



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO EXECUTIVO - FEAACS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

ADRIANO DA SILVA ABREU

IMPACTO DAS OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIAS SOBRE
OS RECURSOS DAS CRECHES CONVENIADAS COM O MUNICÍPIO DE
FORTALEZA

FORTALEZA

2013

ADRIANO DA SILVA ABREU

IMPACTO DAS OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIAS SOBRE OS
RECURSOS DAS CRECHES CONVENIADAS COM O MUNICÍPIO DE FORTALEZA

Monografia apresentada à Faculdade de
Economia, Administração, Atuária,
Contabilidade e Secretariado Executivo, como
requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Marilene Feitosa Soares

FORTALEZA

2013

ADRIANO DA SILVA ABREU

IMPACTO DAS OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIAS SOBRE OS
RECURSOS DAS CRECHES CONVENIADAS COM O MUNICÍPIO DE FORTALEZA

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

Orientadora: Marilene Feitosa Soares

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

_____ Prof ^ª : Marilene Feitosa Soares (Orientadora) Universidade Federal do Ceará (UFC)	Nota -----
_____ Prof ^ª : Liliane Maria Ramalho de Castro e Silva Universidade Federal do Ceará (UFC)	Nota -----
_____ Prof ^ª : Nirleide Saraiva Coelho Universidade Federal do Ceará (UFC)	Nota -----

A Deus, pelas maravilhas que realizaste em minha vida, dando-me capacidade, inteligência e força para perseverar na caminhada em busca dos meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

À professora Marilene Feitosa Soares pela dedicação ao me auxiliar na realização desse trabalho, contribuindo com a concretização deste sonho.

À minha família, em especial aos meus pais, Astro e Sandra, pela educação, carinho, amor a mim investidos. À minha esposa e filho, Tatilene e Mateus, pelo apoio, incentivo e por sempre estarem ao meu lado acreditando no meu sonho.

Aos meus amigos, Paulo Egídio e Camila Barros, pelo o apoio dado durante a realização deste trabalho.

E a todos os demais que de alguma forma contribuíram para a minha formação.

RESUMO

As entidades que compõem o Terceiro Setor são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, estruturadas sob a forma de associação privada ou fundação, podendo ser qualificadas com um título jurídico denominado organizações sociais. Os governantes com intuito de estimular o surgimento, bem como a manutenção das que já existiam, conferiu a estas alguns benefícios tributários, como por exemplo, a imunidade. Para suprir as despesas, as três esferas governamentais celebram convênios, que tem como objeto o atendimento da educação infantil. O referido instrumento destina recurso para suprir as despesas com as obrigações trabalhistas, conforme estabelecido no plano de trabalho. O presente trabalho tem por objetivo determinar a remuneração dos empregados e os encargos trabalhistas e previdenciários devidos pelas creches conveniadas com o município de Fortaleza. Para tanto, realizou-se uma pesquisa, bibliográfica e documental, utilizando-se de planilha de cálculo de tributos, bem como levantamentos dos encargos trabalhistas e previdenciários, formas de captação de recursos. A pesquisa é de natureza qualitativa, de caráter exploratório-descritivo, sendo utilizado como estratégia de pesquisa um levantamento feito na folha de pagamento e extratos bancários das 51 creches conveniadas com o município de Fortaleza no ano de 2011. A pesquisa mostrou que nenhuma associação se beneficia de incentivos fiscais concedidos pelo governo, sobre os encargos da folha de pagamento e o recurso destinado para o pagamento das obrigações trabalhistas e previdenciárias representam 66,68% do total da receita oriunda dos convênios municipais.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Folha de Pagamento. Creches.

ABSTRACT

The entities that compose the Third Sector are legal people of private law, without lucrative ends, structuralized under the form of private association or foundation, being able to be qualified with a legal heading called social organizations. The governing with intention to stimulate the sprouting, as well as the maintenance of that already they existed, conferred to these some benefits tributaries, as for example, the immunity. To supply the expenditures, the three governmental spheres celebrate accords, that have as object the attendance of the infantile education. This instrument is intended to defray the costs with labor obligations, as established in the work plan. The present work aims to determine the remuneration of employees and labor and social security taxes owed by kindergartens that have agreements with the city of Fortaleza. To this end, a bibliographical and documental search, using tax calculation sheet, as well as surveys of the labor and social security charges, ways of fundraising. The research is qualitative in nature, exploratory-descriptive character, being used as search strategy a survey made in payroll and bank statements of the 51 nurseries that have agreements with the city of Fortaleza in the year 2011. Research has shown that no association benefits from tax incentives granted by the government, about payroll charges and the resource earmarked for the payment of labor obligations represent 87% of the total revenue from municipal agreements.

Word-key: Third Sector. Leaf of Payment. Day-care centers.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Incidência de Impostos Entidades do Terceiro Setor.....	42
Quadro 02 – Levantamento de Dados.....	60

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Tabela de contribuição dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, para pagamento de remuneração a partir de 1º de Janeiro de 2011.....	54
Tabela 02 – Despesas com salários nas creches conveniadas em Fortaleza no ano de 2011.....	62
Tabela 03 – Despesas com rescisões das creches conveniadas com o município de Fortaleza em 2011.....	63
Tabela 04 – Despesas com férias das creches conveniadas de Fortaleza em 2011.....	65
Tabela 05 – Demonstrativo das despesas com 13º salário das creches conveniadas em 2011.....	66
Tabela 06 – Despesas com adicional noturno das creches conveniadas de Fortaleza em 2011.....	67
Tabela 07 – Pagamentos FGTS das creches conveniadas de Fortaleza, no ano de 2011.....	68
Tabela 08 – Pagamentos PIS sobre a folha de pagamento das creches conveniadas de Fortaleza, no ano de 2011.....	69
Tabela 09 – INSS pago pelas creches conveniadas em 2011.....	70
Tabela 10 – Salário Família e Licença Maternidade pagos pelas creches conveniadas em 2011.....	70
Tabela 11 – Descrição das despesas trabalhistas e previdenciárias pagas pelas creches conveniadas em 2011.....	72

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 – Variação das despesas com salários das creches conveniadas de Fortaleza.....	62
Gráfico 02 – Composição despesas com rescisão.....	64
Gráfico 03 – Demonstrativo PIS creches conveniadas de Fortaleza no período de 2011.....	69
Gráfico 04 – Composição do INSS recolhido pelas creches conveniadas em 2011.....	71

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AD - Adicional Noturno

ART – Artigo

CEF – Caixa Econômica Federal

CF – Constituição Federal

CLT – Consolidação das Leis do Trabalho

CNPJ – Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CRC-RS – Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul

CTN – Código Tributário Nacional

DECOMTEC - Departamento de Competitividade e Tecnologia

DPC – Diretoria de Portos e Costas

EC – Emenda Constitucional

FAP – Fator Acidentário de Prevenção

FAS - Fundação Ação Social

FCOSC - Fichário Central de Obras Sociais do Ceará

FER – Férias

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

FI-FGTS – Fundo de Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FP – Folha de Pagamento

FPAS – Fundo de Previdência e Assistência Social

GIIL-RAT – Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho

GRRF – Guia de Recolhimento Rescisório do FGTS

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

II – Imposto sobre a importação

INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRF – Imposto de Renda Retido na Fonte
IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte
ISSQN – Imposto sobre serviços de Qualquer Natureza
ITBI – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos
ITCMD – Imposto de transmissão causa mortis e doação
ITR – Imposto sobre a propriedade territorial rural
LM – Licença Maternidade
Min – Ministro
Nº - Número
OAB-SP – Ordem dos Advogados do Brasil de São Paulo
OGMO – Órgão Gestor de Mão de Obra
ONG – Organização Não Governamental
ONGs - Organizações Não Governamentais
P – Página
PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS – Programa de Integração Social
PIS/PASEP – Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
RAT – Riscos Ambientais do Trabalho
RE – Recurso Extraordinário
RESC – Rescisão
RFB - Receita Federal do Brasil
RGPS – Regime Geral da Previdência Social
SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
SENAT – Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESC – Serviço Social do Comércio
SESCOOP – Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo
SESI – Serviço Social da Indústria
SEST – Serviço Social do Transporte

SF – Salário Família

SFH – Sistema Financeiro da Habitação

SME – Secretaria Municipal de Educação

SP – São Paulo

STF – Supremo Tribunal Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

UP - Utilidade Pública

VIH – Vírus da Imunodeficiência Humana

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	15
2. TERCEIRO SETOR.....	18
2.1. Associações.....	20
2.2. Fundações.....	21
2.3. Sindicatos.....	22
2.4. Cooperativas.....	23
2.5. Templos de qualquer culto ou organizações religiosas.....	24
2.6. Organizações Não Governamentais.....	24
3. CAPTAÇÃO DE RECURSOS NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.....	26
3.1. Captação de Recursos no Setor Público.....	27
3.1.1. Fundos Públicos.....	27
3.1.2. Convênios.....	28
3.2. Setor Privado: Pessoas Jurídicas.....	30
3.3. Setor Privado: Pessoas Físicas.....	31
3.3.1. Trabalho Voluntário.....	31
4. TRIBUTOS DEVIDOS PELAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.....	33
4.1. Tributos.....	33
4.1.1. Conceito.....	33
4.1.2. Espécies de Tributos.....	34
4.1.2.1. <i>Impostos</i>	34
4.1.2.2. <i>Taxas</i>	35
4.1.2.3. <i>Contribuições de Melhoria</i>	35
4.1.2.4. <i>Empréstimos Compulsórios</i>	36
4.1.2.5. <i>Contribuições Especiais</i>	36
4.2. Imunidade Tributária.....	37
4.3. Tributos fora do campo da imunidade.....	42
5. OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELAS CRECHES CONVENIADAS.....	44
5.1. Remuneração.....	44
5.1.1. Salários.....	44

5.1.2. Rescisões.....	46
5.1.3. Férias.....	47
5.1.4. 13º Salário.....	47
5.1.5. Adicional Noturno.....	48
5.2. Encargos trabalhistas e previdenciários.....	49
5.2.1. Encargos trabalhistas.....	49
5.2.1.1. <i>Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)</i>	49
5.2.1.2. <i>Programa de Integração Social (PIS) sobre a folha de pagamento</i>	51
5.2.2. Encargos previdenciários.....	52
5.2.2.1. <i>Contribuição previdenciária a cargo dos empregados</i>	53
5.2.2.2. <i>Contribuição previdenciária a cargo das creches conveniadas</i>	54
5.2.2.3. <i>Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GIIL-RAT)</i>	55
5.2.2.4. <i>Outras Entidades</i>	56
6. METODOLOGIA.....	57
6.1. Tipo de Pesquisa.....	57
6.2. Coleta de Dados.....	59
7. ANALISE DOS IMPACTOS DAS OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIAS, DEVIDAS PELAS CRECHES CONVENIADAS, SOBRE OS RECURSOS.....	61
7.1. Impacto dos salários sobre os recursos oriundos dos convênios.....	61
7.2. Impacto das rescisões sobre os recursos oriundos dos convênios.....	63
7.3. Impacto das férias sobre os recursos oriundos dos convênios.....	64
7.4. Impacto do 13º salário sobre os recursos oriundos dos convênios.....	65
7.5. Impacto do Adicional Noturno sobre os recursos oriundos dos convênios..	66
7.6. Impacto do FGTS sobre os recursos oriundos dos convênios.....	67
7.7. Impacto do PIS sobre a folha de pagamento sobre os recursos oriundos dos convênios.....	68
7.8. Impacto da Contribuição Previdenciária sobre os recursos oriundos dos convênios.....	70
7. CONCLUSÃO.....	73
REFERÊNCIAS.....	76

1. INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor sempre esteve presente nas comunidades, diante das necessidades sociais das pessoas, uma vez, que o Estado vem se distanciando de sua missão de garantir educação, saúde, lazer e segurança para a população, especialmente as mais carentes. Recebendo inúmeras denominações, como setor independente, organização sem fins lucrativos, organização não governamental, entre outras.

Conceituar o Terceiro Setor é tarefa em construção, apesar de ser um assunto abordado por diversos escritores, não existindo unanimidade entre os diversos autores. O presente trabalho não busca aprofundar o assunto ou discutir questões polêmicas, mas fornecer alguns conceitos básicos e adentrar em uma análise sobre as obrigações trabalhistas e previdenciárias devidas pelas creches conveniadas com o município de Fortaleza.

Cabe mencionar que a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 trata das pessoas jurídicas de direito privado, conforme se pode ver no Art. 44º, transcrito abaixo:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:
I - as associações;
II - as sociedades;
III - as fundações.
IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)
V - os partidos políticos. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)
VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência).

Como mencionado acima o Estado sendo responsável por garantir a educação tem deixado lacunas, preenchidas em muitos casos pelas associações e fundações.

De acordo com o Setor de Prestação de Contas da Secretária Municipal de Educação do município de Fortaleza no ano de 2011, para suprir a demanda de crianças de 1 a 3 anos de idade, que seria aproximadamente 3.820 (três mil oitocentos e vinte) fora das creches municipais, foram celebrados 51 convênios, gerando assim, de acordo com o Relatório Planejamento Administrativo Financeiro-2011, para o referido ano em exercício um desembolso aos cofres públicos, uma quantia estimada em R\$ 9.759.807,44 (nove milhões setecentos e cinquenta e nove mil oitocentos e sete reais e quarenta e quatro centavos).

Após analisar a folha de pagamento juntamente com os extratos bancários de todas as associações (creches) que celebraram convênio com o município de Fortaleza no ano de 2011, disponibilizado pelo Setor de Prestação de Contas, levantou a seguinte problemática:

Quais os impactos ocasionados pelas obrigações trabalhistas e previdenciárias sobre os recursos das creches conveniadas com o município de Fortaleza?

Para isto, estabeleceu-se como objetivo geral do presente trabalho: analisar o percentual de pagamento das obrigações trabalhistas e previdenciárias em relação ao montante dos recursos das creches conveniadas com o município de Fortaleza.

Para o alcance do objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

1. Descrever a classificação do terceiro setor;
2. Verificar a origem dos recursos para custear as obrigações trabalhistas e previdenciárias;
3. Identificar na legislação vigente os tributos devidos pelo terceiro setor;
4. Averiguar o impacto da imunidade tributária nas obrigações trabalhistas.

Quanto às hipóteses dessa pesquisa, tem-se que as obrigações trabalhistas devidas pelas creches representam mais da metade dos recursos oriundos dos convênios com o município de Fortaleza, mesmo assim, o valor destinado para as despesas com os encargos trabalhistas e previdenciários das creches conveniadas é insuficiente, tendo em vista, que apesar dos incentivos fiscais concedidos pelo governo, sobre os tributos da folha de pagamento, as creches conveniadas não se beneficiam desta regalia.

A pesquisa é de natureza qualitativa, de caráter explicativa-descritiva, sendo utilizada como estratégia de pesquisa um levantamento feito na folha de pagamento e extratos bancários das 51 entidades conveniadas com o município de Fortaleza no ano de 2011.

O trabalho foi estruturado em oito seções. A primeira consiste na introdução, que apresenta a pesquisa e delimita o tema, demonstrando seus objetivos. A segunda trata da definição e conceito do Terceiro Setor, os entes que são: as Associações, as Fundações, os Sindicatos, as Cooperativas, as Igrejas e as Organizações Não Governamentais (ONG). A terceira trata das formas de captação de recursos para manutenção e busca dos objetivos das organizações sem fins lucrativos, mostrando de forma detalhada os recursos utilizados para cumprir as obrigações trabalhistas e previdenciárias.

A quarta seção menciona a incidência de tributos devidos pelas entidades do terceiro setor, conceituando tributos e imunidade. O capítulo quinto relata as obrigações trabalhistas e previdenciárias devidas pelo terceiro setor, dentre elas a remuneração dos funcionários, os encargos trabalhistas e previdenciários, sempre se baseando nos aspectos tributários, conceituação, imunidade e isenção.

A sexta seção aborda à metodologia, onde é definido o tipo de pesquisa, a estratégia utilizada e o método de coleta de dados.

A sétima seção aborda o levantamento da folha de pagamento e extratos bancários das instituições conveniadas com o município de Fortaleza, que por sua vez, detalha os impactos das obrigações trabalhistas e previdenciárias nos recursos auferidas por estas instituições. Por fim, tem-se a conclusão do estudo, mostrando se os objetivos foram alcançados e analisando a confirmação ou negação das hipóteses.

