



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO DE  
POLÍTICAS PÚBLICAS – FACE  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS –CCA

HENRIQUE REGIS COSTA

**RENÚNCIA FISCAL VS BENEFÍCIOS PARA A SOCIEDADE:  
RESPOSTA DO TERCEIRO SETOR**

BRASÍLIA/DF  
2019

HENRIQUE REGIS COSTA

**RENÚNCIA FISCAL VS BENEFÍCIOS PARA A SOCIEDADE:  
RESPOSTA DO TERCEIRO SETOR**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professor Orientador: Dr. José Antônio de França

BRASÍLIA/DF  
2019

HENRIQUE REGIS COSTA

**RENÚNCIA FISCAL VS BENEFÍCIOS PARA A SOCIEDADE:  
RESPOSTA DO TERCEIRO SETOR**

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília do Aluno

**Henrique Regis Costa**

---

Dr. José Antônio de França  
Professor-Orientador

---

Dr. José Humberto da Cruz Cunha  
Professor-Examinador

Brasília, 01 de julho de 2019

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus pelo dom da vida, e as experiências que essa misteriosa oportunidade pode nos proporcionar.

A minha mãe e irmã, por tudo o que têm feito por mim, parte considerável de todas as minhas realizações se deve ao suporte de vocês.

Ao meu orientador Dr. José Antônio de França, pelas dicas e correções valiosas, pela disponibilidade e paciência em me auxiliar.

Aos colegas e demais professores com quem tive a oportunidade de dividir essa jornada.

“Escolha sempre o caminho que pareça o melhor, mesmo que seja o mais difícil; O hábito brevemente o tornará fácil e agradável.”

**Pitágoras de Samos**

## RESUMO

O presente estudo tem como finalidade analisar, no âmbito do Distrito Federal, se os benefícios oferecidos à sociedade, pelas associações acompanhadas pelo MPDFT, superam os recursos a elas concedidos como renúncia fiscal. Um índice criado com vistas a subsidiar a investigação, denominado Quociente de Benefício Social Líquido (QBSL), foi utilizado como parâmetro. A partir das informações constantes em prestações de contas de associações civis disponibilizadas pelo MPDFT, referentes ao ano de 2017, calculou-se o QBSL para cada uma das entidades componentes da amostra. Realizou-se ainda, com base na descrição das atividades realizadas pelas entidades a identificação de fatores relacionados aos números apresentados. Limitações encontradas na definição da amostra, evidenciam a fragilidade das informações contábeis apresentadas pelos entes do terceiro setor, problema apontado previamente por outros autores. Apesar das limitações, em geral os resultados encontrados foram satisfatórios, pois para a totalidade das entidades analisadas o volume de recursos revertidos à sociedade através de gratuidades superou o benefício fiscal obtido pelas mesmas. Observou-se também que a combinação dos números provenientes do cálculo do quociente com informações da descrição das atividades desenvolvidas pelas entidades enriquece a análise ao apontar causas prováveis para os resultados obtidos.

**Palavras chave:** Terceiro Setor; Gratuidades; Renúncia Fiscal.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
1.1 Contextualização e Problema .....	8
1.2 Objetivos.....	9
1.3 Justificativa.....	9
1.4 Estrutura .....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	11
2.1 Terceiro Setor .....	11
2.2 Renúncia Fiscal .....	13
3 METODOLOGIA.....	16
3.1 Medida de Benefício Social.....	16
3.1.1 Quociente de Benefícios Concedidos (QBC).....	17
3.1.2 Benefícios obtidos com a renúncia fiscal (BRF).....	17
3.1.3 Quociente de Benefício Social Líquido (QBSL).....	18
3.2 Amostra .....	18
4 RESULTADOS E ANÁLISE.....	20
4.1 Resultados dos Quocientes .....	20
4.2 Análise Setorial .....	21
5 CONCLUSÕES .....	25
REFERÊNCIAS .....	26

## 1 INTRODUÇÃO

Esta seção contém tópicos de caráter introdutório, e está disposta da seguinte maneira: o primeiro título traz contextualização e apresenta o problema que motivou a pesquisa. A segunda subseção apresenta de forma sucinta os objetivos do trabalho, em seguida expõe-se os fatores que justificam a realização do estudo. Por último é trazida a forma como o presente trabalho está estruturado.

### 1.1 Contextualização e Problema

Com a crise do *welfare state*, a insuficiência do Estado na prestação dos direitos fundamentais, principalmente no suprimento da demanda por utilidades concretas, como saúde e educação, iniciou um novo movimento, que gradativamente vem se fortalecendo, de devolução a sociedade da capacidade de exercer um papel ativo nessa esfera. Que em última instância se manifesta na grande expansão do terceiro setor a partir da segunda metade do século XX, sob essa nova perspectiva não apenas se deve conferir à sociedade civil o direito de exercer atividades que seriam típicas da Administração Pública, como também devem ser criados mecanismos para estimular esse exercício, Messina (2004, p. 108 apud Paes, 2009, p. 9).

A Constituição da República Federativa do Brasil, conforme exposto por Oliveira (2015), ao preceituar os direitos fundamentais, traz menção a entidades não estatais que servem como instrumento para concretização desses direitos. O Constituinte não apenas reconheceu a necessidade de participação da sociedade para efetivação dos direitos, mas estabeleceu tratamento prioritário às instituições sem fins lucrativos que se dediquem à prestação de serviços de interesse público em determinadas áreas, por exemplo quando tratou do direito de todos à saúde (art. 199, §1º). E agiu de semelhante maneira quanto aos programas de educação e assistência social.

