussão e de análise mediante incentivo aos espaços públicos não estatais de discussão, controle e avaliação. A existência e a ocupação democrática destes espaços públicos, mediados ou não pelo Estado, configuram pré-requisitos fundamentais para viabilizar controle social efetivo sobre a ação das entidades sem fins lucrativos e do próprio Estado e, conseqüentemente, na destinação adequada dos recursos públicos em geral e das renúncias fiscais em particular.

BIBLIOGRAFIA

- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense. 1977, 420 p.
- BLAKESLEY, Scott. An introduction to family foundations. In: **The CPA Journal**. New York, Sept. 1999. CD-ROM, ABI Inform.
- BOYNE, George A. Bureaucratic Theory Meets Reality: Public Choice and Service Contracting in U.S. Local Government. In: *Public Administration Review*, vol. 58, n. 6., Nov./Dec. 1998.
- BRANCO, Vera. *Beyond Good Intentions: Tax Exemptions, Public Funding and Accountability of Nonprofit in the US and Brazil*. In: THIRD CONFERENCE OF INTERNATIONAL SOCIETY FOR THIRD RESEARCH (ISTR). *Anais*. Genebra, 1998.
- , *Imunidade Tributária e Terceiro Setor: Por Maior Transparência e Regulamentação*. In: XXI ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD (ASSOCIAÇÃO DOS PROGRAMAS DE PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO). *Anais*. Angra dos Reis, 1997.
- CHILSOM, Laura B. Accountability of Nonprofit Organizations and Those Who Control Them: The Legal Framework. In: *Nonprofit Management & Leadership*, vol. 6, n. 2, p. 141-156, 1995.
- Da MATTA, Roberto. Entrevista ao jornal: *O Estado de S. Paulo*, p. A-30, 4/5/1997.
- De SANCTIS, Frei Antonio, O.F.M. Cap. *Encíclicas e Documentos Sociais*. São Paulo: USP. LTR. 1971, 516 p.
- ELIAS, José Eduardo. Reforma e Contra-Reforma na Proteção à Saúde. In: *Lua Nova*, n. 40/41, p. 193-216, 1997.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964.
- FALCÃO NETO, Joaquim de Arruda. *A importância do Terceiro Setor, através das Fundações Privadas para o Desenvolvimento Social*. In: I SEMINÁRIO NACIONAL DE FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO. *Anais*. Belo Horizonte, 1995, pp. 81-88.

- FERREIRA, Sergio de Andréa. As Organizações Sociais e as Organizações da Sociedade Civil do Interesse Público. Considerações sobre seu Regime Jurídico. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 217, p. 105-118, jul./set. 1999.
- , *As fundações privadas, sob a ótica do Ministério Público e o fortalecimento da cidadania*. In: I SEMINÁRIO NACIONAL DE FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO. *Anais*. Belo Horizonte, 1995, p. 61-72.
- FISHER, Anne. Charity isn't the answer. *Fortune*. New York, 10/11/97.
- FRECH, H. & GINSBERG, P. Competition among Ensurers. In: **Competition in the Health Care**. Sector: Past, Present, and Future. W. Greenberg. Germantown, Md: Aspen Systems, 1978. CD-ROM, ABI Inform.
- FROELICH, Karen A.; KNOEPLE, Terry W. Internal Revenue Service 990 Data: Fact or Fiction? In: *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Sage Publications, Inc., vol.25, n.1, p. 40-52, Mar. 1996.
- FRUMKIM, Peter. The long recoil from regulation: Private Philanthropic Foundations and the Tax Reform Act of 1969. In: **American Review of Public Administration**. Parkville, Sept. 1998. CD-ROM, ABI Inform.
- GENTRY, William N.; PENROD, John R. **The Tax Benefits for Not-for-Profit Hospitals**, Feb. 1998. Endereço eletrônico: <http://papers.nber.org/papers/W6435>
- GILMOUR, Robert S.; JENSEN, Laura S. Reinventing Government Accountability: Public Functions, Privatization, and the Meaning of "State Action". In: *Public Administration Review*. vol.58, n.3, p. 247-257, May/Jun. 1998.
- GORDON, Teresa P. et al. Tax-exempt financial data: Availability and limitations. In: **Accounting Horizons**. Sarasota, Jun. 99. CD-ROM, ABI Inform.
- GUIMARÃES FILHO, Castellar Modesto. Discurso de Abertura. In: I SEMINÁRIO NACIONAL DE FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO. *Anais*. Belo Horizonte, 1995, pp. 19 - 22.
- HALL, Hank. TBOR2 public disclosure requirements triggered. In: **The Tax Adviser**. New York, Jul. 99. CD-ROM, ABI Inform.