2. TERCEIRO SETOR

O Terceiro Setor é um segmento compreendido entre o público e o privado que, embora receba diversas denotações como: setor de utilidade pública, setor não lucrativo ou economia social, certamente é aquele que mesmo sendo oriundo do setor privado, traz em seus interesses a realização de atividades inerentes ao Estado e que, devido à estrutura insatisfatória apresentada por este, não o faz de forma condizente com a realidade. Para Moreira (1997, *apud* LUNARDELLI, 2006, p. 143) o terceiro setor “trata-se de um setor intermediário entre o Estado e o mercado, entre o setor público e o privado, que compartilha de alguns traços de cada um deles”.

Mazza (2012, p. 165) traz as seguintes considerações sobre terceiro setor:

O nome “terceiro setor” designa atividades que não são, **nem governamentais** (primeiro setor), **nem empresariais** e **econômicas (segundo setor)**. Desse modo, o terceiro setor é composto por **entidades privadas** da sociedade civil que exercem **atividades de interesse público sem finalidade lucrativa**.

Já, Camargo *et al* (2002, p. 15), afirmam que:

(...) pode-se considerar o Terceiro Setor comum um ‘meio termo’ do ambiente político-econômico, intermediando as relações entre o Estado e o mercado no que tange às questões da melhora social. Seu principal mérito é agregar modelos organizacionais eficientes aos seus objetivos voltados à filantropia.

Diante de tais afirmações, nota-se a importância do Terceiro Setor, pois além de tentar satisfazer e/ou melhorar as necessidades sociais, ainda buscam demonstrar um modelo de administração eficiente aos objetivos preteridos. Atuando entre o regime privado e o público, tanto que Mazza (2012, p. 165) chega a afirmar que “O **regime jurídico** aplicável a tais entidades é **predominantemente privado**, parcialmente derogado por normas de **Direito Público**”.

Cabe ressaltar, que o Terceiro Setor não é uma novidade presente nos dias atuais, uma vez que esse setor busca preencher lacunas deixadas pelo Estado na parte Social, usando-se de valores como a bondade, a caridade, a solidariedade, etc., valores que tem a origem tão remota quanto a sociedade. Com relação a isso Lunardelli (2006, p. 140) afirma que:

Em maior ou menor grau as associações voluntárias sempre estiveram presentes nas comunidades, e, no início das suas atuações, muitas na maioria, eram ligadas às finalidades religiosas e étnicas.

Os valores da solidariedade, amor ao próximo, ética, responsabilidade social são entre outros valores fundamentais do homem com íntima ligação aos sentimentos religiosos.

Observa-se mediante análise da citação da autora supracitada, que a existência de associações ligadas ao significado de Terceiro Setor existiam no começo por conta de interesses religiosos ou mesmo de raças. Mas, atualmente essa visão mudou, talvez por conta da existência do Estado Laico, fazendo com essas entidades agissem voltadas para o interesse social como um todo, independente da religião ou da raça, desde que se consiga alcançar a satisfação da necessidade da comunidade como um todo.

Por conta disso, esse setor tem como principal característica, segundo Camargo *et al* (2002, p. 19) “ (...) a dispersão em inúmeras pequenas ações locais, organizadas por entidades religiosas e centros espíritas, cuja totalização configura-se num sistema beneficente de profunda participação no mercado”.

Com relação a essa mudança de postura, por parte do Estado, Coelho (2002, *apud* Lunardelli, 2006, p. 141), expõe que:

Em função dessas respostas insuficientes, retoma-se com mais vigor, principalmente nos países industriais mais desenvolvidos, a discussão sobre seu papel social – qual o limite possível e qual a melhor forma para sua atuação nesse terreno, de modo a atender com eficiência as demandas sociais.

Do pensamento apresentado acima, verifica-se que por conta da mudança do Estado, passando do burguês para o absolutismo, as suas ações mostraram-se incapaz de atender a necessidade apresentada pela sociedade. Isso levou a essa tendência, de se utilizar de entidades do Terceiro Setor, seja incentivando-as ou as auxiliando financeiramente, para além de reduzir a intervenção, bem como os gastos da Administração Pública, buscar a eficiência na execução nessas atividades de interesse social.

Segundo a classificação apresentada por Camargo *et al*, apresentada na obra intitulada “Gestão do Terceiro Setor no Brasil – Estratégias de Captação de Recursos para Organizações sem Fins Lucrativos”, os entes do Terceiro Setor são: as Associações, as Fundações, os Sindicatos, as Cooperativas, as Igrejas e as Organizações Não Governamentais (ONG), que serão tratadas nos subitens a abaixo.

2.1. Associações

Associações são pessoas de direito privado, resultantes da reunião de pessoas físicas, com o intuito de realizar uma atividade considerada de bem comum, através da elaboração de Estatuto Social em assembléia registrada em ata, onde não se pretende distribuir de qualquer forma o resultado financeiro entre elas, sendo toda a renda auferida convertida em prol dos seus objetivos constantes no seu estatuto social. Nas definições de Camargo *et al* (2002, p. 35) tem-se que:

Associação é a congregação de certo número de pessoas que expõe em comum conhecimentos e serviços voltados a um mesmo ideal e movidos por um mesmo objetivo, seja a associação econômica ou não, com capital ou sem, mas jamais com intuito lucrativo.

Sua finalidade pode ser altruística – como uma associação beneficente que atende a uma comunidade sem restrições qualificadas – ou egoística, que se restringe a um grupo seleto e homogêneo de associados.

Percebe-se, da citação acima, que a associação poderá ou não ter capital quando da sua constituição ou até mesmo do seu funcionamento, nada impede que ela o tenha, mas jamais poderá ter fim lucrativo. Convém ressaltar que o Art. 5º, inciso XVII, da Constituição Federal de 1988, estabelece que “é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar”, estabelecendo outra delimitação à criação de uma associação, esta não pode ter em seu caráter qualquer ilicitude, bem como não pode apresentar-se como entidade de características de uma força militar.

Para ser instituída uma associação, segundo OAB-SP (2011) são necessários os seguintes procedimentos: Reunião da Assembléia, onde será redigido a Ata de Constituição da associação, bem como o Estatuto Social, contendo regras de funcionamento, bem como as seguintes informações: denominação social; endereço da sede; as finalidades, a forma pela qual serão atingidas e as fontes de recursos para sua manutenção; prazo de duração; requisitos para admissão, demissão e exclusão de associados; direitos e deveres dos associados; modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos; forma de representação da associação perante terceiros, ativa e passiva, judicial ou extrajudicialmente; responsabilidade dos associados pelas obrigações sociais; hipóteses e condições para destituição dos administradores; exigências para alteração do estatuto; condições para a extinção ou dissolução da associação e o destino do seu patrimônio; e a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas. Esses dois documentos devem ser registrados em

Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas, porém antes devem ter sido revisados por um advogado.

2.2. Fundações

As Fundações são pessoas jurídicas de direito privado, oriundas da destinação de um patrimônio pelo seu criador, cuja suas finalidades precípua são causas de interesse público, sendo que o Novo Código Civil restringe as finalidades das fundações em religiosos, morais, culturais, ou de assistência. O patrimônio das fundações é definido por meio de escritura pública ou de testamento, devendo ser totalmente utilizado na consecução dos seus fins, uma vez que não detêm fins econômicos e/ou lucrativos.

E segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRC-RS) (2011, p. 15) as fundações são:

(...) organizações sem fins lucrativos, as quais podem ser públicas ou privadas. São instituídas a partir da destinação de um patrimônio com a finalidade de servir a uma causa, podendo esta ser de fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. Não é necessária a reunião de várias pessoas para constituí-la, como no caso das associações. No caso das fundações públicas estas são entidades de personalidade jurídica de direito público, sem fins lucrativos, criadas por autorização legislativa para o desenvolvimento de atividades de interesse público (educação, cultura e pesquisa, entre outras).

Por fim, o Manual do Terceiro Setor, elaborado pelo Instituto Pro Bono acrescenta que:

As fundações podem ser constituídas por indivíduos, por empresas ou pelo Poder Público. Neste último caso, temos as fundações públicas. É importante que exista uma declaração de vontade clara do fundador para a constituição da fundação, especificando os bens destinados a formar seu patrimônio e os seus fins. Essa declaração de vontade pode expressar-se, inclusive, por meio de testamento. Deve-se ressaltar que o patrimônio precisa ser suficiente para garantir que a fundação cumpra suas finalidades. Se insuficiente, os bens destinados serão incorporados a outra fundação que se proponha a fins idênticos, isso se o fundador não dispuser de modo diferente (art. 63 do Código Civil).

Diante disso, pode-se concluir que as fundações, dependendo de quem as criar, podem ser fundações privadas de interesse público ou fundações públicas. E para que estas consigam realizar os seus objetivos perseguidos, a falta de recursos que as tornem incapaz de realizar as atividades precípua, resultam na transferência do seu patrimônio para outras fundações que consigam realizar as suas atividades.

Para ser criada uma fundação, conforme OAB-SP (2011), torna-se necessário realizar as seguintes ações: consultar o Ministério Público sobre as ações a serem tomadas; lavratura da escritura de instituição; elaboração de estatuto pelos instituidores; aprovação do estatuto pelo Ministério Público, mas precisamente da Curadoria de Fundações; registro da escritura de instituição, do estatuto e das atas em Cartório; depois deverá realizar o cadastro junto a Receita Federal, para obtenção do número do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ); obtenção da inscrição municipal e do Alvará de Funcionamento; ir até Instituto Nacional do Seguro Social; e ir na Caixa Econômica Federal, por conta do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS).

2.3. Sindicatos

O Sindicato é uma entidade de direito privado, responsáveis pela representação de empregados e empregadores, autônomos e profissionais liberais, buscando defender os interesses da classe na qual ele representa. E para Camargo *et al* (2002, p. 42):

Conceitualmente, o sindicato é uma associação de caráter profissional, que congrega empregados e empregadores, trabalhadores autônomos e profissionais liberais que exercem uma mesma atividade ou outra similar, com o intuito de defender, estudar e coordenar seus interesses individuais e profissionais.

Assim os sindicatos são entidades que podem representar empregados ou empregadores, bem como a profissionais autônomos e liberais. O Art. 8º, inciso III, da Constituição Federal de 1988, indica que “ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas”

Abaixo Sperb (2011) indica os passos seguidos para a constituição de um sindicato:

Bom, de início, vale registrar que a fundação de uma entidade sindical tem início com a publicação do edital de convocação de uma Assembléia Geral para a fundação do respectivo sindicato, sem interferência ou intervenção estatal, que definirá as bases e criará o Estatuto Social da entidade, elegendo também os respectivos dirigentes componentes da diretoria do sindicato.

Após cumpridas as formalidades necessárias para a fundação da pessoa jurídica e registrado no respectivo cartório de registro, nos moldes extraídos do Código Civil de 2002 em seus artigos 45 e 46, entende-se criado o sindicato, todavia, não reconhecido para exercer as prerrogativas contidas no art. 513 da CLT e em regra, inócuo, pois nesse estágio o sindicato não tem qualquer finalidade representativa, uma vez que impedido de exercer seu mais importante mister, a negociação coletiva, como também sem obter a principal fonte de renda, a contribuição sindical.

Após a aprovação do Estatuto, conforme dito anteriormente, deve ser feito, igual a qualquer pessoa jurídica de direito privado, o registro no respectivo instrumento no cartório competente para o registro das pessoas jurídicas, conferindo assim o efeito de publicidade da fundação e criação da entidade perante terceiros.

Entretanto, até esse momento, não há reconhecimento da entidade sindical perante o Estado, o que, entendemos, ser o mais importante para o sindicato, porque apenas com o reconhecimento do aparato estatal é que a entidade de classe pode ter garantidos os seus direitos de representação, adquirindo a permissão para a cobrança da contribuição sindical e a validade para a negociação coletiva.

Assim, o registro no cartório serve para conferir à entidade sindical a existência legal da pessoa jurídica nos termos do art. 45 da Código Civil de 2002 e a respectiva publicidade, inerente aos serviços registrares, conforme a Lei 6.015/73, tendo aquele, apenas efeitos limitados.

A efetivação da personalidade sindical se volta ao órgão competente para reconhecer a validade da fundação do sindicato e conferir o respectivo registro tratado no inciso I do art. 8º que, com base na Súmula 677 do STF é o Ministério do Trabalho e Emprego. (Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/19195/afinal-quando-nasce-o-sindicato>)

Percebe-se que a criação dessa entidade também começa com a realização de uma assembleia, criação do Estatuto Social, eleição dos diretores, registro do estatuto no cartório e a validação da fundação do sindicato por meio do Ministério do Trabalho e Emprego.

2.4. Cooperativas

As cooperativas são entidades resultantes da associação voluntária de pessoas, com o intuito de satisfazer necessidades econômicas, sociais e culturais. Segundo Camargo *et al* (2002, p. 47):

A cooperativa é uma associação autônoma de pessoas que se unem, voluntariamente, para satisfazer aspirações econômicas, sociais e culturais comuns, por meio da criação de uma sociedade democrática e coletiva.

As empresas cooperativas baseiam-se em valores de ajuda mútua, solidariedade, democracia e participação. Tradicionalmente, os cooperantes acreditam nos valores éticos de honestidade, responsabilidade social e preocupação pelo semelhante.

O cooperativismo objetiva o desenvolvimento do ser humano, das famílias e da comunidade.

Com isso, percebe-se que as cooperativas são criadas para satisfazer não só as necessidades ligadas ao consumo, mas também as necessidades sociais e educacionais.

2.5. Templos de qualquer culto ou organizações religiosas

As igrejas são entidades responsáveis pela apresentação da religião à sociedade, revelando o amor divino, dando conforto às pessoas e auxiliando os setores menos favorecidos da população.

Para o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRC-RS) (2011, p. 16):

A organização religiosa foi incluída no art. 44 do Código Civil, pela Lei nº 10.825 de 22 de dezembro de 2003, como pessoa jurídica de direito privado. São entidades sem fins lucrativos que professam culto de qualquer credo. São integradas por membros de confissão religiosa.

O procedimento para a criação de uma igreja é semelhante ao de criação de uma associação, razão pela qual não será abordado mais profundamente.

2.6. Organizações Não Governamentais

É um tipo de organização muito difundido no Brasil, resultante do agrupamento de pessoas, constituída sob a forma de sociedade civil, onde não existe a finalidade lucrativa, tendo como objetivo a luta por causas coletivas.

De acordo com o Manual do Terceiro Setor, elaborado pelo Instituto Pro Bono:

As ONGs representam um novo espaço organizador da sociedade civil, de forma mais espontânea e menos burocratizada. São mecanismos fundamentais de construção da cidadania, atuando como agentes de fiscalização da sociedade civil sobre a sociedade política, no gerenciamento dos assuntos públicos. **Mas é preciso ter cuidado, pois, ao mesmo tempo, as ONGs podem também ser utilizadas como espaços para abrigar grupos de pressão e lobbies, interessados em lançar mão das verbas públicas, direcionando-as para interesses de minorias privilegiadas.**

Ao mesmo tempo que as ONG's surgem como uma ferramenta para suprir as ausências do Estado, na citação acima ficou claro que esta pode ser utilizada para se atingir um fim diferente do almejado por ela, servindo apenas como influência política e no apelo a possíveis favorecimentos.

A seguir será apresentado capítulo 3 que abordará as formas de captação de recursos para manutenção e busca dos objetivos das organizações sem fins lucrativos, mostrando de forma detalhada os recursos utilizados para cumprir as obrigações trabalhistas,

ou seja, no próximo capítulo será abordada a captação de recursos para custear as despesas operacionais, dentre elas a remuneração dos funcionários os encargos trabalhistas e previdenciários.

3. CAPTAÇÃO DE RECURSOS NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

As entidades do terceiro setor são desprovidas de interesses financeiros, entretanto necessitam utilizar recursos dessa natureza, uma vez que para a realização de suas atividades operacionais incorrem em despesas necessárias para a sua consecução, entre elas as despesas com a folha de pagamento. Entretanto, os recursos não precisam ser necessariamente financeiros, podendo ser materiais ou até mesmo serviços voluntários, fornecidos por pessoas jurídicas de direito privado e pessoas físicas.