Um dos meios utilizados pelo Estado para conferir o previsto “tratamento prioritário”, e fomentar o desenvolvimento das entidades de interesse social, se dá através de renúncia fiscal. Ao estabelecer as imunidades tributárias dos artigos 150, VI, c, §4º e 195, §7º, o Constituinte utilizou a tributação em seu caráter extrafiscal como instrumento para concretização de direitos fundamentais, como saúde, educação e assistência social. Não obstante, é facultado ao legislador infraconstitucional estabelecer outros benefícios tributários em sua esfera de competência, através das imunidades.

Se por um lado o Estado possui o dever de ser incentivador do terceiro setor, por outro espera-se que o impacto social gerado pelas entidades de interesse social supere o ‘sacrifício’ realizado pela sociedade civil ao conceder parte de seus recursos para as entidades desenvolverem suas atividades.

Constatada uma carência de estudos que investiguem a renúncia fiscal sob essa perspectiva, o presente trabalho, que consiste numa investigação sobre a relação renúncia fiscal vs. benefício revertido à sociedade, procura verificar se o valor social criado pelas associações civis do Distrito Federal justifica o tratamento tributário favorecido.

## **1.2 Objetivos**

Analisar no âmbito do Distrito Federal se os benefícios oferecidos à sociedade, pelas associações acompanhadas pelo MPDFT, superam os recursos a elas concedidos como renúncia fiscal.

Através de segregação da amostra por área de atuação e informações adicionais sobre as atividades desenvolvidas, buscar possíveis explicações para os resultados alcançados.

## **1.3 Justificativa**

O Estado confere tratamento prioritário às entidades do terceiro setor devido ao potencial que essas entidades possuem para auxiliar no suprimento da lacuna existente entre os direitos fundamentais previstos e sua efetiva concretização. Portanto, para que a existência do terceiro setor se justifique, o impacto social revertido à sociedade por esses entes deve superar o montante de recursos não arrecadados devido a concessão de benefícios fiscais.

Uma vez que as entidades de interesse social são beneficiadas por uma redução de seu ônus tributário, elas estão utilizando recursos da sociedade para a consecução de seus programas e conseqüentemente possuem o dever ético de divulgar de forma transparente suas contas e atos de gestão. Porém, conforme constatado por De França (2019), as entidades estão falhando no cumprimento da norma contábil aplicável ao terceiro setor ITG 2002/12, um dos principais requisitos de *accountability*.

Nota-se que a sociedade demanda informações sobre a atuação das entidades do terceiro setor e seu impacto social, e ao mesmo tempo há uma constatada falta de transparência por parte das organizações. Situação que enseja investigações que relacionem os benefícios sociais gerados e o tratamento vantajoso concedido.

#### **1.4 Estrutura**

O presente trabalho está estruturado em cinco seções: após esta breve introdução, são apresentados e discutidos os principais aspectos teóricos relativos ao tema; A terceira parte traz a metodologia adotada e apresenta a proposta dos autores para abordar o problema que se coloca; na quinta etapa há a apresentação dos dados encontrados e uma discussão acerca dos resultados; por último é apresentada uma síntese dos achados, bem como reconhecimento de limitações e sugestão para pesquisas futuras.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta debate sobre o terceiro setor, expondo o contexto histórico de ascensão do fenômeno, seu papel e relevância, e a busca por uma conceituação que traduza suas principais características. E também discussão acerca da renúncia fiscal, destacando a tributação em seu caráter não arrecadatório como mecanismo utilizado pelo Estado para estimular o desenvolvimento das entidades de interesse social.

### 2.1 Terceiro Setor

Coelho (2000) realiza uma breve incursão na ‘história social’ mencionando que o associativismo sempre exerceu relevante papel social nas comunidades, ao longo dos tempos. Porém no século XIX, houve nas economias industriais um movimento de centralização, em direção ao aparato estatal, das políticas públicas relacionadas ao provimento de necessidades sociais, que ganhou expressão máxima nos princípios do *welfare state*. A autora aponta para a crise de financiamento endógena a esse sistema, outrora visto como solução às desigualdades sociais da modernidade pela classe trabalhadora, como responsável por desencadear um cenário que restaurou a relevância das ‘instituições complementares’.

O contexto de incapacidade de o Estado, por si só, garantir a efetivação das demandas, foi marcado por múltiplas crises: perda de crédito por parte do Estado e poupança pública negativa, crise do Estado de Bem-Estar Social, disfunções da burocracia estatal e ainda crise de legitimação e de governabilidade, conforme apontado por Dias (2008, p. 130 apud Paes, 2009, p. 8). O que acarretou uma mudança de perspectiva do Estado Social de Direito para um Estado Democrático, que gradualmente vem se consolidando, em que há uma intensificação da participação popular “não apenas no processo político, mas também no controle da Administração Pública” Di Pietro (2005, p. 25 apud Paes, 2009, p. 9). A sociedade civil passa a se ocupar de funções que originalmente cabiam ao Estado, e este passa a tratar de uma função subsidiária estimulando o desenvolvimento de entidades privadas que atuem em áreas de interesse social.

A passagem da população ao protagonismo, através da atuação de pessoas jurídicas de interesse privado sem fins lucrativos ‘trabalhando’ a serviço do interesse geral, dá origem ao que se denomina ‘Terceiro Setor’. Uma área de atuação que reúne entes não pertencentes a

Administração Estatal (Primeiro Setor), e que, sendo de natureza privada, não visam lucro, característica emblemática do Mercado (Segundo Setor).

Há de se ressaltar que essas entidades mobilizam grandes volumes de recursos humanos e materiais, e se colocam como grandes fomentadores de desenvolvimento social, segundo pesquisa IBGE (2016), havia no ano de 2016: 236.950 fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil (FASFIL), que empregavam 2.272.231 pessoas.