- HALL, Peter D. *Inventing The Nonprofit Sector And Other Essays On Philanthropic, Voluntary, And Nonprofit Organizations*. John Hopkins University Press. 1992.
- HOPKINS, Bruce. *The Law of Tax-Exempt Organizations*. 6ª ed., New York: John Willy & Sons, Inc., 1992, 1161 p.
- JAMES, Estelle The Nonprofit Sector in a Compared Perspective. In: *The Nonprofit Sector: A Research Handbook*. ed. Walter W. Powel, p. 397 - 415. New Haven and London: Yale University Press, 1987.
- JOHNSTON, Jocelyn M.; ROMSEK Barbara S. Contracting Accountability in State Medicaid Reform: Rhetoric, Theories and Reality. In: *Public Administration Review*, vol. 59, n. 5, Sept./Oct. 1999.
- KRAMER, Ralph M. Voluntary Agencies and the Personal Social Services. In: *The Nonprofit Sector: A Research Handbook*. ed. Walter W. Powel, p. 240 - 257. New Haven and London: Yale University Press, 1987.
- LANDIM, Leilah. *Para além do Estado e do Mercado: Filantropia e Cidadania no Brasil*. Rio de Janeiro. ISER - Instituto de Estudos da Religião. Série textos de Pesquisa, jun./1993.
- LUECKE, Randall W.; SHORTHILL, Kevin J. IRS issues rules for tax-exempt organizations. In: **HealthCare Financial Management**. Westchester, Dec. 99. CD-ROM, ABI Inform.
- MARMON, Sclesinger & Smithey Nonprofit Organizations and Health Care. In: *The Nonprofit Sector: A Research Handbook*. ed. Walter W. Powel, p. 221- 239. New Haven and London: Yale University Press, 1987.
- MARTINS, Ives Gandra. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 2ª ed. S. Paulo: Saraiva. 1991.
- MATLOCK, Thao P. The Overlap Group: a Study of Nonprofit Competition In: *Journal of Law and Education*. Jefferson Law Book Company, vol. 23, n. 4, 613 p. South Carolina, Fall 1994.
- MILL, Stuart. citado por Hopkins, Bruce. *The Law of Tax-Exempt Organizations*. N. York: John Willy & Sons. Cap.1, p. 14, 1161 p. 1992. Traduzido pela autora.

- NEDER, Ricardo Toledo. *Organizações Não Governamentais na (Re)construção da Sociedade Civil no Brasil*. São Paulo: FGV/EAESP, 1996. (Relatório de Pesquisa NPP n. 10)
- OLIVEIRA, Anna Cynthia. *Terceiro Setor: Uma agenda para Reforma do Marco Legal*. Rio de Janeiro: Grupo de Trabalho Marco Legal, 1997, 108 p.
- PEFELISTA defende o uso político da UNOEST In: *Folha de São Paulo*, 19/10/1997, p. 17.
- PHILANTHROPY in America: The Gospel of wealth. In: *The Economist*, London. May 30th, 1998.
- PLANK, David N. *The Means of our Salvation: Public Education in Brazil, 1930 - 1995*. Colorado: Westview, 1995, 208 p.
- POND, Edward T. Tax Exempt! In: *U.S. News & World Report*. vol. 119, n. 13, p. 36., Oct. 2nd, 1995.
- PUTNAM, Robert D. Tuning In, Tuning Out: The Strange Disappearance of Social Capital in America. In: *Political Science and Politics*. p. 664-683, Dec., 1995.
- SALAMON, Lester M. *Partners in Public Service: Government–Nonprofit Relations in the Modern Welfare State*. Baltimore and London: The Johns Hopkins University Press, 1995.
- SCHMIDT, Sarah J. Public Disclosure takes on new dimensions. In: **Nonprofit World**. Madison, Sept./Oct. 99. CD-ROM, ABI Inform.
- SCHWARTZMAN, Randy A. Reasonable Compensation Rules. In: **The Tax Adviser**. New York, May 99. CD-ROM, ABI Inform.
- SHIFMAN, Julie C. The Hot Breath of the IRS. In: **Trustee**. Chicago, Jun.1999. CD-ROM, ABI Inform.
- SILVA, Marcos Fernandes. *A Economia política da Corrupção: o escândalo do orçamento*. São Paulo: FGV/EAESP/NPP, 1995 (Relatório de Pesquisa n. 3)
- , *Fronteiras da economia Institucional*. São Paulo: FGV/EAESP/NPP, 1996 (Relatório de Pesquisa n. 6)

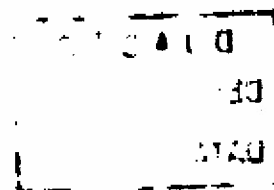
SIMON, John G. The Tax Treatment of Nonprofit Organization: A Review of Federal and State Policies. In: *The Nonprofit Sector: a Research Handbook*. ed. Walter W. Powel, pp. 67-95. New Haven and London; Yale University Press, 1987.

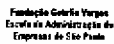
SPOSATI, Aldaísa. Clientelismo e Benemerência. In: *Folha de São Paulo*, 24/11/95.

STEINBERG, Richard Nonprofit Organizations and the Market. In: *The Nonprofit Sector: A Research Handbook*. ed. Walter W. Powel. New Haven and London: Yale University Press, 1987.

TOCQUEVILLE, Alexis. Democracy in America. citado por Hopkins, Bruce. In: *The Law of Tax-Exempt Organizations*. New York: John Willy & Sons. Cap. 1, p. 14, 1161 p., 1992. Traduzido pela autora.

VIEIRA, Oscar V. A Constituição como reserva de justiça. In: *Lua Nova* n. 42, p. 53-57. São Paulo. 1997.





BIBLIOTECA KARL A. BOEDECKER

Fone: 281-7729



Fundação Getúlio Vargas
Escola de Administração
de Empresas de São Paulo
Biblioteca



595/2000



1200000595

2ª Cópia

DOAÇÃO

DE: SE/PAG

DATA: 02/05/2000