Sobre a necessidade de captar recursos dos entes do terceiro setor Paes (2006, p. 671, *apud*, SANTOS 2007, p. 39) discorre que:

A captação de recursos mediante incentivos fiscais, os apoios, patrocínios, auxílios, subvenções e doações são inegavelmente formas de participação do poder Público e da sociedade através das empresas (pessoas jurídicas) e dos cidadãos (pessoas físicas) na construção e desenvolvimento global da sociedade com mais responsabilidade social; e se revertem de uma importância fundamental no aparelhamento e na manutenção de todas as entidades de interesse social, entre as quais as fundações de direito privado e as associações.

O motivo da existência dessa necessidade nas entidades supracitadas deve-se ao fato de que diferentemente do que é presenciado no setor privado onde a obtenção de recursos financeiros é um fim destas, a obtenção de recursos financeiros é um meio, ou seja, um instrumento de realização dos objetivos preteridos pelas entidades do terceiro setor. Por conta da importância da captação de recursos financeiros para as entidades do terceiro setor, não só o setor público vem participando desse processo, uma vez que até mesmo empresas privadas, como também pessoas físicas vêm contribuindo para obtenção de recursos desses entes.

Com relação a essa participação Santos (2007, p. 40) afirma que:

Por não envolver transações puramente financeiras e mercadológicas, a receita sustentável é gerada pela conscientização, por parte do doador, dos benefícios sociais que uma doação é capaz de proporcionar a quem recebe. Indivíduo algum destinaria parcela de seu patrimônio a uma finalidade obscura, desprovido de informações que evidenciem a sua aplicação devida nos trabalhos da entidade.

Tal preocupação com relação a possível obscuridade da finalidade, por conta da aparição de falsas entidades que vem aparecendo, com intuito apenas de usurpar dos cofres públicos recursos financeiros para a utilização em fins ilícitos. Entretanto, esse tipo de atuação foge do escopo desse trabalho razão pela qual não entraremos em detalhes sobre esse tipo de operação.

3.1. Captação de Recursos no Setor Público

Sempre que se toca no assunto envolvendo a captação de recursos junto ao setor público, vem à tona a questão das políticas sociais. Pois o Governo não só destaca parcela de seu orçamento para os entes do terceiro setor, como também concede subsídios diversos ao setor privado, tornando-se necessário o controle de suas contas.

Entretanto, o Estado só admite a utilização dessa política neoliberal de conceder subsídios e de disponibilizar recursos, quando os papéis de cada ente estão plenamente definidos. É isso que justifica a realização da transferência de parcela da responsabilidade social para o setor privado e ao terceiro setor.

Sobre essa relação existente entre Administração Pública e Terceiro Setor, Santos (2007, p. 41) destaca que:

A relação entre Terceiro Setor e administração pública estreita-se com a ascensão de escolas de administração de entidades sem fins lucrativos, estimulando a disseminação de informações e do conhecimento nessa área. Os vícios da administração clássica, porém, marcam uma nítida presença na gestão das organizações públicas, privadas e do Terceiro Setor. Uma delas consiste na tendência a valorizar em demasia o ambiente interno das entidades, centralizando os recursos organizacionais no cumprimento obstinado dos seus objetivos. Isso pode até não consistir em erro, pois se trata de um comprometimento essencial do corpo institucional.

Acaba que essa relação explicitada acima evidencia que a intervenção do Estado vem se apresentando de forma indireta, pois os agentes responsáveis pela educação têm sido associações ou quaisquer outras entidades dos Terceiro Setor ligadas a esta área, que na maioria das vezes utiliza-se ou do recebimento de verbas ou até mesmo gozam de incentivos fiscais que outras pessoas no mundo jurídico não podem usufruir, como a imunidade, a isenção e a percepção de incentivos fiscais. Sem contar que devido a seriedade na execução do seu serviço fazem com que tudo aquilo que recebem do Estado seja utilizado na consecução dos seus objetivos.

3.1.1. Fundos Públicos

Uma das formas encontradas pela Administração Pública para a execução de suas funções, de modo que a sua atuação seja mínima é a constituição de Fundos Públicos. Esses

fundos são criados com área de atuação delimitada em Estatuto Social de modo que não podem atuar além das funções para as quais foram criados para desempenhar.

Segundo a classificação de Santos os fundos públicos podem ser de três tipos: a fundo perdido, disponíveis na forma de linha de crédito e disponíveis na forma de incentivos fiscais.

E segundo o mesmo autor esses tipos de fundos podem ser assim definidos:

A primeira modalidade compõe recursos que não incorrem em juros e nem no reembolso do capital principal investido. O que se exige apenas é a devida prestação de contas, demonstrando a aplicação dos recursos. Já os recursos disponíveis na forma de linha de crédito com juros subsidiados são oferecidos pelos agentes financeiros, com taxas de juros abaixo das praticadas no mercado, como o micro crédito. E por fim, os recursos disponíveis na forma de incentivos fiscais a financiadores privados são aqueles em que o Governo oferece por meio de deduções de impostos devidos pela empresa financiadora de projetos ou pelos contribuintes dos fundos de financiamentos.

Com isso, percebe-se que os fundos podem existir fisicamente onde para o recebimento dos recursos faz-se necessário que este comprove a real aplicação dos recursos. Ou podem não existir fisicamente e apenas serem programas disseminados ou dentro de instituições financeiras ou no agente responsável pelo recolhimento e administração dos impostos de competência da União.

3.1.2. Convênios

Forma de transferência de recursos da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios a pessoas de direito privado para a realização de atividades que sejam de interesse recíproco, prevista em programa de trabalho, por meio de mútua colaboração. Podem ainda os convênios serem celebrados entre os próprios entes federados, ou seja, entre a União e os Estados, ou Distrito Federal, bem como entre Estados e/ou Distrito Federal e Municípios.

Na obra intitulada *Licitações e Contratos – Orientações e Jurisprudência do TCU*, de autoria do Tribunal de Contas da União (TCU), estando em 4ª edição, ao tratar dos convênios afirma que:

Convênio é todo e qualquer instrumento formal que discipline a transferência de recursos da União para Estados, Municípios, Distrito Federal ou entidades particulares, com vistas a execução de programas de trabalho, projeto/atividade ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua colaboração. Tem como partícipe de um lado, órgão ou entidade da Administração Pública Federal, Direta ou Indireta, e, de outro, órgão ou entidade da Administração Pública

Estadual, Distrital Ou Municipal, Direta ou Indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos.

Visa a execução de programa de governo que envolva realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mutua cooperação. (TCU, 2010, p. 821)

Nota-se que na celebração de um convênio torna-se necessário a existência de interesses recíprocos, ou seja, deve ser do interesse tanto do ente federativo que o celebrou, quanto da entidade que o executará. Devendo ainda, ser realizado sob o regime de mútua colaboração.

Com relação ao Plano de Trabalho, o Art. 116, § 1º, da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, traz as seguintes considerações sobre este item constante da celebração de convênios:

§ 1º A celebração de convênio, acordo ou ajuste pelos órgãos ou entidades da Administração Pública depende de prévia aprovação de competente plano de trabalho proposto pela organização interessada, o qual deverá conter, no mínimo, as seguintes informações:

I - identificação do objeto a ser executado;

II - metas a serem atingidas;

III - etapas ou fases de execução;

IV - plano de aplicação dos recursos financeiros;

V - cronograma de desembolso;

VI - previsão de início e fim da execução do objeto, bem assim da conclusão das etapas ou fases programadas;

VII - se o ajuste compreender obra ou serviço de engenharia, comprovação de que os recursos próprios para complementar a execução do objeto estão devidamente assegurados, salvo se o custo total do empreendimento recair sobre a entidade ou órgão descentralizador.

Assim, antes mesmo da execução do objeto do convênio, observa-se que deve ser apresentado metas a serem atingidas quando da sua execução, dentre uma série de outros elementos necessários a correta utilização dos recursos a serem utilizados na execução de um convênio. Entre os elementos citados destaca-se o plano de aplicação dos recursos financeiros que evidencia os gastos a serem incorridos na consecução do objetivo do convênio.

Como foi mencionado anteriormente, no Relatório Planejamento Administrativo Financeiro 2011, estava previsto um desembolso aos cofres públicos, no valor estimado de R\$ 9.759.807,44 (nove milhões setecentos e cinquenta e nove mil oitocentos e sete reais e quarenta e quatro centavos), por conta dos convênios celebrados com as associações de moradores, para gerenciar 51 creches, porem, de acordo com os extratos bancários das referidas instituições, no ano de 2011, houve uma despesa de R\$ 9.710.373,59 (nove milhões setecentos e dez mil trezentos e setenta e três reais e cinquenta e nove centavos).

3.2. Setor Privado: Pessoas Jurídicas

A captação de recursos junto ao setor privado não era uma forma muito presente no passado, uma vez que somente com o passar do tempo que o trabalho desempenhado por entidades do Terceiro Setor passaram a ter certa notoriedade. Entretanto, a quebra dessa situação deve-se também ao fortalecimento da responsabilidade social corporativa, fato que ganhou certa força devido a importância dada pelos investidores, consumidores, etc., a essa mudança de atitude das empresas.

Segundo Santos (2007, p. 52), pode-se ter as seguintes noções iniciais sobre essa forma de captação de recursos:

A captação de recursos no setor privado é, em geral, dificultada pela ausência de uma tradição brasileira de investimento social da empresa. A tomada de consciência por parte das empresas de sua responsabilidade social é um fenômeno recente, porém em rápido crescimento no Brasil. Os empresários podem contribuir com dinheiro, doações em espécie e disponibilizando sua competência a fim de melhorar a qualidade dos projetos sociais. Pessoas jurídicas têm uma longa série de restrições às doações, principalmente por causa do montante doado, muitas vezes bem maior que a quantia doada pelas pessoas físicas. Uma das restrições mais comuns é quanto às doações em dinheiro: por uma questão de credibilidade e de controle em relação à finalidade dos recursos doados, empresas raramente fazem contribuições em dinheiro. As doações em forma de equipamentos, produtos e serviços oferecem maior garantia do uso que a organização social fará da doação, ao passo que doações em dinheiro abrem brechas e criam muitas desconfiças quanto a desvio.

Percebe-se que mesmo que vindo de um crescimento nos últimos anos da responsabilidade social das empresas, a falta de credibilidade da instituição, bem como de ausência de controle dos recursos doados. Assim, devido a maior garantia do uso que a organização fará da doação, as empresas tendem a preferir doar equipamentos, ou até mesmo prestar serviços a este tipo de entidade devido a falta ainda de credibilidade destas no cenário atual.

Devido essa característica da captação de recursos junto ao setor privado, poderia a entidade do Terceiro Setor elaborar um planejamento englobando esses tipos de recursos de modo que se indicassem quais empresas tendem a realizar doações maiores. Pois além de servir de forma de controle para a sua execução, também daria maior credibilidade a organização.

Para Paes (2006, *apud*, Santos 2007, p. 53):

Os recursos de uma entidade – sejam eles sob a forma de dinheiro, voluntários, ou tempo – são limitados, não importa quão grande ou pequena seja a organização. O

planejamento estratégico é uma maneira de usar todos os seus recursos da forma mais eficiente e eficaz.

O planejamento orçamentário, por conseguinte, é instrumento fundamental para que a entidade atinja os objetivos definidos no planejamento estratégico, justamente para melhor gerir os limitados recursos à disposição dos administradores.

Assim, por meio da elaboração de um planejamento adequado, a realização das atividades de uma entidade do Terceiro Setor ficam mais fáceis de serem realizadas. Convém ressaltar que uma entidade com uma boa organização, a ponto de se ter um planejamento estratégico e um planejamento orçamentário adequado, concedem uma maior credibilidade desta entidade, afim de que esta possa obter mais recursos junto ao setor privado.

3.3. Setor Privado: Pessoas Físicas

As doações oriundas de Pessoas Físicas não são deduzidas da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda. Assim esse tipo de doação depende exclusivamente da vontade de contribuir de quem está doando.

Senão vejam-se os comentários de Santos (2007, p. 56) ao tratar desse assunto:

Desde 1996, as pessoas físicas não estão autorizadas a deduzir do seu imposto de renda as doações efetuadas a quaisquer entidades, sejam elas de cunho filantrópico, educacional ou de assistência social, mesmo aquelas reconhecidas como de utilidade pública. Caso tais doações ocorram, não serão acompanhadas de vantagem fiscal, mas apenas da satisfação de estar contribuindo para uma entidade que busca, a despeito da total ausência de incentivos governamentais, completarem atividades obrigatórias do Estado nos campos da saúde, educação e assistência social da população brasileira.

Com isso, nota-se que embora o contribuinte Pessoa Física resolva por meio de doação a entidades do Terceiro Setor, na tentativa de auxiliar a suprir as carências do Estado, ainda assim esse tipo de contribuição não é motivada, por meio da obtenção de um incentivo fiscal. Diante disso, não é um costume muito difundido no Brasil esse tipo de doação.

3.3.1. Trabalho Voluntário

Aqueles que não estão dispostos a contribuir de forma financeira por falta de interesse ou por falta de recursos, podem se utilizar do trabalho voluntário para ajudar alguma organização do Terceiro Setor. Pois esse tipo de contribuição, por parte de pessoas físicas é bem mais comum do que a própria disponibilização de recursos por meio de doações.

Segundo Paes (2006, *apud*, Santos 2007, p. 57):

A ação voluntária, o serviço voluntário ou o voluntariado é a forma com que cada vez mais pessoas procuram contribuir para uma nova ordem social, conscientes da sua responsabilidade ante uma sociedade desigual. Portanto, a noção de voluntariado vincula-se diretamente a aspectos de engajamento social e cidadania, notadamente pela disponibilidade de prestar serviços a quem delas necessite, sem expectativa de auferir benefícios financeiros.

Nota-se que os argumentos do autor supracitado, ratificam o que exposto acima, pois indica porque as pessoas tendem a contribuir mais por meio do voluntariado. Nesse tipo de contribuição não há a possibilidade de ganhos financeiros, mas sim o desenvolvimento da cidadania em sua forma plena, pois o cidadão reconhece o seu papel atuante dentro da sociedade, exercendo da melhor forma possível o seu dever de cidadão.

Os recursos das creches situadas no município de Fortaleza, conforme questionário respondido pelo Chefe do Setor de Prestação de Contas da Secretaria Municipal de Educação, Sr. João Inácio Campelo, é oriunda de convênios com a Prefeitura, recurso esse destinado basicamente ao pagamento das obrigações trabalhistas e previdenciárias, representando 66,68% do recurso recebido. Enquanto os recursos oriundos das doações de pessoas jurídicas e físicas consistem basicamente na obtenção de materiais e prestação de serviços, como assessoria jurídica e contábil.

O próximo capítulo tratará sobre os tributos devidos pelas entidades do terceiro setor, dividindo-se em: tributos, imunidade tributária e tributos fora do campo da imunidade.

4. TRIBUTOS DEVIDOS PELAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Antes de darmos continuidade ao estudo é necessário definir o conceito de tributo e as espécies contidos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

4.1. Tributos

A seguir serão abordados o conceito e espécies de tributos contidos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

4.1.1. Conceito

O Código Tributário Nacional (CTN) definiu o que é tributo nos moldes do seu Art. 3º, onde afirma que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O tributo é uma obrigação compulsória, expressa em moeda ou cujo seu valor se consiga determinar em termos monetários, sendo tal obrigação criada por meio de uma lei, desde que não seja uma punição a alguma transgressão legal, devendo ser cobrado por meio de atividade administrativa vinculada. Nogueira (1995, *apud*, Alexandre, 2011, p. 375), ensina que:

Os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.

Já Paulsen (2012, p. 13), afirma que:

Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou sua vinculação a atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público.

Nota-se que o CTN não traz em sua definição, que o tributo é uma receita pública necessária à manutenção das atividades estatais, como foi feito pelos autores citados acima.

Essa informação é necessária, pois a função fiscal, ou seja, a de arrecadar recursos financeiros para o Estado, de um tributo é a mais conhecida dentre as que lhe são atribuídas.

4.1.2. Espécies de Tributos

Segundo a Constituição Federal, existem cinco tipos de espécies de tributos, são elas: Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Empréstimo Compulsório e a Contribuição Especial.

Nota-se que a classificação da Constituição Federal difere da apresentada no Art. 5º do Código Tributário Nacional, que no diz que “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Essa diferença resulta da época em que foram criadas já que a CF foi elaborada em 1988, enquanto que, o CTN foi elaborado em 1966 quando entendimento sobre as espécies tributárias não apresentava o grau de amadurecimento necessário para a classificação mais próxima da realidade.