A expressão ‘Terceiro Setor’ começou a ser utilizada na academia nos Estados Unidos da América a partir da década de 1970, conforme exposto em Paes (2009), e “tem gerado muita controvérsia dentro e fora do mundo acadêmico, não existindo unanimidade entre os diversos autores, inclusive no tocante a sua abrangência” (OAB/SP, 2011, p. 7). No princípio a expressão foi utilizada para se referir a muitos entes não-governamentais, sendo apenas a natureza das organizações relevante para seu enquadramento em tal ‘categoria’, no entanto essa definição ‘residual’ abria uma inconveniente possibilidade de classificação para qualquer entidade que não pertencesse a estrutura administrativa do Estado e que sendo de natureza privada não visasse lucro, e logo foi motivo de discussão.

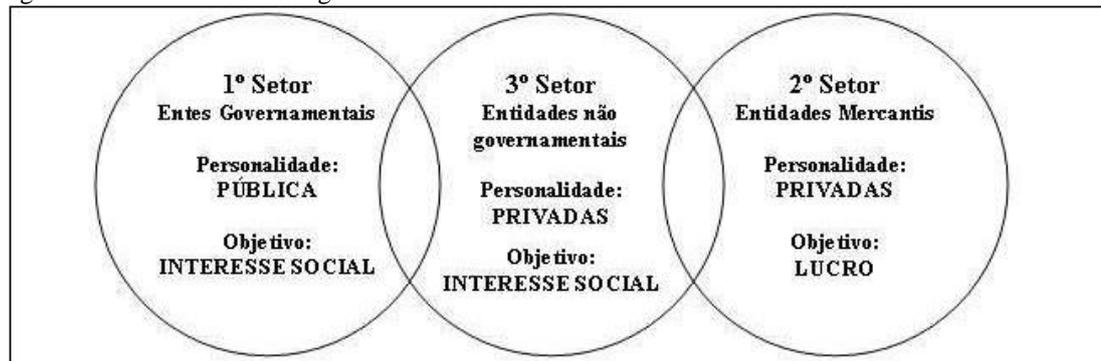
Salamon e Anheier (1992), em trabalho de grande relevância nesse ínterim, identificaram, entre diversas classificações existentes na literatura, cinco características básicas que as entidades deveriam compartilhar para pertencerem ao terceiro setor, são elas: formalização, natureza privada, não distribuição de lucro, autogestão e motivação voluntária. Por outro lado, alguns autores considerarem essa classificação mais afeta aos países de tradição saxônica, pois segundo Fernandes (1994, apud França Filho, 2002), ao desconsiderar as entidades informais, deixa fora de vista uma série de iniciativas que desempenham papel relevante em regiões onde o Terceiro Setor é extremamente heterogêneo, como a América Latina.

Paes (2009) em sua busca por uma conceituação, faz remissão a três fatores: as organizações, sua natureza e seus campos de atuação. Analisando os elementos de Paes quanto ao critério ‘organizações’, o novo Código Civil, art.44 (Brasil, 2002) traz seis formas possíveis para as pessoas jurídicas de direito privado se organizem: as associações; as sociedades, as fundações, as organizações religiosas, os partidos políticos e as empresas individuais de responsabilidade limitada. Relevante para os objetivos deste trabalho as associações civis se caracterizam pelo intuito não econômico, e têm como principal distinção serem ‘uma mobilização de pessoas’. Em relação a natureza e campos de atuação, as associações são entes de direito privado que se dedicam a consecução de objetivos sociais ou públicos, ou seja, são entidades com características híbridas, libertas da persecução de lucro ainda que privadas,

executando ações de interesse geral mesmo que não sejam pertencentes à Administração Pública.

A Figura 1 ilustra essa característica singular do terceiro setor, as áreas de congruência entre o terceiro setor e os demais, indicam que ressalvado um núcleo onde residem suas peculiaridades, ele compartilha com os entes governamentais pelo menos seu objetivo, e com as entidades mercantis sua personalidade jurídica.

Figura 1 – Os três setores integrados



Fonte: Ribeiro Filho et al. (2009)

De forma breve utilizando definição de Paes (2009, p.11), e em consonância com as cinco condições propostas por Salamon e Anheier, o terceiro setor pode ser descrito como o conjunto de entidades privadas, devidamente formalizadas, sem fins lucrativos, dotadas de autonomia e administração própria, que têm como objetivo satisfazer demandas de interesse social de forma voluntária, visando o aprimoramento social.

## 2.2 Renúncia Fiscal

Messina (2004, p. 108 apud Paes, 2009, p. 9) ressalta uma segunda dimensão do já citado princípio da subsidiariedade, pois o Estado não somente “devolve” à sociedade civil o direito de exercer determinadas ações que lhe seriam típicas, mas também deve atuar estimulando o desenvolvimento do terceiro setor.

Entre outros mecanismos utilizados para concretização desse ‘dever’ o tratamento tributário diferenciado se destaca devido seu alcance, pois atinge muitas das entidades que não recebem incentivos do poder público de forma direta através de subvenções, parcerias e convênios.

Oliveira (2015) argumenta sobre o papel social da tributação, no caso a ocorrência de não-tributação através das imunidades, evidenciando o papel extrafiscal dos tributos, pois além

da arrecadação, os tributos podem ser usados para gerar efeitos regulatórios, de redistribuição de renda, função estabilizadora na economia, etc. Oliveira argumenta sobre a utilização da tributação com objetivos sociais e traz alguns exemplos triviais, como seletividade de tributos indiretos, e a progressividade do Imposto de Renda. Ao fim de sua análise conclui que as imunidades tributárias por serem ‘vontade’ manifesta do constituinte se qualificam como instrumento para concretização de direitos fundamentais também contidos na carta maior, o que justifica o favorecimento destinado ao terceiro setor uma vez que as ações de seus entes se dão no âmbito da assistência social, direito consagrado nos artigos 203 e 204 da Constituição Federal do Brasil (CF/1988).