4.1.2.1. Impostos

Os impostos são tributos que não se vinculam a nenhuma atividade estatal, ou seja, tem relação estrita com o contribuinte e não com quem o instituiu. Segundo Paulsen (2012) os impostos são tributos que incidem diretamente sobre as riquezas reveladas dos contribuintes, tendo como fato gerador situação relacionada ao contribuinte e não a qualquer atividade do Estado e cujo produto não pode ser afetado a órgão, fundo ou despesa.

Os impostos podem ser: diretos ou indiretos. Os impostos diretos são aqueles que ônus é suportado por quem deu ensejo ao fato gerador do imposto, como exemplos têm-se: IR, IPTU, IPVA, etc., enquanto que, os impostos indiretos são aqueles que o ônus é transferido para o consumidor final, como exemplo tem-se: ICMS e IPI.

Senão vejamos os comentários de Sabbag (2011, p. 408), transcrito:

O imposto *direto* é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato imponible (exemplos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD etc).

Por outro lado, o imposto *indireto* é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o *contribuinte de fato*, não se onerando o *contribuinte de direito* (exemplos: ICMS e IPI).

Do exposto pode-se afirmar que os impostos diretos são aqueles que incidem sobre a renda ou qualquer uma de suas manifestações. Enquanto que os impostos indiretos são aqueles que incidem sobre o consumo.

4.1.2.2. Taxas

Taxas são tributos de natureza vinculada, cuja sua cobrança se justifica devido à existência de atividade do ente responsável pela sua cobrança e instituição, associada a esse tributo.

Nos dizeres de Paulsen (2012, p. 24):

As taxas, diferentemente dos impostos, são tributos com finalidade específica a determinar o destino do seu produto. Não se lhes aplica o art. 167, IV, da CF; pelo contrário, a destinação ao custeio da atividade que lhe enseja a cobrança é essencial, podendo estar explicitamente determinada na lei instituidora. Ainda que não haja a vinculação expressa do produto da arrecadação, será ela presumida. O que não se pode admitir, pois revelaria a extrapolação da norma constitucional de competência, é a determinação legal de aplicação em outra atividade ou em benefício de terceiros.

Cabe ressaltar que as taxas não podem ter base de cálculo própria de um tributo, pois assim estar-se-ia diante de um imposto disfarçado. Tal entendimento foi consubstanciado por meio da súmula vinculante 29 do STF, que fala que “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”.

Tal consideração a respeito da taxa torna-se necessário, pois as taxas só existem quando estão ligadas ao fornecimento de um serviço pelo Estado ou mesmo do Poder de Polícia.

4.1.2.3. Contribuições de Melhoria

As contribuições de melhoria são tributos também de natureza vinculada, pois a sua cobrança associa-se a uma possível valorização de imóvel decorrente de obra pública nas proximidades.

Ratificam essa afirmativa os entendimentos de Alexandre (2011, p. 74) na qual se transcreve abaixo:

Conforme já ressaltado, tais contribuições são tributos vinculados, uma vez que sua cobrança depende de uma específica atuação estatal, qual seja a realização de uma obra pública que tenha como consequência um incremento do valor de imóveis pertencentes aos potenciais contribuintes.

Assim, não é todo benefício proporcionado pela obra ao particular que legitima a cobrança da contribuição. A valorização imobiliária é fundamental.

Assim, só vai se falar em contribuição de melhoria quando houver uma valorização de um imóvel, decorrente da execução de serviço público, entretanto, o valor a ser pago não pode ser superior do que o valor da valorização ocorrida.

4.1.2.4. Empréstimos Compulsórios

Essa espécie de tributo pode ser criada para atender a situações de calamidade pública e guerra externa, bem como para realizar investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, ou seja, se caracterizam como tributos exatamente pela sua finalidade. Sobre os empréstimos compulsórios Paulsen (2012, p. 25) diz que: “Os empréstimos compulsórios são tributos cujo critério de validação constitucional está na finalidade: gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente, conforme se extrai do art. 148 da CF”.

Com isso, percebe-se que o que caracteriza-o é tão simplesmente a sua finalidade, ou seja, a de angariar recursos para atender a situações de calamidade pública e guerra externa, bem como para realizar investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional. Pois antecipa-se o que seria arrecadado em 5 (cinco) ou 10 (dez) anos, num intervalo de tempo de 01 (um) ou 02 (dois) anos, entretanto, essa antecipação será posteriormente compensada por meio da devolução dos recursos tomados a título desse tributo.

4.1.2.5. Contribuições Especiais

Essa espécie de tributo foi criada com intuito de se obter arrecadação para atender atividades específicas, voltadas ao atendimento de contribuintes específicos. Ou seja, as contribuições especiais não visam simplesmente arrecadar divisas, ou tampouco custear atividades específicas e divisíveis, mas sim a atender situações específicas, por meio de critérios distributivos.

Para Machado (2012, p. 66):

(Contribuições Especiais) São aquelas que a União Federal pode instituir com fundamento nos arts. 149 e 195 da CF. Dividem-se três subespécies, a saber: as do art. 149 e 195, que são as *contribuições de intervenção no domínio econômico* e as *contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas*, e as do art. 195, que são as *contribuições de seguridade social*.

Na afirmação do autor acima, nota-se que ele não se preocupou em definir essa espécie tributária, apenas citou a sua fundamentação legal e mencionou de forma exaustiva quais seriam as subdivisões desse tributo.

Tomando-se as subdivisões apresentadas na citação acima, pode-se afirmar sobre estas que as contribuições de intervenção no domínio econômico são aquelas associadas a intervenção sobre alguma situação de interesse econômico, onde pretendendo-se estimular ou desestimular essas situações. Enquanto que, as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas são aquelas que buscam arrecadar recursos para financiar atividades de interesses de instituições representativas ou fiscalizatórias de categorias profissionais.

Já as contribuições de seguridade social são para Alexandre (2011, p. 90):

Segundo o STF, são contribuições sociais gerais aquelas destinadas a outras atuações da União na área social como o salário-educação (CF, art. 212, § 5.º, com redação dada pela EC 53/2006) e as contribuições para os Serviços Sociais Autônomos, previstas no art. 240 da CF.

Ou seja, as contribuições sociais são voltadas para consecução da atuação do Estado na área social, atendendo, com isso o que está previsto na CF.

4.2. Imunidade Tributária

As entidades do Terceiro Setor atuam como um complemento da atividade estatal, voltando-se principalmente para o caráter social, tendo cada vez mais se expandido e assumido papel relevante na sociedade, os governantes com intuito de estimular o surgimento, bem como a manutenção das que já existiam, conferiu a estas alguns benefícios tributários. Dentre esses benefícios lhes foi conferida a imunidade tributária, desde que sejam atendidos os requisitos estabelecidos por meio do Código Tributário Nacional (CTN).

A Carta Magna de 1988, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, traz a tona a figura da imunidade, por meio do seu Art. 150, inciso VI, *in verbis*:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços os partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. (grifo nosso)
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Cabe ressaltar ainda que, o próprio CTN, também trata da figura da imunidade, conforme se pode ver no Art. 9º, inciso IV, transcrito abaixo:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – cobrar imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001)
- d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

A imunidade nada mais é do que uma restrição ao poder de tributar atribuídos a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Sendo que houve essa preocupação por parte desses dois dispositivos legais em definir, aonde caberia a imunidade, pois ambos trazem a competência tributária dos entes supracitados, cabendo, portanto a ambos, aonde seria restringido esse poder de tributar.

Do que foi exposto, pelo artigo supracitado da Constituição Federal, nota-se que caberia a Lei Complementar determinar os requisitos a serem atendidos para a consecução da imunidade dos partidos políticos, fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e assistência social, desde que não tenham fins lucrativos. Ocorre que pelo simples fato do Código Tributário Nacional (CTN), ter sido instituído por meio da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, tais requisitos já haviam sido definidos, antes mesmo da elaboração da Constituição Federal de 1988, suprimindo com isso a ausência de Lei Complementar regulamentando esse assunto, senão vejamos o disposto no Art. 14, abaixo transcrito:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

- I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

A ocorrência do fato supracitado justifica-se pela espera, dos idealizadores do processo de redemocratização, da formulação de um novo Código Tributário Nacional, que até hoje não veio a ser elaborado, e como o código perdura desde os tempos do regime militar até os dias atuais, este continua sendo utilizado.

A imunidade tributária consiste em uma limitação ao poder de tributar, conferido aos entes tributantes, pois restringem a ação destes sobre situações que confeririam a instituição e a cobrança de tributos. As imunidades nos dizeres de Alexandre (2011) são restrições ao poder de tributar instituídas na Constituição, visando delimitar a competência tributária conferida constitucionalmente aos entes políticos, ratificando o argumento apresentado acima.

Já Machado (2012, p. 287) afirma que as imunidades são:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.

Complementa o entendimento dos autores acima, a afirmativa apresentado por Carvalho (2004, *apud* Sabbag, 2011, p. 282), ao dizer que a imunidade é:

(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Das citações dos autores supracitados, pode-se ter o entendimento de que a imunidade tributária consiste, em uma forma de excluir do alcance das competências tributárias determinadas situações que são dotadas de interesse público. O fato que justifica essa exclusão por parte dos dispositivos legais citados anteriormente, é que assim estaria se evitando possíveis entraves fiscais entre as unidades federadas, bem como estaria incentivando atividades que não podem ser fornecidas pelo Estado, como no caso da religião, ou que até podem, mas que com auxílio de outras entidades podem ser mais bem

concretizadas, como a educação e assistência, ou garantido que o pluralismo político seja assegurado, bem como a disseminação da cultura, por meio de livros, jornais e revistas.

Diante disso, entende-se o porquê das entidades do terceiro setor usufruírem da imunidade tributária. Já que as entidades do terceiro setor visam suprir lacunas deixadas pelo Estado, não tendo um fim lucrativo, mas sim social.

Convém lembrar, que o fato de tais entidades não terem fins lucrativos, não quer dizer que estas não possam auferir resultado positivo financeiro.

Reforçam o entendimento apresentado os comentários de Alexandre (2011, p. 193), transcrito abaixo:

Não se deve confundir ausência de fim lucrativo com proibição de obtenção de superávit financeiro. Toda entidade que se pretenda viável e pensa em crescimento deve se esforçar para que suas receitas superem suas despesas. O que não pode acontecer, sob pena de configuração de finalidade lucrativa, é a distribuição de excedentes entre os sócios, diretores, gerentes ou quaisquer outras pessoas.

Então, mesmo a entidade não podendo ter como finalidade auferir lucros, isto não a impede de realizar esforços a ponto de se obter um resultado econômico positivo. Desde que esse resultado não seja distribuído a qualquer que seja a pessoa.

A imunidade das entidades do terceiro setor também se estende as rendas obtidas por atividades que não consistem em suas finalidades essenciais, através da utilização do seu patrimônio. Entretanto essas rendas devem ser utilizadas única e exclusivamente na realização do seu objetivo principal.

Tal afirmativa é ratificada por meio da Súmula 724 do Supremo Tribunal Federal (STF), na qual se transcreve abaixo o seu teor:

STF – Súmula 724 – Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Sabbag (2011, p. 342), no tocante a esse assunto afirmar que:

Essa exegese, dita “ampliativa” – e prevalecente na doutrina brasileira -, tendendo a desconsiderar a *origem* do patrimônio, renda e serviço, vem prestigiar a atuação das entidades em ações correlatas com as “atividades essenciais”, desde que (I) se revertam a tais pessoas jurídicas os recursos hauridos das citadas atividades conexas e que (II) não se provoque prejuízo a livre concorrência,” passando a atuar no mercado em condições privilegiadas frente aos seus competidores”.

O autor afirma ainda que:

Por derradeiro, repise-se que a imunidade tributária em estudo protege as instituições descritas na alínea “c” apenas da incidência tributária dos *impostos*, não as deixando incólumes diante da incidência das demais exações tributárias. Sendo assim, haverá normal exigibilidade, sobre os partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e **instituições de educação**, de taxas, contribuições de melhoria, contribuição social-previdenciárias, entre outros tributos.

Entretanto, tal entendimento é aplicável a todas as pessoas jurídicas da alínea “c”, menos às entidades beneficentes de assistência social, porquanto estas, além da imunidade quanto aos impostos, prevista nesta alínea, desfrutam de imunidade das contribuições social-previdenciárias, prevista no § 7º do art. 195 da Carta Magna. (Sabbag, 2011, pág. 345)

Assim, desde que não haja interferência na livre concorrência, princípio econômico previsto na Constituição Federal de 1988, poderá a entidade utilizar do seu patrimônio para auferir renda. No entanto, além de não interferir nas relações econômicas de oferta e demanda, deverá a verba auferida ser utilizada tão somente na consecução de seus fins estatutários, para que assim se possa haver imunidade tributária sobre essas rendas, caso contrário sofrerá o mesmo tratamento tributário das pessoas jurídicas dos outros setores.

Segundo a luz dada pela CF de 1988, temos quais tributos seriam contemplados pela imunidade, entretanto, esta não estabelece quais os requisitos a serem cumpridos para a obtenção desse benefício.

Uma relação de tributos podem ser atingidos pela imunidade tributária e pela isenção fiscal. Para que as entidades do Terceiro Setor tenham os benefícios da imunidade e da isenção, devem observar os dispositivos constitucionais e o artigo 14 do Código Tributário Nacional, os tributos atingidos pela imunidade tributária e isenção fiscal são: Imposto sobre a renda (IR), Imposto sobre produto industrializado (IPI), Imposto sobre a importação (II), Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), Imposto sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI), Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD), Imposto sobre serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Previdenciária (INSS) - parte patronal.

Com intuito de elucidar o assunto abordado nesse tópico, é apresentado o quadro a seguir onde se evidencia a incidência ou não de tributos nas entidades do terceiro setor.

Quadro 01 – Incidência de Impostos Entidades do Terceiro Setor

	Impostos Diretos	Impostos Indiretos nas Compras (para o STF)	Impostos Indiretos nas vendas (para o STF)	Taxa	Contribuição de Melhoria	Empréstimo Compulsório	Contribuição (em geral)	Contribuição Social-previdenciária
Partidos Políticos	NÃO INCIDE	INCIDE	NÃO INCIDE	INCIDE	INCIDE	INCIDE *	INCIDE	INCIDE
Sindicatos de Trabalhadores	NÃO INCIDE	INCIDE	NÃO INCIDE	INCIDE	INCIDE	INCIDE *	INCIDE	INCIDE
Instituições de Educação	NÃO INCIDE	INCIDE	NÃO INCIDE	INCIDE	INCIDE	INCIDE *	INCIDE	INCIDE
Entidades de Assistência Social	NÃO INCIDE	INCIDE	NÃO INCIDE	INCIDE	INCIDE	INCIDE *	INCIDE	NÃO INCIDE

* Ressalvado o caso de o Empréstimo Compulsório surgir como adicional de imposto, o que, em tese, seria suficiente para se falar na manutenção da proteção imunitória.

Fonte: Eduardo Sabbag

Do quadro 01, pode-se extrair que nas entidades de assistência social não incidem os impostos diretos, indiretos nas vendas, além da contribuição social previdenciária, ao contrário das demais entidades que não tem seu patrimônio afetado somente pelos impostos diretos e indiretos nas vendas.

4.3. Tributos fora do campo da imunidade

Após a descrição de tributos, o trabalho apresenta a incidência de tributos devidos pelas entidades do terceiro setor.

Como a CF de 1988, prevê apenas a imunidade sobre impostos que recaiam sobre a renda, o patrimônio e os serviços, o ICMS então passa a estar de fora do campo da imunidade, pois este não recai sobre nenhuma dessas situações, bem como há a transferência do ônus tributário para o consumidor final. Tal entendimento fica consubstanciado por meio do Acórdão unânime da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal – RE – 189.912-3-SP – Rel. Min. Ilmar Galvão, abaixo transcrito:

ICMS – IMUNIDADE – ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL QUE FABRICA E COMERCIALIZA CALÇADOS – EXCLUSÃO

“Imunidade tributária. ICMS. Entidade de assistência social que comercializa calçados de sua fabricação. A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, não se estende ao ICMS incidente sobre os bens por elas fabricados, que é pago pelo consumidor, posto que embutido no preço. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido.”