Analisando aspectos tributários e incentivos fiscais do terceiro setor, Martins (2012) apresenta de forma bastante objetiva os incentivos e benefícios fiscais criados para estimular os investimentos nas entidades de interesse social, e reitera a relevância que esses entes possuem no cenário brasileiro. Ao tratar especificamente acerca da renúncia fiscal, elenca os benefícios que essas entidades podem fruir: imunidades constitucionais dos artigos 150, VI, c, §4º e 195, §7º, além das isenções contidas em leis esparsas.

A imunidade é uma limitação à competência tributária delineada pelo texto constitucional.

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo. (Amaro, 2006, p. 151)

A Constituição Federal do Brasil (CF/1988), na já citada imunidade do artigo 150, afasta da competência de todos os entes federativos a instituição de impostos sobre o patrimônio e renda das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos requisitos previstos em lei, compreendido na vedação apenas o patrimônio e renda relacionados à finalidade social da entidade. A época da promulgação da Constituição, a Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), recepcionada pelo novo ordenamento jurídico com *status* de Lei Complementar, tratou de regular o inciso ‘c’ do art.150 da CF/1988, dispondo os “requisitos previstos em lei” em seu art. 14.

O art. 195 (CF/1988) dispõe sobre o financiamento da seguridade social, que além de aportes dos entes federativos, também é custeada pelas contribuições sociais dos atores enumerados em seus incisos, o §7º afasta dessa lista de contribuintes as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências previstas em lei, a saber Lei 12.101/09 que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social (CEBAS).

A isenção por outro lado é liberalidade do legislador, Martins (2012) a qualifica como “favor legal” do Estado. Amaro (2006, p. 280) ao discorrer sobre o assunto destaca primeiramente sua diferenciação em relação às imunidades, pois neste caso a competência para instituição do tributo é afastada pela Constituição, realiza ainda distinção em face à não-incidência ‘pura e simples’ quando o ente possui a competência, mas o legislador simplesmente não a exerce ou o faz de forma parcial, a isenção, por sua vez, ocorre quando uma vez instituído determinado tributo o legislador por exceção determina situações que estão fora da incidência.

### 3 METODOLOGIA

Na busca por uma abordagem metodológica capaz de fornecer respostas ao problema que a pesquisa busca investigar, o primeiro intento foi a procura por algum método já existente na literatura, para tanto foram examinados trabalhos sobre terceiro setor que tratam especificamente do tema renúncia fiscal.

É notável que há uma predominância de pesquisas que abordam o tema sob o aspecto jurídico do fenômeno, como Oliveira (2015) que busca fundamentos para legitimar a existência das imunidades, ou ainda trabalhos como de Martins (2012) que descreve os institutos que baseiam a renúncia fiscal, e apesar de realizar uma pequena incursão nas implicações práticas acaba se concentrando no aspecto formal das normas.

Não olvidando menção à relevância das contribuições já realizadas nas pesquisas sobre o tema, verifica-se que há uma carência de estudos que relacionem renúncia fiscal e benefício social sob uma abordagem voltada à experimentação e que possam se apresentar como modelo viável para a verificação. O presente trabalho procura apresentar uma proposta para realização da tarefa, trazendo alternativa que espera acrescentar contribuição às investigações que venham a ser realizadas posteriormente, sem deixar de reconhecer suas possíveis limitações.

#### 3.1 Medida de Benefício Social

A medida utilizada, denominada ‘Quociente de Benefício Social Líquido’ (QBSL), indica se a quantidade de recursos oferecida à sociedade por uma OSC (Organização da Sociedade Civil) em forma de benefício social, é maior, menor ou igual a vantagem obtida com a diminuição do ônus tributário proveniente da renúncia fiscal.

O QBSL é obtido através de uma relação entre:

1. A soma das receitas renunciadas como gratuidades, e receitas de doação e subvenção arrecadadas para a oferta dos bens e/ou serviços oferecidos gratuitamente;
2. A vantagem decorrente de imunidades e isenções fiscais (incluídos tributos diretos e indiretos).

Quanto aos itens supracitados, optou-se por utilizar valores relativos a cada benefício concedido, em detrimento dos valores totais, ainda que o valor final apresentado para o índice não se altere.

Dois passos, expressos nas equações (1) e (2), antecedem o cálculo do QBSL tal como está apresentado na equação (3). Ao se evidenciar os valores de gratuidades e renúncia fiscal em uma base comum (valores monetários correspondentes a cada benefício concedido por uma organização), buscou-se ampliar as possibilidades para o estabelecimento de comparações entre entidades.

### **3.1.1 Quociente de Benefícios Concedidos (QBC)**

É o quociente que relaciona, a receita total renunciada em forma de gratuidade (a receita renunciada sob a forma de gratuidade, somada às receitas de doação e subvenção recebidas para a concessão de benefícios aos assistidos) e a quantidade de benefícios sociais concedidos sob a forma de serviços ou bens oferecidos em gratuidade.

As receitas de doação e subvenção correspondem a parcerias com provedores de recursos vinculados a planos de trabalho específicos.

$$QBC_{j,t} = \frac{RSL_{j,t}}{BSC_{j,t}} \quad (1)$$

Onde:  $RSL_{j,t}$  é a receita social líquida renunciada pela OSC no tempo  $t$ ;  $BSC_{j,t}$  é a quantidade de benefícios sociais concedidos pela entidade no tempo  $t$ .

### **3.1.2 Benefícios obtidos com a renúncia fiscal (BRF)**

Esse quociente relaciona, a renúncia fiscal total, e a quantidade de benefícios sociais concedidos sob a forma de atendimentos gratuitos.