Diante disso, nota-se que por conta de livre concorrência, bem como o contribuinte de fato ser o consumidor final, já que o ICMS é embutido no preço, não caberia imunizar esse imposto.

Outro imposto que também não se sujeita a regra da imunidade prevista na CF de 1988 é o IOF, já que a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, Art. 12, § 1º estabelece que “Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável”.

Por conta, do disposto no Art. 9º, § 1º da Lei nº 5.172/1996 (CTN), as entidades do terceiro setor estão obrigadas ao recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e da contribuição a previdência social (INSS) retida dos seus empregados.

Além dos tributos citados acima, não se aplica o instituo da imunidade sobre o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), devido ao disposto no Art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, devendo ser recolhida mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre a folha de salários.

Em outras palavras, as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, estão dispensadas do recolhimento da Contribuição ao PIS com base no faturamento, devendo recolher o PIS/PASEP baseados na folha de salários, com alíquota de 1% sobre a folha de salários.

O capítulo 5 caracteriza todas as variáveis envolvidas nas obrigações trabalhistas, tais como, remuneração, encargos trabalhistas e previdenciários. Os dados mencionados no capítulo são retirados da legislação vigente, para mostrar os conceitos e aplicações utilizadas pelo assunto abordado.

5. OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELAS CRECHES CONVENIADAS

As creches como qualquer outra empresa é obrigada a emitir a folha de pagamento, tendo em vista que se trata de um documento de emissão obrigatória para efeito de fiscalização trabalhista e previdenciária. Na folha de pagamento deve constar a remuneração paga, devida ou creditada a todos os empregados a seu serviço, juntamente com os encargos trabalhistas e previdenciários, que serão tratados nos subitens a seguir.

5.1. Remuneração

A remuneração é composta pelo salário, mais outros proventos que o empregado receba por conta do seu trabalho como auxílios, gorjetas, etc.

Entretanto, convém ressaltar que embora muitas vezes sejam utilizados como sinônimos, remuneração e salário não possuem o mesmo significado, é o que afirma Marques e Abud (2007, p. 51), conforme se transcreve abaixo:

Salário difere de remuneração, pois esta última diz respeito a todos os proventos recebidos pelo empregado, em razão do emprego, inclusive os obtidos por terceiros, como as gorjetas (art. 457 da CLT). Assim, remuneração é tudo quanto lhe é pago habitualmente, mês a mês, dia a dia, ou hora a hora, como salário, adicionais, prêmios, diárias de viagem, gratificações etc.
A distinção entre salário e remuneração está prevista no art. 457 da CLT, segundo o qual a remuneração do empregado compreende, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

Nota-se que embora remuneração e salário não tenham o mesmo significado, o segundo está contido pelo primeiro, uma vez que a remuneração é composta pelo salário, mais outros proventos que o empregado receba por conta do seu trabalho como auxílios, gorjetas, etc.

5.1.1. Salários

O salário corresponde ao *quantum* recebido pelo empregado em contrapartida a prestação de serviços que este realiza ao empregador ou a terceiros, podendo ser recebido em

dinheiro ou em utilidades. Entretanto, a percepção do salário realizado de forma *in natura* não pode exceder o limite de 30%, conforme determina o Art. 82 da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT).

Segundo Cairo Junior (2009, p. 307) “O termo salário deriva do latim *salarium* representava, na antiguidade, uma ração de sal, constituindo uma das primeiras formas de pagamento dos trabalhadores livres, já que o escravo prestava serviços sem qualquer contraprestação.”. Com isso o salário teve origem no recebimento de sal pelos primeiros trabalhadores livres, em troca da prestação de seus serviços, já naquela época não existia uma moeda estabelecida.

O salário apresenta as seguintes características que os distinguem dos demais proventos recebidos por conta do contrato de trabalho, e segundo Cairo Junior (2009, p. 309):

A. Caráter forfetário do salário

O salário *stricto sensu* tem definido o seu valor antes da prestação do serviço, seja por meio do ajuste entre as partes, seja por intermédio outras fontes do Direito do Trabalho, como a lei, instrumentos normativos negociados e sentença normativa.[...]

B. Caráter alimentar

É do salário que o empregado extrai a fonte de renda para fazer face às suas necessidades alimentares, bem como de sua família. Constitui a principal e, em muitos casos, única fonte de renda do operário. [...]

C. Crédito superprivilegiado

Derivado da importância atribuída ao salário, por ser verba de natureza alimentar, o superprivilégio que desfruta a principal obrigação do empregador implica reconhecer, legalmente, que, em caso de falência, serão pagos, primeiramente, os salários dos empregados e, depois, as demais obrigações do empregador.

Sendo assim o salário tem o seu valor definido antes do início da prestação de serviços pelo empregado e consiste na maioria das vezes na única fonte de renda do empregado, ou seja, de onde tira seu sustento. Sem contar que nos casos de descontinuidade nas atividades do empregador, os salários dos empregados deverão ser pagos antes de qualquer outro compromisso possuído pelo empregador.

A CLT estabelece os seguintes tipos de formas de pagamento do salário: salário por unidade de tempo, salário por unidade de obra e salário por tarefa.

Sendo que salário por unidade de tempo está contido no Art. 459 da CLT e consiste no recebimento do salário pelo empregado pelo tempo gasto na realização de suas atividades e não pela realização do trabalho, já o salário por unidade de obra corresponde no recebimento do salário por conta do que foi realizado, não levando em consideração o tempo que foi gasto na sua realização. Enquanto que, o salário por tarefa corresponde a uma forma

mista que envolve as duas formas citadas anteriormente, onde o empregado recebe mediante a execução do trabalho num determinado prazo.

5.1.2. Rescisões

As rescisões correspondem a extinção do contrato de trabalho, e podem ocorrer das seguintes formas: por parte do empregador, podendo ser ainda com ou sem justa causa; a pedido do empregado; por iniciativa de ambos; por desaparecimento dos sujeitos; e por cumprimento do contrato. E segundo Marques e Abud (2007, p. 110), podem ser assim caracterizados:

- a) Por decisão do empregador: dispensa do empregado sem justa causa ou com justa causa;
- b) Por decisão do empregado: demissão e dispensa indireta;
- c) Por iniciativa de ambos: acordo e culpa recíproca;
- d) Por desaparecimento dos sujeitos: morte do empregado, morte do empregador pessoa física e extinção da empresa; e
- e) Cumprimento do contrato: término do contrato a prazo, advento de condição resolutive e rescisão antecipada do contrato a prazo por decisão de uma das partes.

Assim a rescisão do contrato de trabalho por decisão do empregador pode ser motivada por justa causa ou não, sendo que os casos de demissão por justa causa estão previstos no Art. 482 da CLT. São considerados motivos para a rescisão do contrato de trabalho por justa causa: improbidade, incontinência de conduta, mau procedimento, negociação habitual, condenação criminal do empregado, desídia, embriaguez, violação de segredo da empresa, indisciplina, insubordinação, abandono de emprego, ofensas físicas praticadas pelo empregado, lesões à honra ou boa fama do empregador ou de qualquer pessoa em serviço, pratica constante de jogos de azar e atos atentatórios à segurança nacional.

Com relação a demissão por decisão do empregado essa se dá por meio de pedido de demissão ou por conta de inexecução do contrato de trabalho por parte do empregador, conforme disposições contidas no Art. 483 da CLT. No tocante a demissão por iniciativa de ambos se dá por acordo entre as partes ou por meio de culpa recíproca, contida no Art. 484 da CLT.

A demissão por desaparecimento dos sujeitos ocorre quando empregador ou empregado chegam a óbito, ou quando a empresa entra em processo de extinção. Com relação a rescisão do contrato de trabalho por conta de cumprimento do contrato ocorre ou quando é

atingido situação previsto em cláusula contratual, quando é atingido o seu prazo ou quando é antecipado o seu fim por uma das partes.

5.1.3. Férias

As férias consistem em um direito constitucional na qual o empregado pode parar suas atividades, após trabalhar por um período de 12 meses, sem que seja prejudicado a sua remuneração. Ocorre ainda que ao gozar férias o empregado tem direito ao acréscimo de 1/3 (um terço), conforme determina a Constituição Federal de 1988.

E segundo Marques e Abud (2007, p. 98):

Os fundamentos jurídicos do instituto das férias são: (a) anualidade; (b) obrigatoriedade; (c) irrenunciabilidade.

A anualidade está prevista no art. 7º, XVII, da Constituição Federal e também no art. 29 da CLT, já que o empregado tem direito a férias anuais, ou seja, após 12 meses de trabalho. [...]

A obrigatoriedade diz respeito ao direito do empregado de gozar as férias e ao dever do empregador de concedê-las. [...]

A irrenunciabilidade impede que o empregado negocie seu direito de férias, seja fracionando a sua concessão (art. 134 da CLT), seja convertendo mais de um terço de suas férias em dinheiro (art. 143 da CLT).

Portanto, somente depois de decorrido 12 (doze) meses de trabalho que o empregado passa a ter direito ao gozo de férias, conforme estipula o Art. XVII da Constituição Federal de 1988. Tal direito é obrigatório, devendo o empregador concedê-lo, após ser adquirido pelo empregado o direito a percepção de férias, entretanto, o empregador tem até mais 12 (doze) meses para concedê-las, sendo esse período chamado de período concessivo, cabe ainda evidenciar que as férias correspondem a um direito e que não pode ser renunciado pelo trabalhador, através da conversão de mais de 1/3 (um terço) de suas férias em dinheiro, uma vez que é um direito constitucional.

5.1.4. 13º Salário

O 13º salário também como gratificação natalina, essa gratificação tem característica salarial e pode ser pago em duas parcelas, sendo que a primeira tem vencimento no dia 30 de novembro, enquanto que a segunda pode ser pago até o dia 20 de dezembro, razão pela qual é conhecida como gratificação natalina. Pode ainda, o pagamento da 1ª

parcela ser realizado quando o empregado gozar suas férias, por meio de solicitação do próprio empregado.

Ainda sobre tal remuneração, Cairo Junior (2009, p. 339) afirma que:

A referida gratificação de natal consiste em uma verba de natureza salarial equivalente a 1/12 do salário do empregado, por cada mês laborado ou fração superior a quatorze dias, devida até o dia 20 de dezembro de cada ano, ou, proporcionalmente, em caso de extinção do contrato de trabalho.

Com isso, pode-se afirmar que o 13º salário é composto por 1/12 (um doze avos) do salário do empregado, referente a cada mês que ele trabalhar, ou mesmo da fração superior a 14 (quatorze) dias trabalhados. Nos casos de rescisão do contrato de trabalho deverá ser pago de forma proporcional, ou seja, de acordo com o tempo com a quantidade de meses que trabalhou no ano e das frações superiores a 14 (quatorze) dias.

5.1.5. Adicional Noturno

O adicional noturno corresponde a remuneração percebida pelo empregado quando este desempenhar suas atividades no período de 22 a 05 horas do dia seguinte, para os trabalhadores da agricultura esse horário passa a ser de 21 a 05 horas do dia seguinte, enquanto que, para os trabalhadores da pecuária, passa a ser entre 20 e 04 horas do dia seguinte. O valor desse adicional corresponde ao percentual de 20% (vinte por cento) sobre a hora diurna, entretanto, a hora noturna equivale a 52 minutos e 30 segundos.

É o que afirma Cairo Junior (2009, p. 331):

Por conta disso, a legislação ordinária laboral instituiu o adicional de trabalho noturno (art. 73 da Consolidação das Leis do Trabalho), no importe de 20% (vinte por cento) sobre a hora diurna, e, pela sua importância, também é previsto pela atual Carta Política, em seu art. 7º, inciso IX.

[...]

Para os trabalhadores rurais, o adicional noturno é de 25% sobre a hora diurna. Em compensação, tais trabalhadores estão excluídos da regra que considera a hora noturna como sendo de 52 minutos e 30 segundos.

É considerado trabalho noturno para o empregado urbano aquele compreendido entre 22 e 05 horas do dia seguinte. Para o trabalhador rural da agricultura, o horário noturno fica compreendido entre 21 e 05 horas e para o da pecuária, entre 20 às 04 horas.

Assim por conta de receber percentual superior aos demais trabalhadores, visto que o seu percentual é de 25% (vinte e cinco por cento), a hora dos empregados rurais não obedece a dos demais que é de 52 minutos e 30 segundos.

5.2. Encargos trabalhistas e previdenciários

A creche ao contratar um ou mais empregados tem que observar os custos de uma contratação regularizada, com registro na carteira de trabalho. O salário a ser pago mensalmente é apenas uma parte de um “pacote” que conta ainda com encargos trabalhistas e previdenciários, recolhidos obrigatoriamente por todas as empresas, além dos benefícios oferecidos livremente pela associação.

5.2.1. Encargos trabalhistas

Os encargos trabalhistas correspondem a uma forma de tributos tendo como base de cálculo a folha de pagamento, que onera ainda mais as despesas das associações. Segundo Departamento de Competitividade e Tecnologia – DECOMTEC (2011, p. 04):

Encargos trabalhistas são tributos sobre a folha salarial e despesas com previdência e seguridade social arcadas pelo empregador. **O alto nível dos encargos trabalhistas no Brasil aumenta o custo da mão de obra**, e, conseqüentemente, os custos de produção de bens e serviços. Esse problema é mais grave na indústria de transformação, cujos bens em geral competem em mercados com escala global.

Conhecer os tipos de encargos trabalhistas e os impactos das porcentagens cobradas em cada uma destas obrigações é de grande relevância para os presidentes das associações, uma vez que esses encargos, somados aos demais impostos, impactam diretamente na sustentabilidade das creches.

5.2.1.1. Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)

O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço corresponde ao depósito de 8% sobre a remuneração paga a cada trabalhador que possua vínculo empregatício com a empresa.

Segundo Marques e Apud (2007, p. 131):

Fundo de garantia por tempo de serviço é o depósito bancário de 8% da remuneração paga ou devida ao empregado, em conta bancária vinculada, feito pelo empregador com o objetivo de formar uma “poupança” para o trabalhador, que poderá levantá-la nas hipóteses previstas em lei, como por exemplo, a dispensa sem justa causa.

Portanto, o FGTS tem o objetivo de conceder ao empregado, nos casos de rescisão contratual sem justa causa, condições para este possa se manter durante algum tempo, até retornar novamente ao mercado de trabalho. Existem outros casos em que o empregado pode sacar esse benefício que é administrado por um conselho curador e tem como agente operador a Caixa Econômica Federal (CEF), esses casos estão previstos no Art. 20 da Lei nº 8.036/90, transcrito abaixo:

Art. 20. A conta vinculada do trabalhador no FGTS poderá ser movimentada nas seguintes situações:

I - despedida sem justa causa, inclusive a indireta, de culpa recíproca e de força maior; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.197-43, de 2001)

II - extinção total da empresa, fechamento de quaisquer de seus estabelecimentos, filiais ou agências, supressão de parte de suas atividades, declaração de nulidade do contrato de trabalho nas condições do art. 19-A, ou ainda falecimento do empregador individual sempre que qualquer dessas ocorrências implique rescisão de contrato de trabalho, comprovada por declaração escrita da empresa, suprida, quando for o caso, por decisão judicial transitada em julgado; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

III - aposentadoria concedida pela Previdência Social;

IV - falecimento do trabalhador, sendo o saldo pago a seus dependentes, para esse fim habilitados perante a Previdência Social, segundo o critério adotado para a concessão de pensões por morte. Na falta de dependentes, farão jus ao recebimento do saldo da conta vinculada os seus sucessores previstos na lei civil, indicados em alvará judicial, expedido a requerimento do interessado, independente de inventário ou arrolamento;

V - pagamento de parte das prestações decorrentes de financiamento habitacional concedido no âmbito do Sistema Financeiro da Habitação (SFH), desde que:

a) o mutuário conte com o mínimo de 3 (três) anos de trabalho sob o regime do FGTS, na mesma empresa ou em empresas diferentes;

b) o valor bloqueado seja utilizado, no mínimo, durante o prazo de 12 (doze) meses;

c) o valor do abatimento atinja, no máximo, 80 (oitenta) por cento do montante da prestação;

VI - liquidação ou amortização extraordinária do saldo devedor de financiamento imobiliário, observadas as condições estabelecidas pelo Conselho Curador, dentre elas a de que o financiamento seja concedido no âmbito do SFH e haja interstício mínimo de 2 (dois) anos para cada movimentação;

VII - pagamento total ou parcial do preço de aquisição de moradia própria, ou lote urbanizado de interesse social não construído, observadas as seguintes condições: (Redação dada pela Lei nº 11.977, de 2009)

a) o mutuário deverá contar com o mínimo de 3 (três) anos de trabalho sob o regime do FGTS, na mesma empresa ou empresas diferentes;

b) seja a operação financiável nas condições vigentes para o SFH;

VIII - quando o trabalhador permanecer três anos ininterruptos, a partir de 1º de junho de 1990, fora do regime do FGTS, podendo o saque, neste caso, ser efetuado a partir do mês de aniversário do titular da conta. (Redação dada pela Lei nº 8.678, de 1993)

IX - extinção normal do contrato a termo, inclusive o dos trabalhadores temporários regidos pela Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974;

X - suspensão total do trabalho avulso por período igual ou superior a 90 (noventa) dias, comprovada por declaração do sindicato representativo da categoria profissional.