A renúncia fiscal total engloba o benefício fiscal obtido pela renúncia de tributos diretos e indiretos. Bem como o proveniente tanto de imunidades, quanto de isenções. Entre outros, os principais tributos a compor esse montante são: IRPJ, CSLL e a Contribuição Previdenciária Patronal.

$$BRF_{j,t} = \frac{TD_{j,t} + TI_{j,t}}{BSC_{j,t}} \quad (2)$$

Onde:  $TD_{j,t}$  é o tributo direto sobre o patrimônio e renda que a entidade pagaria se não gozasse de imunidade/isenção;  $TJ_{j,t}$  é o tributo indireto sobre o bens e serviços que seria devido, não fosse o benefício proveniente de imunidade/isenção, pela OSC no tempo  $t$ ;  $BSC_{j,t}$  é a quantidade de benefícios sociais concedidos pela entidade no tempo  $t$ .

### 3.1.3 Quociente de Benefício Social Líquido (QBSL)

$$QBSL_{j,t} = \frac{\frac{RSL_{j,t}}{BSC_{j,t}}}{\frac{TD_{j,t} + TI_{j,t}}{BSC_{j,t}}} \quad \text{ou} \quad QBSL_{j,t} = \frac{QBC_{j,t}}{BRF_{j,t}}; \quad (QBSL > 0 | BRF > 0) \quad (3)$$

O QBSL é obtido a partir da relação entre quocientes (1) e (2), a medida pode assumir resultados situados em algumas das condições demonstradas a seguir:

$$QBSL = \begin{cases} > 1 \Rightarrow \text{benefício concedido é superior à renúncia fiscal} \\ (0,1) \Rightarrow \text{benefício concedido é inferior à renúncia fiscal} \\ = 1 \Rightarrow \text{benefício concedido é igual à renúncia fiscal} \end{cases}$$

A primeira condição ocorre quando  $QBC_{j,t} > BRF_{j,t}$ , nessa situação a OSC<sub>j</sub> oferta aos beneficiados, sob forma de gratuidades, número maior de recursos do que o benefício fiscal concedido pela sociedade, então supõe-se que parte de seus programas seja financiada por recursos próprios ou de parceiros vinculados a seus planos de trabalho.

No segundo cenário  $QBC_{j,t} < BRF_{j,t}$ . Nessa situação a OSC<sub>j</sub> oferece aos seus assistidos, como gratuidade, uma quantidade de recursos inferior à obtida como benefício fiscal, então supõe-se que seus programas sejam financiados integralmente pela vantagem obtida com imunidades e/ou isenções.

Na última condição o dispêndio com benefícios sociais concedidos, e a obrigação evitada pela OSC<sub>j</sub> através do tratamento tributário vantajoso, assumem valores iguais, logo  $QBC_{j,t} = BRF_{j,t}$ .

## 3.2 Amostra

Para um total de 135 prestações de contas de associações civis, disponibilizadas pelo MPDFT (Ministério Público do Distrito Federal e Territórios), referentes ao exercício de 2017,

foram selecionadas as 21 entidades listadas na Tabela 1. Objetivou-se realizar o máximo de observações no que havia de informação disponível, porém apenas as prestações de contas relativas às OSCs escolhidas ofereciam integralmente dados referentes aos seguintes requisitos: Custo total dos programas/total das gratuidades oferecidas no exercício; Relação de benefícios tributários; E quantidade de beneficiados gratuitos no exercício em dado programa/atividade.

Tabela 1: Amostra

OSC	RAZÃO SOCIAL
1	AFAGO - Associação de apoio à família, ao grupo e a comunidade do DF
2	AMPARE - Associação de mães, pais, amigos e reabilitadores de excepcionais
3	APAED - Associação de pais e amigos dos excepcionais e deficientes
4	APAE/DF - Associação de pais e amigos dos excepcionais
5	Associação Rogacionista - Colégio Rogacionista
6	Associação do Amor em Ação
7	Associação dos Idosos de Taguatinga
8	Associação Maria de Nazaré
9	Associação Nossa Senhora Mãe dos Homens
10	Assistência Social Casa Azul
11	Casa da Criança Pão de Santo Antônio
12	Casa da Mãe Preta do Brasil
13	Casa de Ismael - Lar da Criança
14	Centro Social Formar
15	Congregação de São João Batista
16	Creche Pioneira da Vila Planalto
17	Escola Salesiana São Domingos Sávio
18	INAV - Instituto Nair Valadares
19	Obras de Assistência e de Serviço Social da Arquidiocese de Brasília
20	Sociedade Cruz de Malta
21	SERVOS - Sociedade de Empenho na Recuperação de Vidas através da Oração e Serviços

Fonte: Autores.

## 4 RESULTADOS E ANÁLISE

Esta seção apresenta e discute os resultados obtidos pelos cálculos dos Quocientes (1), (2) e (3) para cada OSC. Os dados concernentes aos elementos: gratuidades concedidas, benefícios tributários obtidos e quantidade de beneficiados gratuitos no exercício. Foram extraídos dos “Relatórios Circunstanciados de Atividades” das entidades, constante em anexo das prestações de contas disponibilizadas.

### 4.1 Resultados dos Quocientes

A Tabela 2 apresenta os resultados obtidos, com a aplicação dos dados extraídos das prestações de contas das OCSs, nos Quocientes (1), (2) e (3).

O QBC demonstra a parcela da gratuidade total relativa a cada beneficiário contemplado com bem ou serviço.

Sem entrar na polêmica quanto ao enquadramento ou não do benefício fiscal no conceito de receita preceituado pela teoria contábil, é certo que a renúncia fiscal evita despesas, por conseguinte a entidade passa a ter uma maior disponibilidade de recursos para alocar da forma que considerar desejável. Portanto adotaremos a ótica de que o BRF nos apresenta: a parcela do benefício tributário total que está ‘custeando’ cada benefício social concedido.