XI - quando o trabalhador ou qualquer de seus dependentes for acometido de neoplasia maligna. (Incluído pela Lei nº 8.922, de 1994)

XII - aplicação em quotas de Fundos Mútuos de Privatização, regidos pela Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, permitida a utilização máxima de 50 % (cinquenta por cento) do saldo existente e disponível em sua conta vinculada do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, na data em que exercer a opção. (Incluído pela Lei nº 9.491, de 1997) (Vide Decreto nº 2.430, 1997)

XIII - quando o trabalhador ou qualquer de seus dependentes for portador do vírus HIV; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

XIV - quando o trabalhador ou qualquer de seus dependentes estiver em estágio terminal, em razão de doença grave, nos termos do regulamento; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

XV - quando o trabalhador tiver idade igual ou superior a setenta anos. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.164-41, de 2001)

XVI - necessidade pessoal, cuja urgência e gravidade decorra de desastre natural, conforme disposto em regulamento, observadas as seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 10.878, de 2004) Regulamento

a) o trabalhador deverá ser residente em áreas comprovadamente atingidas de Município ou do Distrito Federal em situação de emergência ou em estado de calamidade pública, formalmente reconhecidos pelo Governo Federal; (Incluído pela Lei nº 10.878, de 2004)

b) a solicitação de movimentação da conta vinculada será admitida até 90 (noventa) dias após a publicação do ato de reconhecimento, pelo Governo Federal, da situação de emergência ou de estado de calamidade pública; e (Incluído pela Lei nº 10.878, de 2004)

c) o valor máximo do saque da conta vinculada será definido na forma do regulamento. (Incluído pela Lei nº 10.878, de 2004)

XVII - integralização de cotas do FI-FGTS, respeitado o disposto na alínea i do inciso XIII do art. 5º desta Lei, permitida a utilização máxima de 30% (trinta por cento) do saldo existente e disponível na data em que exercer a opção. (Redação dada pela Lei nº 12.087, de 2009)

Com isso, além da demissão sem justa causa, o empregado pode sacar nos casos de liquidação de parcelas ou de montante de financiamento imobiliário, no caso de ser portador do vírus da imunodeficiência humana (VIH), está aposentado, possui mais de 70 anos dentre outros.

5.2.1.2. Programa de Integração Social (PIS) sobre a folha de pagamento

O Programa de Integração Social (PIS) foi criado pela Lei Complementar nº 7/1970 e tinha como objetivo propiciar ao empregado a participação no empreendimento. Ao contrário da participação nos lucros, onde se precisa de lucros para que se obtenha esse benefício, no PIS a empresa apenas ter faturado dentro de algum mês no ano.

Esse programa foi unificado ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), por meio da Lei Complementar nº 26/1975. Com essa unificação o programa passou então a se denominar PIS/PASEP.

Embora, as creches conveniadas não obtenham faturamento que justifiquem a incidência do PIS/PASEP. Por conta do Art. 13 da Medida Provisória nº 1.858-6, e reedições, as entidades sem fins lucrativos contribuem com 1% sobre a folha de pagamento para o PIS/PASEP, excluindo-se da base de cálculo o salário família, o aviso prévio, o FGTS pago por meio de GRRF, a indenização por dispensa.

Em outras palavras, as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, estão dispensadas do recolhimento da Contribuição ao PIS com base no faturamento, devendo recolher o PIS/ PASEP baseados na folha de salários, com alíquota de 1% sobre a folha de salários.

5.2.2. Encargos previdenciários

Por sua vez os encargos previdenciários não vão diretamente para o bolso do empregado, mas trazem benefícios indiretos já que as taxas e contribuições recolhidas pelas empresas financiam políticas públicas e serviços de educação, saúde e lazer.

Neste sentido, esclarece o art. 195 da Constituição Federal que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

§ 1º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o poder público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

Fundamentada pelo art. 15 da Lei nº 8.212/1991 e arts. 3º e 208º da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, com redação dada Instrução Normativa RFB nº 1.071/2010 equipara-se a empresa para fins de cumprimento de obrigações previdenciárias:

- a) o contribuinte individual, em relação ao segurado que lhe presta serviços;
- b) a cooperativa
- c) a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, inclusive o condomínio;
- d) a missão diplomática e a repartição consular de carreiras estrangeiras;
- e) o operador portuário e o Órgão Gestor de Mão de Obra (OGMO);
- f) o proprietário do imóvel, o incorporador ou o dono de obra de construção civil, quando pessoa física, em relação a segurado que lhe presta serviços.

De acordo com o Setor de Prestação de Contas da Secretaria Municipal de Educação, os encargos previdenciários, referente à folha de pagamento e rescisão são pagos pelo convênio, e devem ser anexados ao processo de prestação de contas, tanto suas guias quanto seus respectivos comprovantes de pagamento.

5.2.2.1. Contribuição previdenciária a cargo dos empregados

A base de cálculo da contribuição social previdenciária dos empregados, segurados do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), é o salário de contribuição, observados os limites mínimo e máximo.

O Ministério da Previdência Social menciona que a contribuição dos Segurados empregados, inclusive domésticos e trabalhadores avulsos, relativamente aos fatos geradores que ocorrerem a partir da competência janeiro de 2011, será calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota, de forma não cumulativa, sobre o salário de contribuição mensal, de acordo com a seguinte tabela:

Tabela 02 – Tabela de contribuição dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, para pagamento de remuneração a partir de 1º de Janeiro de 2011.

Salário-de-contribuição (R\$)	Alíquota para fins de recolhimento ao INSS (%)
até R\$ 1.106,90	8,00
de R\$ 1.106,91 a R\$ 1.844,83	9,00
de R\$ 1.844,84 até R\$ 3.689,66	11,00

Fonte: Ministério da Previdência Social. Adaptado pelo Autor

A alíquota utilizada, pelas associações, para calcular a contribuição previdenciária devida por parte dos funcionários das creches foi de 8%, tendo em vista que o maior salário pago pelo convênio e de R\$ 643,20 (seiscentos e quarenta e três reais e vinte centavos), para os cargos de coordenador e professor.

5.2.2.2. Contribuição previdenciária a cargo das creches conveniadas

A contribuição previdenciária, recolhida ao Instituto da Seguridade Social, corresponde ao percentual desconto em folha dos empregados, conforme a alíquota divulgada pelo Ministério da Previdência Social. É acrescentado ainda desse tipo de contribuição social, o valor referente a parte patronal, cuja alíquota é de 20% sobre a folha de pagamento.

Tendo como base as informações extraídas do Ministério da Previdência Social a contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social observará as seguintes regras:

a) 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

b) 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000.

Do INSS pode ser descontado os valores pagos como salário família e maternidade, a fim de se obter o valor devido a ser recolhido.

Fica isenta das contribuições ao INSS (parte patronal), bem como das contribuições provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à seguridade social, a

entidade beneficente certificada conforme Art. 29, da Lei 12.101/2009, na qual se transcreve abaixo, que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos.

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da [Lei 8212](#), de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

5.2.2.3. Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GIIL-RAT)

No INSS aparece ainda a figura dos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), que corresponde ao em percentual que mede o risco da atividade econômica, com base no qual é cobrada a contribuição para financiar os benefícios previdenciários decorrentes do grau de incidência de incapacidade laborativa.

Para o financiamento da aposentadoria especial, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GIIL-RAT), sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

1) 1% para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

2) 2% para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

3) 3% para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

As alíquotas constantes do GIL-RAT serão reduzidas em até 50% (cinquenta por cento) ou aumentadas em até 100% (cem por cento), em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP).

5.2.2.4. Outras Entidades

As outras entidades que correspondem as entidades de apoio, representadas pelo Sistema S (composto por SENAR, SENAC, SESC, SESCOOP, SENAI, SESI, SEST, SENAT, SEBRAE, DPC, INCRA e Fundo Aeroviário).

As associações ainda têm custos de 4,5% também ao recolhimento de contribuições a terceiros (entidades e fundos), incidentes sobre o total de remuneração de empregados que esta porcentagem é dividido entre vários órgãos do governo como SENAI, SESC, SESI, Salário Educação e outros.

Para o cálculo das contribuições, para outras entidades (terceiros), a alíquota será fixada de acordo com o enquadramento do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), que deverá ser realizado pela empresa levando em consideração sua atividade. Com base nesse código, saberá qual o percentual de recolhimento a que estará sujeita, conforme orientações administrativas do INSS.

É importante salientar, mais uma vez, que cada empresa deve levar em consideração o seu próprio enquadramento e alíquota.

O capítulo que segue relata a metodologia utilizada no levantamento dos dados objeto de estudo desse trabalho.

6. METODOLOGIA

Esta seção aborda a descrição do desenvolvimento do método de pesquisa aplicado neste trabalho. Será descrito o tipo de pesquisa, a estratégia utilizada, o método de coleta de dados aplicado e sua elaboração.

6.1. Tipo de Pesquisa

Para dá continuidade ao trabalho é necessário conhecer a definição de pesquisa: uma atividade científica, quando surge um problema, tendo como objetivo a busca pela solução adequada de natureza científica, sendo assim, é o caminho para se chegar à ciência, ao conhecimento, a realidade, utilizando diferentes instrumentos, podendo ser; métodos, técnicas e outros procedimentos científicos, para obter uma resposta.

Na concepção de Gonçalves (2008) “[...] a pesquisa constitui-se em um conjunto de procedimentos que visam produzir um novo conhecimento e não reproduzir, simplesmente, o que já se sabe sobre um dado objeto em um determinado campo científico”.

Já, Moresi (2003, p. 8), afirma que:

O que é pesquisa? Esta pergunta pode ser respondida de muitas formas. Pesquisar significa, de forma bem simples, procurar respostas para indagações propostas. [...] Pesquisa é um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que têm por base procedimentos racionais e sistemáticos. A pesquisa é realizada quando se tem um problema e não se tem informações para solucioná-lo.

Por fim, a Cartilha Pesquisa Clínica, elaborado pelo Conselho Regional de Farmácia do estado de São Paulo acrescenta que:

A pesquisa é um dos processos de construção do conhecimento que tem como metas principais gerar novo conhecimento e/ou corroborar ou refutar algum conhecimento préexistente. É basicamente um processo de aprendizagem, tanto do indivíduo que a realiza, quanto da sociedade na qual esta se desenvolve. Quem realiza a pesquisa pode, num nível mais elementar, aprender as bases do método científico ou, num nível mais avançado, aprender refinamentos técnicos de métodos já conhecidos. A sociedade e a comunidade beneficiam-se com a aplicação do novo conhecimento gerado nos indivíduos que a compõem. Para poder ser chamada de científica, a pesquisa deve obedecer aos rigores que impõe o método científico, sendo as principais propriedades o objetivo, a definição dos parâmetros a serem avaliados e a população do estudo, com seus critérios de inclusão e exclusão.

Dentro do universo mencionado enquadra-se a monografia como uma pesquisa científica, uma vez que é uma dissertação sobre um ponto particular de uma ciência. Uma

reflexão sobre um tema ou problema, apresentando o resultado de uma investigação pouco complexa e sobre tema único e bem delimitado.

O tipo de pesquisa verificado no presente trabalho é de caráter explicativo-descritivo, pois busca constatar como os encargos trabalhistas e previdenciários incidentes na folha de pagamento têm impactado na receita oriunda dos convênios municipais das 51 (cinquenta e uma) associações, observando, registrando e analisando o fato gerador dos encargos sem, entretanto, interferência do investigador.

Não faltam assuntos para serem pesquisados. Na maioria das vezes o investigador tem vários assuntos a escolher, podendo a escolha ser decisiva para sua carreira. Tendo como base de sua pesquisa teorias já existentes. A pesquisa ganhou características bibliográfica e documental, tendo como base a leitura, análise e interpretação de livros, periódicos, documentos mimeografados e xerocopiados, dentre estes o Relatório Planejamento Administrativo Financeiro 2011.

Para garantir que a causa seja exatamente a determinada pelo pesquisador é necessário definir cuidadosamente o método que irá utilizar indicando corretamente a metodologia.

Metodologia é um conjunto de abordagens, técnicas e processos, da base teórica até a coleta e análise de dados, utilizados pela ciência para formular e resolver problemas de aquisição objetiva do conhecimento, de uma maneira sistemática (RODRIGUES, 2007). A Metodologia é a explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata de toda ação desenvolvida no método (caminho) do trabalho de pesquisa (BELLO, 2009).

Todo material recolhido é submetido a uma triagem, a partir do qual é possível estabelecer um plano de leitura. Tratando-se de uma leitura atenta e sistemática que se faz acompanhar de anotações, servindo como fundamentação teórica do estudo. Caracterizando em uma pesquisa bibliográfica, pois se baseia no levantamento da literatura pertinente, ao objetivo da pesquisa, junto de livros, dissertação e periódicos. A análise documental é indispensável, interpretando os dados da folha de pagamento das creches conveniadas e extratos bancários para conferir o total da receita, levando a diversas considerações.

Utilizando-se de planilha de cálculo de tributos, bem como levantamentos dos encargos trabalhistas e previdenciários, formas de captação de recursos. Como mencionado anteriormente a pesquisa é de natureza qualitativa, de caráter exploratório-descritivo, bibliográfico e documental, sendo utilizado como estratégia de pesquisa um levantamento

feito na folha de pagamento das 51 entidades conveniadas com o município de Fortaleza no ano de 2011.

O levantamento é uma investigação, utilizando de um ou mais métodos qualitativos de recolher informações dentro do contexto da vida real, seguindo uma linha rígida de investigação.

6.2. Coleta de Dados

Uma das fases mais importantes em uma pesquisa é a da coleta de dados. Não importa se o tipo de pesquisa é qualitativa ou quantitativa. Qualquer tipo de levantamento, desde uma simples observação até um levantamento mais complexo, deve ter o máximo de cuidado na hora de coletar informações. Não adianta a metodologia de apuração de dados ser perfeita ou haver um bom planejamento se na hora da coleta de dados houver algum tipo de distorção ou alguma influência do pesquisador perante o trabalho. A parte da coleta de dados em uma pesquisa deve ser feita com rigor científico (INSTITUTO PHD, 2011).

O levantamento basicamente pode adotar como método de coleta de dados a utilização de documentos, a observação de comportamentos ou então a informação dada pelo próprio sujeito, seja oralmente (entrevistas) ou de forma escrita (questionários auto administrados).

Para esta pesquisa utilizou-se o método a utilização de documentos, folha de pagamento, extratos bancários, guias de pagamentos dos encargos, analítico de despesas e balancete financeiro. Sendo por sua vez, uma das fontes de dados mais importante do estudo de caso. Sendo utilizado, para complementar a coleta de dados, o método de entrevista de forma estruturada, onde o representante do Setor de Prestação de Contas da Secretaria Municipal de Educação respondeu perguntas pré-estabelecidas.

No quadro abaixo estão elencados os questionamentos direcionados ao representante do Setor de Prestação de Contas.

Quadro 02 – Levantamento de Dados

Perguntas	Respostas
1. Quantos convênios foram celebrados no ano de 2011, para supri a demanda das crianças de 1 a 3 anos de idade?	51 convênio.
2. Quantas crianças aproximadamente foram beneficiadas?	3.820 crianças
3. Quanto foi destinado, dos cofres públicos, para cobrir as despesas dos convênios?	R\$ 9.759.807,44 reais
4. Quantos empregos diretos estavam previstos com a celebração dos convênios?	785 empregos
5. Quantas associações se beneficiaram com a imunidade do INSS patronal?	Nenhuma associação
6. Quais as formas de captação de recursos utilizados pelas creches do município de Fortaleza?	Sobrevivem basicamente dos recursos oriundos dos convênios e das doações das pessoas físicas e jurídicas
7. De que forma são utilizados os recursos captados por essas creches?	Os recursos oriundos dos convênios em sua maioria são destinados ao pagamento de encargos trabalhistas e previdenciários. E as doações servem para adquirir bens de capital como, por exemplo: freezer, fogão, geladeira, mesas e cadeiras.