Através da relação entre os Quocientes (1) e (2) obtemos o QBSL que nos permite, dizer se a quantidade de recursos oferecida à sociedade por uma OSC em forma de benefício social, é maior, menor ou igual a vantagem obtida com a diminuição do ônus tributário através da renúncia fiscal.

Tabela 2: Índices por entidade

OSC	Grupo	QBC	BRF	QBSL
1	1	R\$ 9.077,74	R\$ 1.330,83	6,821
2	2	R\$ 12.090,52	R\$ 2.998,64	4,032
3	2	R\$ 10.286,59	R\$ 7.559,04	1,361
4	2	R\$ 15.385,66	R\$ 5.759,98	2,671
5	3	R\$ 4.909,79	R\$ 1.761,36	2,788
6	4	R\$ 4.107,44	R\$ 694,13	5,917
7	5	R\$ 1.580,35	R\$ 671,75	2,353
8	1	R\$ 7.349,23	R\$ 1.204,42	6,102
9	4	R\$ 8.855,99	R\$ 1.952,16	4,536
10	1	R\$ 11.994,44	R\$ 3.501,80	3,425
11	4	R\$ 12.747,06	R\$ 5.701,27	2,236
12	4	R\$ 4.344,45	R\$ 722,44	6,014
13	5	R\$ 6.454,26	R\$ 1.079,02	5,982

14	1	R\$ 4.488,23	R\$ 1.104,37	4,064
15	1	R\$ 3.585,60	R\$ 719,49	4,984
16	4	R\$ 7.396,14	R\$ 1.077,33	6,865
17	3	R\$ 6.504,79	R\$ 1.659,71	3,919
18	4	R\$ 8.804,00	R\$ 2.415,59	3,645
19	5	R\$ 523,76	R\$ 172,76	3,032
20	5	R\$ 2.164,42	R\$ 384,27	5,632
21	5	R\$ 4.722,16	R\$ 1.039,07	4,545

**Fonte:** Autores.

OSC=Organização da Sociedade Civil; QBC=Quociente de Benefícios Concedidos; BRF=Benefícios Obtidos com a Renúncia Fiscal; QBSL=Quociente de Benefício Social Líquido.

De modo geral nota-se que as entidades têm retornado a sociedade valor superior ao obtido em renúncia fiscal. Porém constatou-se que, apesar de a ‘monetização’ dos benefícios sociais gerados por uma entidade ser bastante útil, sobretudo em análises que procuram trabalhar com grandes volumes de dados, muitas vezes as informações financeiras podem distorcer o real impacto social de uma determinada ação, fato já mencionado por Cordery e Sinclair (2013). Mesmo que quocientes baseados em valores monetários sejam práticos, observou-se que combiná-los com informações complementares que tragam um fator qualitativo para a investigação pode ampliar substancialmente a compreensão dos números observados.

## 4.2 Análise Setorial

Devido a heterogeneidade da amostra, e os quocientes obtidos serem calculados ou expressos através de cifras monetárias, a amostra foi segregada na busca por parâmetros de comparação capazes de extrair informações mais robustas dos resultados encontrados.

A amostra foi então discriminada com base na atividade desenvolvida pela OSC. Nos casos de a organização executar programas em múltiplas áreas de atuação, buscou-se identificar uma atividade predominante, quando não foi possível fazer essa identificação foi atribuído o *status* de ‘Outros’. Também foram classificadas como ‘Outros’ as entidades cuja atividade era exercida unicamente por ela dentro do rol estudado.

A Tabela 3 traz os grupos identificados dentro da amostra quanto a área de atuação.

Tabela 3: Segregação da amostra

Área de Atuação	Quantidade de OSCs	Percentual no rol	Média QBSL
Grupo 01: Serviços de convivência e fortalecimento de vínculos para crianças e adolescentes	5	24%	5,08

Grupo 02: Habilitação e reabilitação para pessoas com deficiência intelectual e múltipla	3	14%	2,69
Grupo 03: Educação básica	2	10%	3,35
Grupo 04: Educação infantil	6	29%	5,11
Outros	5	24%	4,31
Total	21	100%	4,33

**Fonte:** Autores.

O primeiro grupo é formado pelas OSCs: 1, 8, 10, 14 e 15. Dentro desse grupo observa-se que não é possível identificar tendências, os valores dos três quocientes oscilam entre as entidades, o que pode ser ilustrado pela amplitude do QBSL nesse grupo entre 3,43 e 6,82. Uma possível causa para esse comportamento, foi identificada na descrição das atividades contida no Relatório Circunstanciado de Atividades. Apesar dos objetivos semelhantes as tarefas desenvolvidas nos programas de cada entidade variam, enquanto algumas priorizam capacitação profissional e mantém laboratórios de informática, outras focam no amparo psicossocial, por exemplo. A variedade de atividades desenvolvidas sugere que as OSCs desse grupo demandam a mobilização de recursos em quantidades e de qualidades distintas, por isso essa não uniformidade.

As entidades 2, 3 e 4 compõe o segundo grupo apresentado na Tabela 3, apesar de se observar uma certa discrepância nos valores do QBSL, o QBC apresenta uma banda de comportamento razoavelmente 'estável' se levarmos em consideração diferenças quanto ao serviço oferecido, a título de exemplo: a entidade 4 prioriza a integração da pessoa deficiente ao mercado de trabalho, enquanto a entidade 2 a participação das famílias dos atendidos em seus trabalhos de reabilitação. Esses exemplos evidenciam peculiaridades inerentes aos programas desenvolvidos por essas organizações, porém, em contraposição ao primeiro grupo, as atividades desenvolvidas são bastante semelhantes, as divergências observadas são mais 'pontuais'.