Fonte: Elaboração própria (2012)

O quadro 02, aponta as perguntas e respostas utilizadas em questionário realizado junto ao Sr. João Inácio Campelo, Chefe do Setor de Prestação de Contas da Secretaria Municipal de Educação de Fortaleza. Por meio desse questionário se obteve as informações, complementado assim a conclusão obtida com o levantamento da folha de pagamento das 51 creches conveniadas com o município de Fortaleza.

As obrigações trabalhistas e previdenciárias encadearam diversos impactos sobre os recursos das creches conveniadas com o município de Fortaleza, que serão aprofundadas na próxima seção.

7. ANALISE DOS IMPACTOS DAS OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIAS, DEVIDAS PELAS CRECHES CONVENIADAS, SOBRE OS RECURSOS

Antes de iniciar a análise dos impactos das obrigações trabalhistas é importante mencionar que até a conclusão deste trabalho não foram apresentadas a prestação de contas dos meses de novembro e dezembro do ano de 2011, por parte de quatro associações das 51 que foram analisadas por este trabalho, todavia, de acordo com o setor de prestação de contas da Secretaria Municipal de Educação do município de Fortaleza as mesmas receberam a parcela do convênio, totalizando um valor de R\$ 127.745,88, que representa um percentual de 1,32% da receita total recebida por todas as creches.

Em relação ao imposto de renda retido na fonte, percebeu-se que não houve a retenção, tendo em vista que o maior salário auferido pelos funcionários foi de R\$ 643,20 (seiscentos e quarenta e três reais e vinte centavos), para os cargos de coordenador e professor e o valor mínimo de acordo com a tabela progressiva de 2011 seria de R\$ 1.566,62 (mil quinhentos e sessenta e seis reais e sessenta e dois centavos).

Outro ponto observado no levantamento é que nos meses de janeiro e fevereiro algumas associações não apresentaram despesas com salários, devido ao receio destas em não conseguir renovar os seus convênios, fazendo com que os seus funcionários sejam readmitidos somente nos meses março, já que a demissão dos mesmos no mês de dezembro consiste em uma pratica constante.

As obrigações trabalhistas incidentes sobre as associações correspondem a grande fatia das despesas apresentadas por estas entidades do terceiro setor. Nesse capítulo serão abordados as principais obrigações que serão apresentadas nos itens que seguem.

7.1. Impacto dos salários sobre os recursos oriundos dos convênios

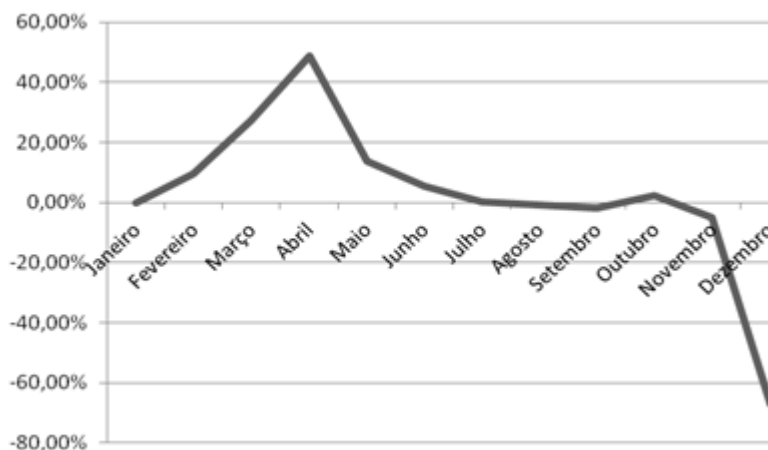
Como mencionado anteriormente o salário corresponde ao recebido pelo funcionário em contrapartida a prestação de serviços que este realiza à associação. A tabela 03 indica a evolução das despesas com salários das creches conveniadas de Fortaleza em 2011.

Tabela 02 – Despesas com salários nas creches conveniadas em Fortaleza no ano de 2011.

MESES	Salário Base
Janeiro	R\$ 152.249,68
Fevereiro	R\$ 166.926,02
Março	R\$ 212.313,57
Abril	R\$ 315.790,68
Maior	R\$ 359.457,30
Junho	R\$ 378.508,14
Julho	R\$ 379.201,18
Agosto	R\$ 376.516,78
Setembro	R\$ 370.000,99
Outubro	R\$ 378.962,98
Novembro	R\$ 360.505,92
Dezembro	R\$ 118.353,77
TOTAL	R\$ 3.568.787,01

Fonte: Elaborado pelo Autor

Da tabela 03 extrai-se que as despesas com salários foram em média de R\$ 297.398,92, apresentando uma variação média de 2,98% de janeiro a dezembro de 2011. Observa-se também que o mês de julho foi quando as despesas com salários atingiram o seu maior valor, no gráfico 01 pode-se observar o comportamento da variação das despesas com salários mensalmente.

Gráfico 01 – Variação das despesas com salários das creches conveniadas de Fortaleza.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Nota-se que em dezembro as despesas com salários reduziram mais do que a metade do mês de novembro, pois apresentou uma redução -67,17%. Essa redução nas

despesas com salários foi motivada por um aumento nas rescisões desse período conforme se observará a seguir.

O total das despesas com salários representa um percentual de 36,75% (3.568.787,01/ 9.710.373,59x100) sobre os recursos oriundos dos convênios, celebrados com o município de Fortaleza, beneficiando assim, 51 creches.

7.2. Impacto das rescisões sobre os recursos oriundos dos convênios

Tendo em vista que as rescisões correspondem a extinção do contrato de trabalho, e podem ocorrer das seguintes formas: por parte do empregador, podendo ser ainda com ou sem justa causa; a pedido do empregado; por iniciativa de ambos; por desaparecimento dos sujeitos; e por cumprimento do contrato. No caso das creches pode observar que as rescisões ocorreram por parte do empregador. Na tabela 04 fica representado quanto foram as despesas com rescisões no ano de 2011 das creches conveniadas do município de Fortaleza.

Tabela 03 – Despesas com rescisões das creches conveniadas com o município de Fortaleza em 2011.

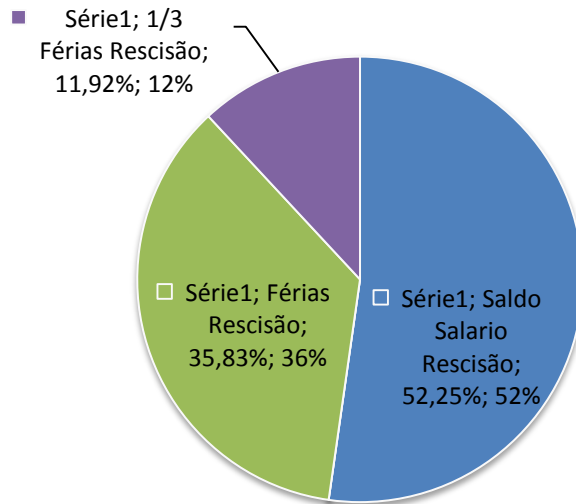
MESES	Saldo de Salário Rescisão (A)	Férias Propoc. Rescisão (B)	1/3 de Férias Rescisão (C)	Adiantamento descontado na rescisão (D)	Total da despesa com Rescisão (A+B+C-D)
Janeiro	R\$ 1.143,00	R\$ 95,25	R\$ 31,75	R\$ 0,00	R\$ 1.270,00
Fevereiro	R\$ 1.656,00	R\$ 450,00	R\$ 150,00	R\$ 0,00	R\$ 2.256,00
Março	R\$ 5.666,30	R\$ 2.405,00	R\$ 801,68	R\$ 0,00	R\$ 8.872,98
Abril	R\$ 13.992,80	R\$ 5.049,30	R\$ 1.683,10	R\$ 0,00	R\$ 20.725,20
Mai	R\$ 3.811,59	R\$ 2.077,55	R\$ 692,52	R\$ 0,00	R\$ 6.581,66
Junho	R\$ 17.278,05	R\$ 10.814,33	R\$ 3.604,78	R\$ 0,00	R\$ 31.697,16
Julho	R\$ 4.519,11	R\$ 2.760,34	R\$ 920,11	R\$ 2.185,44	R\$ 6.014,12
Agosto	R\$ 3.826,25	R\$ 3.504,31	R\$ 1.168,10	R\$ 2.670,82	R\$ 5.827,84
Setembro	R\$ 6.938,47	R\$ 3.679,05	R\$ 1.226,35	R\$ 5.482,92	R\$ 6.360,95
Outubro	R\$ 6.325,77	R\$ 4.079,74	R\$ 1.359,92	R\$ 4.414,76	R\$ 7.350,67
Novembro	R\$ 5.615,24	R\$ 4.391,28	R\$ 1.342,65	R\$ 6.782,14	R\$ 4.567,03
Dezembro	R\$ 252.193,51	R\$ 182.137,20	R\$ 60.712,40	R\$ 119.463,98	R\$ 375.579,13
TOTAL	R\$ 322.966,09	R\$ 221.443,35	R\$ 73.693,35	R\$ 141.000,06	R\$ 477.102,74

Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Nota-se que na tabela 03 as despesas com as verbas envolvendo rescisões perfazem o montante de R\$ 477.102,74, sendo que no decorrer de todo o ano de 2011 obteve-se uma média de R\$ R\$ 39.758,56, onde se percebe que em dezembro houve um aumento considerável nas rescisões, justificando a redução nas despesas nos salários apresentados

anteriormente. De todas as despesas de caráter rescisório, as que se referem a saldo de salários atingiram o percentual de 52,25%, conforme se observa no gráfico 02.

Gráfico 02 – Composição das despesas com rescisão.



Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Do gráfico pode-se extrair que as despesas com saldo de salários na rescisão e férias proporcionais, juntas correspondem a 88,18%, ou seja, quase que a totalidade das verbas de caráter rescisório pertencem a esses dois grupos. Observa-se também que o gráfico 02 não apresenta o quanto refere-se a 13º salário na rescisão, pois quando da coleta de dados não se teve como distinguir a parcela do 13º salário que se referia as rescisões trabalhistas, interferindo com isso na demonstração das verbas dessa natureza.

O total das despesas com rescisões representa um percentual de 4,91% ($477.102,74 / 9.710.373,59 \times 100$) sobre os recursos oriundos dos convênios. O valor das rescisões teria um reflexo maior caso não houvesse os adiantamentos de salário que no ano de 2011 totalizaram um valor de R\$ 141.000,06, que representa um percentual de 22,81% das despesas com rescisão.

7.3. Impacto das férias sobre os recursos oriundos dos convênios

As férias dos funcionários das creches são concedidas principalmente nos meses de julho a setembro. A tabela 04 demonstra o quanto foi pago de férias durante o ano de 2011, pelas creches conveniadas de Fortaleza.

Tabela 04 – Despesas com férias das creches conveniadas de Fortaleza em 2011.

MESES	Férias	1/3 de Férias	Total de despesa com Férias
Janeiro	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Fevereiro	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Março	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Abril	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Maiο	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Junho	R\$ 3.530,00	R\$ 1.176,67	R\$ 4.706,67
Julho	R\$ 39.681,98	R\$ 13.227,33	R\$ 52.909,31
Agosto	R\$ 41.998,78	R\$ 13.999,60	R\$ 55.998,38
Setembro	R\$ 48.276,30	R\$ 16.092,10	R\$ 64.368,40
Outubro	R\$ 37.352,39	R\$ 12.450,80	R\$ 49.803,19
Novembro	R\$ 22.195,80	R\$ 7.398,60	R\$ 29.594,40
Dezembro	R\$ 19.359,03	R\$ 6.453,01	R\$ 25.812,04
TOTAL	R\$ 212.394,28	R\$ 70.798,11	R\$ 283.192,39

Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Na tabela 04, observa-se que o mês em que mais se teve o pagamento de despesas com férias foi setembro apresentando um total de R\$ 64.368,40, o que representa 22,37% do valor total dessa despesa. As creches pagaram em média R\$ 23.599,37, durante todo o ano de 2011, onde a maior variação foi apresentada no período de junho, que atingiu o percentual de 3530%, comparado ao mês anterior.

O total das despesas com férias representa um percentual de 2,92% (283.192,39/9.710.373,59x100) sobre os recursos oriundos dos convênios, celebrados com o município de Fortaleza, beneficiando assim, 51 creches.

7.4. Impacto do 13º salário sobre os recursos oriundos dos convênios

O 13º salário também conhecido como gratificação natalina, tem característica salarial e pode ser pago em duas parcelas, a primeira até o dia 30 de novembro, enquanto que a segunda pode ser paga até o dia 20 de dezembro, porém normalmente as associações antecipam o pagamento da 1ª parcela no mês de junho.

A tabela 05 evidencia o quanto que as creches conveniadas pagaram de despesas com 13º salário, durante os meses de 2011.

Tabela 05 – Demonstrativo das despesas com 13º salário das creches conveniadas em 2011.

MESES	13º FP OU Rescisão
Janeiro	R\$ 95,25
Fevereiro	R\$ 315,00
Março	R\$ 1.765,08
Abril	R\$ 4.664,32
Maiο	R\$ 2.077,55
Junho	R\$ 10.160,31
Julho	R\$ 2.760,35
Agosto	R\$ 3.504,31
Setembro	R\$ 9.437,69
Outubro	R\$ 5.524,08
Novembro	R\$ 4.890,86
Dezembro	R\$ 260.533,74
TOTAL	R\$ 305.728,54

Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Observa-se por meio da tabela 05 que dos R\$ 305.728,54 pagos em 2011 a título de 13º salário, não se tem como saber quanto representa o 13º proporcional na rescisão do valor na folha de pagamento normal do mês. Percebe-se ainda que durante todo o ano de 2011 houve o pagamento de despesas com 13º salário e que dezembro corresponde ao mês onde se teve o maior montante pago, por conta até do vencimento desse benefício, o que era esperado.

Em média foram pagos R\$ 25.477,38 a título de 13º salário durante todo o ano de 2011. Constata-se ainda que depois de dezembro, junho foi o mês em que mais se teve o pagamento de 13º salários, talvez por conta da possibilidade da antecipação desse benefício quando do pagamento das férias.

O total das despesas com 13º salário representa um percentual de 3,15% ($305.728,54 / 9.710.373,59 \times 100$) sobre os recursos oriundos dos convênios, celebrados com o município de Fortaleza, beneficiando assim, 51 creches.

7.5. Impacto do Adicional Noturno sobre os recursos oriundos dos convênios

O adicional noturno devido pelas creches conveniadas é pago sobre a remuneração dos vigilantes noturnos e corresponde a uma despesa total de R\$ 53.297,40 (cinquenta e três mil duzentos e noventa e sete reais e quarenta centavos). A tabela 06

demonstra-se o quanto foi pago de adicional noturno pelas creches conveniadas a Prefeitura de Fortaleza em 2011.

Tabela 06 – Despesas com adicional noturno das creches conveniadas de Fortaleza em 2011.

MESES	Adicional Noturno
Janeiro	R\$ 2.331,00
Fevereiro	R\$ 2.457,00
Março	R\$ 3.157,80
Abril	R\$ 4.932,00
Maior	R\$ 5.329,80
Junho	R\$ 5.460,20
Julho	R\$ 4.802,94
Agosto	R\$ 5.267,80
Setembro	R\$ 5.523,26
Outubro	R\$ 5.746,40
Novembro	R\$ 5.453,70
Dezembro	R\$ 2.835,50
TOTAL	R\$ 53.297,40

Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Da tabela 06 pode-se extrair que R\$ 53.297,40 foram gasto com o pagamento de adicional noturno pelas 51 creches conveniadas, representando um gasto médio de R\$ 4.441,45.

O total das despesas com adicional noturno representa um percentual de 0,55% ($53.297,40 / 9.710.373,59 \times 100$) sobre os recursos oriundos dos convênios, celebrados com o município de Fortaleza, beneficiando assim, 51 creches.