Observações semelhantes às realizadas ao grupo anterior, onde não existe um contraste muito alto entre as atividades desenvolvidas, também são pertinentes às OSCs 5 e 17, ofertantes de serviços de educação básica. Como principal diferencial observa-se que a entidade 5, além das bolsas de estudo no ensino regular, possui também um programa de bolsa atleta. Como os custos das bolsas de estudo e da bolsa atleta são distintos, essa atividade adicional pode ser apontada como provável responsável pela discrepância observada nos quocientes entre os dois entes.

Em relação às organizações que atuam na Educação Infantil, destaca-se que serviços de creche e pré-escola à primeira vista semelhantes, possuem particularidades notáveis. Cita-se,

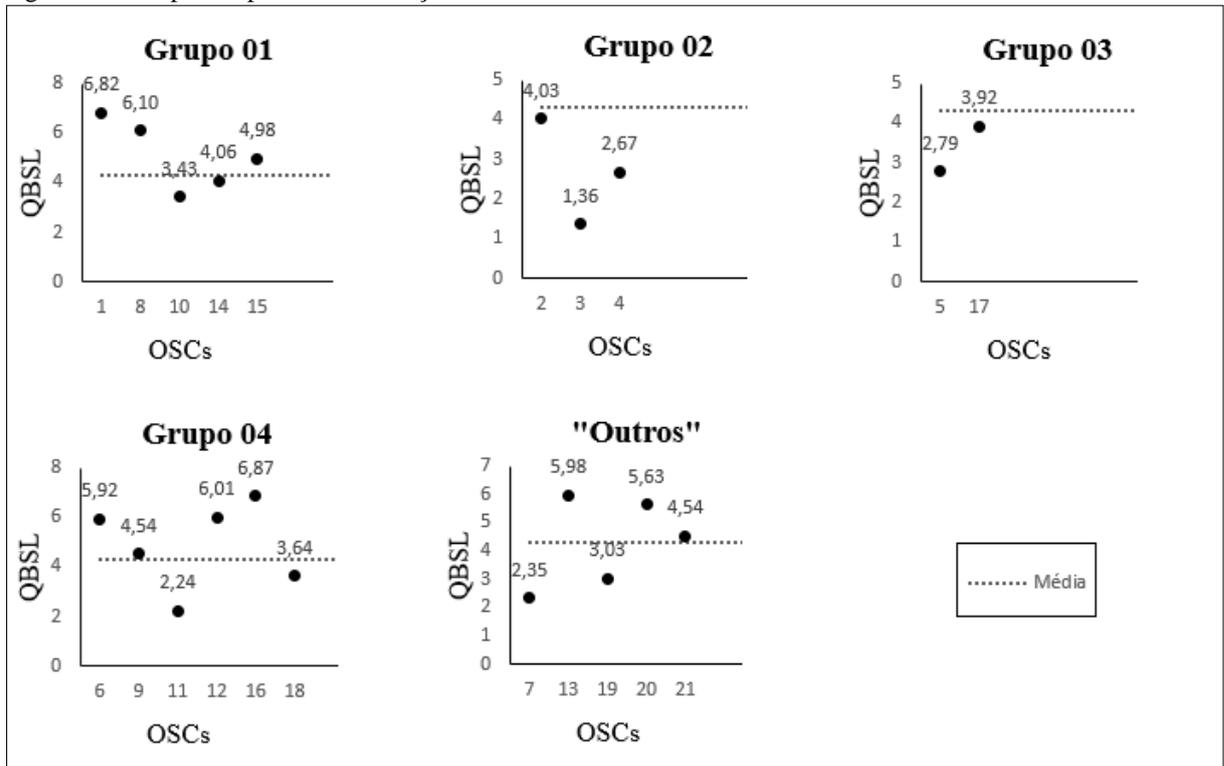
para ilustrar essas especificidades, um dos principais fatores que afetam a composição dos custos: em geral, creches são em período integral, enquanto o ensino pré-escolar é ofertado em meio período. Para a oferta de serviços de educação infantil, o nicho em que a entidade foca, a faixa etária das crianças atendidas, a localização do espaço de atendimento, etc. Todos são elementos que podem explicar o porquê de tamanha oscilação nos quocientes, há heterogeneidade dentro do grupo, ainda que as entidades possuam objetivos institucionais e atividades semelhantes.

As entidades classificadas como “Outros” exercem atividades distintas entre si, sendo inviável analisá-lo como grupo. Uma entidade dentro desse grupo que individualmente desperta atenção é a OSC 19. O seu QBC aponta uma gratuidade concedida de R\$523,76 por beneficiado, valor situado muito abaixo em relação ao restante da amostra. Novamente a descrição contida no Relatório de Atividades aponta uma justificativa provável. Pois a entidade fornece bens de pequena monta, como cestas básicas, botijões de gás, peças de vestuário, etc. Para famílias e indivíduos em situação de extrema vulnerabilidade.

Cada um dos gráficos da Figura 2 se refere a um dos grupos da Tabela 3, os eixos verticais exprimem valores do QBSL e os eixos horizontais cada uma das entidades de acordo com a numeração atribuída na Tabela 2, os gráficos têm como um parâmetro comum à média de todo o rol. Pode-se observar que os grupos 2 e 3, apesar dos QBSLs discrepantes, possuem alguma disposição comum, nenhum dos valores excede a média e a dispersão não atinge amplitudes tão altas ao contrário dos grupos 01 e 04. O grupo “Outros” por sua vez é composto por entidades com características ímpares na amostra.

A Figura 2 auxilia a visualização das observações realizadas anteriormente acerca da Tabela 2.

Figura 02 – Dispersão por área de atuação.



Fonte: Autores.

## 5 CONCLUSÕES

Quando há renúncia fiscal a entidade se beneficia com recursos da sociedade, o que, conforme exposto por De França (2019), as impõem a obrigação ética da responsabilidade social. O escopo desse estudo foi utilizar como critério de avaliação desse dever, o retorno oferecido à sociedade como contrapartida ao tratamento tributário diferenciado.

Como resultado da verificação realizada contrapondo benefício social concedido e renúncia fiscal obtida para 21 associações acompanhadas pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, com base nos dados contidos em suas prestações de contas do ano de 2017. A resposta encontrada foi satisfatória, pois, todas as entidades avaliadas apresentaram  $QBSL > 1$ , o que aponta que o benefício concedido supera a renúncia fiscal obtida. No entanto, é necessário frisar que o estudo não permite generalizações, devido a amostra reduzida e não representativa da população de entidades do terceiro setor do Distrito Federal. Tentativas de generalização acabariam por serem tendenciosas ou insuficientes, de acordo os parâmetros expostos em Lakatos e Marconi (2017).

A despeito das críticas, os avanços trazidos pela ITG 2002 em relação à NBC T 10.19, as recomendações realizadas pelo Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015), parceria do CFC, FBC e Profis e as exigências realizadas pelo MPDFT para as prestações de contas das entidades de interesse social, atualmente estabelecidos pela Portaria nº 01, de 10 de abril de 2018, trazem parâmetros que se devidamente observados pelas entidades têm potencial para gerar informações de qualidade, como se espera que sejam as fornecidas por entidades que utilizam como parte de seu financiamento recursos da sociedade, e portanto possuem dever ético de prestar contas. Atividades voltadas à melhoria das práticas exercidas por gestores e contadores atuantes no terceiro setor, podem ser apontados como um bom caminho para alterar esse panorama de não cumprimento de aspectos cruciais da normatização contábil aplicável.

Este trabalho procurou acrescentar uma contribuição para a construção do conhecimento acerca das características das entidades do terceiro setor no âmbito do Distrito Federal, em face as restrições que se impuseram, sugere-se para pesquisas posteriores a replicação de técnica semelhante, com possíveis aprimoramentos, em bases de dados mais amplas.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** – 12<sup>a</sup>. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Lei nº 10.406 de 10.01.2002. **Código Civil Brasileiro**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172 de 25.10.1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>.

\_\_\_\_\_. Ministério Público da União. Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Promotoria de Justiça e Tutela das Fundações e Entidades de Interesse Social. **Portaria nº 01, de 10 de abril de 2018**. Estabelece o roteiro para as prestações de contas das entidades de interesse social, beneficiárias de recursos públicos sob a fiscalização do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Disponível em: <<http://www.mpdft.mp.br/portal/index.php/conhecampdft-menu/promotorias-justica-menu/pjfeis-menu/9972-portarias-em-vigor>> Acesso em: 02 jun. 2019.

COELHO, Simone de Castro. **Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. São Paulo: Senac, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (2015). **ITG 2002 (R1): Entidades sem Finalidade de Lucros**. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002%28R1%29](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002%28R1%29)> Acesso em: 30 mai. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (2015). **NBC T 10.19: Entidades sem Finalidade de Lucros**. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2003/000966](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2003/000966)> Acesso em: 30 mai. 2019.

CORDERY, Carolyn; SINCLAIR, Rowena. Measuring performance in the third sector, **Qualitative Research in Accounting & Management**, Vol. 10 Issue: 3/4, pp.196-212, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/QRAM-03-2013-0014>

DE FRANÇA, José Antônio. O processo de *accountability* nas entidades do terceiro setor no Brasil: Uma avaliação das prestações de contas das fundações de direito privado veladas pelo MPDFT. **International Journal of Innovation Education and Research**.

DE FRANÇA, J. A. et al. (Coord.) **Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social**. Brasília: CFC, FBC, Profis, 2015. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo\\_MTS\\_web.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf)> Acesso em: 29 mai. 2019.

FRANÇA FILHO, Genauto Carvalho de. Terceiro setor, economia social, economia solidária e economia popular: traçando fronteiras conceituais. **Revista Bahia análise e dados**. Salvador, v. 12, n. 1, p. 9-19. jun. 2002.

IBGE. **As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil - FASFIL**, 2016. Séries históricas. Indicadores selecionados. Rio de Janeiro: IBGE, 2016. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 19 mai. 2019.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, Orleans Silva. Terceiro Setor – aspectos tributários e incentivos fiscais. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 160, p. 26-37, jan. 2012. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/685>>. Acesso em: 22 maio 2019.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Marcos Roberto de. **As imunidades tributárias das entidades de assistência social como instrumentos de concretização de direitos fundamentais e o caso das**

**APAES.** 2015. Dissertação (Programa Strictu Sensu em Direito) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2015.

**ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Cartilha Sobre Aspectos Gerais do Terceiro Setor.** Comissão de Direito do Terceiro Setor da OAB/SP. São Paulo, 2011.

PAES, José Eduardo Sabo. Sociedade Civil, Estado e o Terceiro Setor: Ordem Sociopolítica e Campos De Atuação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 4, n. 2, jul/dez. 2009.

RIBEIRO FILHO, A.D; COSTA, A. J. B.; PEREIRA, E. M.; HAMANN, E.V;  
NASCIMENTO JUNIOR, E. R. A mensuração dos benefícios sociais gerados por uma entidade do Terceiro Setor em Brasília-DF. **XVI Congresso Brasileiro de Custos, 2009.**

SALAMON, L. and ANHEIER, H.K. In search of non-profit sector. I: The question of definitions. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, v.3, n. 2, pp 125-151, nov. 1992. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/BF01397770>. Acesso em: 14 mai. 2019.