7.6. Impacto do FGTS sobre os recursos oriundos dos convênios

O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço corresponde ao depósito de 8% sobre a remuneração paga a cada trabalhador que tem vínculo empregatício com a empresa. A tabela 07 demonstra quanto foi repassado ao FGTS, durante o ano de 2011 pelas creches conveniadas.

Tabela 07 – Pagamentos FGTS das creches conveniadas de Fortaleza, no ano de 2011.

MESES	FGTS (A) FP+AD+FER+1/3+13°	GRRF (B)	Total FGTS (A+B)
Janeiro	R\$ 12.479,56	R\$ 99,06	R\$ 12.578,62
Fevereiro	R\$ 13.696,18	R\$ 157,68	R\$ 13.853,86
Março	R\$ 17.376,37	R\$ 594,51	R\$ 17.970,88
Abril	R\$ 25.905,47	R\$ 1.492,57	R\$ 27.398,04
Mai	R\$ 29.538,76	R\$ 471,13	R\$ 30.009,89
Junho	R\$ 31.300,03	R\$ 2.205,24	R\$ 33.505,27
Julho	R\$ 35.135,33	R\$ 467,52	R\$ 35.602,85
Agosto	R\$ 35.214,11	R\$ 526,49	R\$ 35.740,60
Setembro	R\$ 35.580,95	R\$ 624,44	R\$ 36.205,39
Outubro	R\$ 35.031,19	R\$ 776,34	R\$ 35.807,53
Novembro	R\$ 31.867,27	R\$ 804,84	R\$ 32.672,11
Dezembro	R\$ 15.179,79	R\$ 30.384,10	R\$ 45.563,89
TOTAL	R\$ 318.305,01	R\$ 38.603,92	R\$ 356.908,93

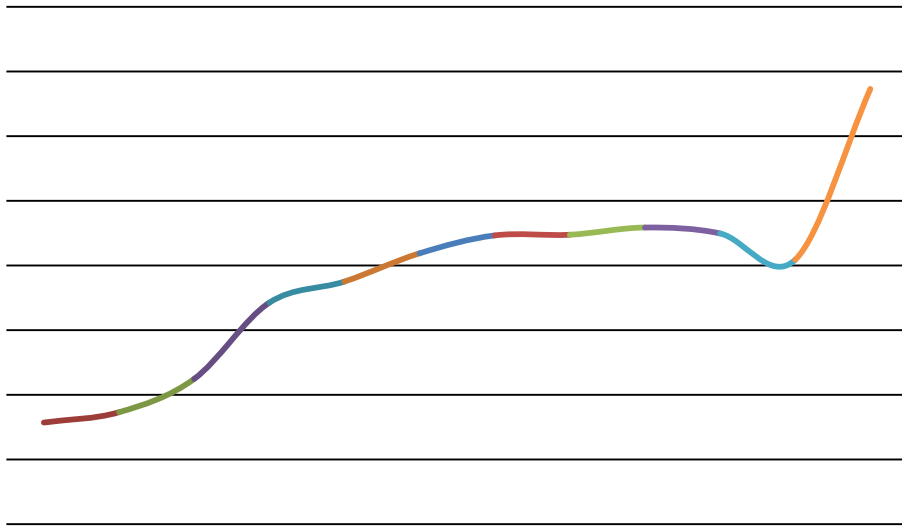
Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Nota-se na tabela 07, que por conta do hábito de rescindir o contrato de todos os seus funcionários em dezembro, o maior valor da Guia de Recolhimento Rescisório do FGTS - GRRF atingido foi exatamente nesse mês, perfazendo o montante de R\$ 30.384,10, razão pela qual também se tem o maior valor pago a título de FGTS nesse mesmo mês, onde se atingiu o total de R\$ 45.563,89. A média do período foi de R\$ R\$ 29.742,41, enquanto que o menor valor foi pago no mês de janeiro, onde se teve o montante de R\$ 12.578,62.

O total das despesas com FGTS representa um percentual de 3,68% (356.908,93/ 9.710.373,59x100) sobre os recursos oriundos dos convênios, celebrados com o município de Fortaleza, beneficiando assim, 51 creches.

7.7. Impacto do PIS sobre a folha de pagamento sobre os recursos oriundos dos convênios

As entidades sem fins lucrativos contribuem com 1% sobre a folha de pagamento para o PIS/PASEP, excluindo-se da base de cálculo o salário família, o aviso prévio, o FGTS pago por meio de GRRF, a indenização por dispensa. No gráfico 03, observa-se o quanto foi pago de PIS pelas creches conveniadas aos cofres públicos em 2011.

Gráfico 03 – Demonstrativo PIS creches conveniadas de Fortaleza no período de 2011.

Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Da tabela 08, pode-se notar que o pagamento de despesas vinha apresentando aumentos sucessivos, durante todo o ano até atingir em dezembro o seu maior valor, ou seja, R\$ 6.729,59. Enquanto que o menor apresentado na tabela foi o do mês janeiro, que apresentou o montante de R\$ 1.572,33, já que no início do ano os empregados das creches não tinham sido readmitidos.

Tabela 08 – Pagamentos PIS sobre a folha de pagamento das creches conveniadas de Fortaleza, no ano de 2011.

MESES	PIS
Janeiro	R\$ 1.572,33
Fevereiro	R\$ 1.731,73
Março	R\$ 2.246,36
Abril	R\$ 3.424,76
Maió	R\$ 3.751,24
Junho	R\$ 4.188,16
Julho	R\$ 4.464,71
Agosto	R\$ 4.475,07
Setembro	R\$ 4.586,74
Outubro	R\$ 4.495,13
Novembro	R\$ 4.088,47
Dezembro	R\$ 6.729,59
TOTAL	R\$ 45.754,27

Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

O total das despesas com PIS sobre folha de pagamento representa um percentual de 0,47% ($45.754,27/9.710.373,59 \times 100$) sobre os recursos oriundos dos convênios, celebrados com o município de Fortaleza, beneficiando assim, 51 creches.

7.8. Impacto da Contribuição Previdenciária sobre os recursos oriundos dos convênios

A contribuição previdenciária divide-se em patronal (20%), a cargo do funcionário (8%), grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho-GIIL-RAT (1%) e outras entidades (4,5%). A tabela 09 demonstra, o quanto de INSS foi pago durante o ano de 2011, pelas creches conveniadas de Fortaleza.

Tabela 09 – INSS pago pelas creches conveniadas em 2011.

MESES	INSS 8% FP + RESC+FER+13° (A)	INSS Patronal 20% FP + RESC+FER+13° (B)	Seguro RAT 1% (C)	Outras Entidades 4,5% (D)	INSS Total (A+B+C+D-E-F)
Janeiro	R\$ 12.578,62	R\$ 31.446,54	R\$ 1.393,00	R\$ 7.075,47	R\$ 46.318,00
Fevereiro	R\$ 13.853,86	R\$ 34.634,64	R\$ 1.540,08	R\$ 7.792,79	R\$ 50.813,16
Março	R\$ 17.927,28	R\$ 44.927,19	R\$ 1.976,20	R\$ 10.108,62	R\$ 66.496,93
Abril	R\$ 27.354,44	R\$ 68.495,10	R\$ 3.117,01	R\$ 15.411,40	R\$ 101.500,45
Mai	R\$ 30.009,89	R\$ 75.024,73	R\$ 3.378,15	R\$ 16.880,56	R\$ 110.185,43
Junho	R\$ 33.505,28	R\$ 83.763,19	R\$ 3.717,75	R\$ 18.846,72	R\$ 125.517,57
Julho	R\$ 35.717,69	R\$ 89.294,22	R\$ 4.002,35	R\$ 20.091,20	R\$ 135.121,60
Agosto	R\$ 35.800,56	R\$ 89.501,39	R\$ 4.022,51	R\$ 20.137,81	R\$ 135.131,55
Setembro	R\$ 36.693,93	R\$ 91.734,83	R\$ 4.093,21	R\$ 20.640,34	R\$ 138.933,92
Outubro	R\$ 35.961,01	R\$ 89.902,52	R\$ 4.037,39	R\$ 20.228,07	R\$ 135.614,31
Novembro	R\$ 32.707,76	R\$ 81.769,40	R\$ 3.680,60	R\$ 18.398,11	R\$ 123.752,73
Dezembro	R\$ 54.625,11	R\$ 135.406,61	R\$ 6.124,70	R\$ 30.726,63	R\$ 214.545,93
TOTAL	R\$ 366.735,41	R\$ 915.900,36	R\$ 41.082,96	R\$ 206.337,72	R\$ 1.383.931,59

Fonte: Elaborado pelo Autor

Para calcular o valor do INSS Total é necessário mencionar o valor paga de salário família e licença maternidade, tendo em vista que os benefícios mencionados são dedutíveis à contribuição previdenciária. A Tabela 10 demonstra o respectivo desembolso:

Tabela 10 – Salário Família e Licença Maternidade pagos pelas creches conveniadas em 2011.

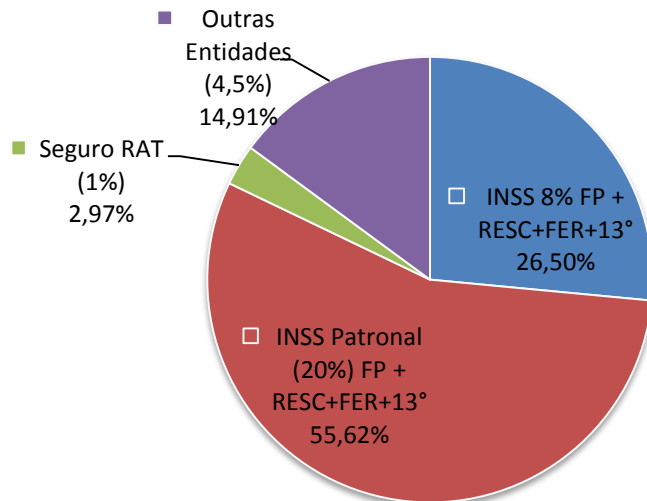
MESES	Salário Família (E)	Licença Maternidade (F)
Janeiro	R\$ 4.761,87	R\$ 1.413,76
Fevereiro	R\$ 5.050,66	R\$ 1.957,55
Março	R\$ 6.570,79	R\$ 1.871,57
Abril	R\$ 9.643,42	R\$ 3.234,07
Mai	R\$ 10.522,13	R\$ 4.585,77
Junho	R\$ 11.474,41	R\$ 2.840,95
Julho	R\$ 11.546,46	R\$ 2.437,40
Agosto	R\$ 11.778,09	R\$ 2.552,62
Setembro	R\$ 11.663,84	R\$ 2.564,56
Outubro	R\$ 11.225,33	R\$ 3.289,35

MESES	Salário Família (E)	Licença Maternidade (F)
Novembro	R\$ 9.877,81	R\$ 2.925,33
Dezembro	R\$ 8.771,76	R\$ 3.565,36
TOTAL	R\$ 112.886,57	R\$ 33.238,29

Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Observa-se na tabela 11 que o montante pago ao INSS corresponde a um valor considerável, que atingiu o valor de R\$ 1.383.931,59. Desse total R\$ 366.735,41 representa a contribuição dos empregados (A), enquanto que a participação das creches foi de R\$ 1.017.196,18 (B+C+D-E-F), conforme se observa no gráfico 06 abaixo.

Gráfico 04 – Composição do INSS recolhido pelas creches conveniadas em 2011.



Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

O INSS patronal atinge o percentual de 55,62%, descontando o valor pago dos respectivos benefícios: salário família e licença maternidade, do valor total o que corresponde a R\$ 769.775,50, que poderia ser dispensado caso as entidades entrassem com a documentação exigida e atendessem aos requisitos para usufruir da imunidade dessa parcela.

Agora em relação aos recursos oriundos dos convênios, celebrados com o município de Fortaleza, as despesas com o INSS representam um percentual de 14,25% (R\$ 1.383.931,59/ 9.710.373,59x100).

Tabela 11 – Descrição das despesas trabalhistas e previdenciárias pagas pelas creches conveniadas em 2011.

DESCRIÇÃO	VALOR	PORCENTAGEM
TOTAL DOS RECURSOS	R\$ 9.710.373,59	100,00%
DESPESAS COM SALÁRIOS	R\$ 3.568.787,01	36,75%
DESPESAS COM RESCISÕES	R\$ 477.102,74	4,91%
DESPESAS COM FÉRIAS	R\$ 283.192,39	2,92%
DESPESAS COM 13º SALÁRIOS	R\$ 305.728,54	3,15%
DESPESAS COM AD. NOTURNO	R\$ 53.297,40	0,55%
DESPESAS COM FGTS	R\$ 356.908,93	3,68%
DEMAIS DESPESAS	R\$ 4.665.356,58	48,05%

Fonte: Elaborado pelo Autor (2012)

Com base os valores apresentados nesta seção, as despesas com obrigações trabalhistas e previdenciárias totalizaram um percentual de 66,68% dos recursos das creches conveniadas, respondendo à indagação inicial: Quais os impactos ocasionados pelas obrigações trabalhistas e previdenciárias sobre os recursos das creches conveniadas com o município de Fortaleza? O percentual mencionado será detalhado na seção que se segue.

8. CONCLUSÃO

Por conta do crescimento do Terceiro no cenário mundial, atuando como agente auxiliar na realização de atividades dotadas de caráter social, onde no ano de 2011, para que o Município de Fortaleza pudesse realizar suas atividades, voltadas para a educação infantil, utilizou-se de 51 creches, cuja administração é realizada pelas associações, mediante a percepção de um auxílio para realização dessas atividades.

O auxílio comumente utilizado por essas associações corresponde aos recursos originários de convênios, quando oriundos da Administração Pública, onde se deve fornecer uma previsão de como será utilizado esses recursos por meio do plano de trabalho ou doações e trabalhos voluntários, quando originários do setor privado, que se baseia na credibilidade da instituição.

No ano de 2011 o Município de Fortaleza, repassou a título de convênio uma quantia de R\$ 9.710.373,59 (100%), valor esse destinado exclusivamente para a manutenção das atividades das creches. Entretanto, cerca de 66,68% desse valor, é destinado ao pagamento das obrigações trabalhistas e previdenciárias, dentre estas pode-se citar: despesa com salários R\$ 3.568.787,01 (36,75%), despesa com rescisão R\$ 477.102,74 (4,91%), despesa com férias R\$ 283.192,39 (2,92%), despesa com 13º salário R\$ 305.728,54 (3,15%), despesa com adicional noturno R\$ 53.297,40 (0,55%), despesa com FGTS R\$ 356.908,93 (3,68%), despesa com PIS sobre a folha de pagamento R\$ 45.754,27 (0,47%), despesa com a contribuição previdenciária R\$ 1.383.931,59 (14,25%).

Nota-se que após realizar o pagamento das obrigações trabalhistas e previdenciária, restam somente 33,32% do valor recebido, no caso de 2011, cerca de R\$ 3.235.670,72, para suprir as demais despesas operacionais. Entretanto sabe-se que as entidades do Terceiro Setor, podem gozar da imunidade da contribuição patronal e os riscos Ambientais do Trabalho (RAT), basta apresentarem solicitação aos órgãos competentes, todavia, no entanto, nenhuma das 51 creches, mantidas por associações se utilizam desse direito.

O que justifica essa falta de interesse por parte dessas instituições se utilizarem desse benefício, seria a documentação necessária para que essa possa identificar sua utilidade pública por meio de certificado exigida pelos entes federativos, onde segundo a Assembléia Legislativa do Estado do Ceará, indica que para solicitar a declaração de utilidade pública faz-se mister apresentar os seguintes documentos: Comprovante que possui personalidade jurídica

própria através de cópia autenticada da Certidão de Registro de Pessoa Jurídica, fornecida pelo Cartório que averbou o Registro, Atestado que comprove o efetivo funcionamento, documento fornecido pelo F.C.O.S.C. (Fichário Central de Obras Sociais do Ceará ou F.A.S (Fundação Ação Social) ou Promotor de Justiça, delegado de Polícia, Juiz de Direito ou Pároco da cidade atestando o tempo de funcionamento da Instituição requerente, xerox (autenticada) do Estado que: comprovem que os cargos de diretoria e conselho fiscal não são remunerados comprove que a Entidade não distribui lucros, bonificação ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados sob nenhuma forma ou pretexto, comprovem que, em caso de dissolução, seu patrimônio será incorporado ao de uma outra Entidade congênere ou irá para o Poder Público, apresentar relatórios circunstanciados (detalhados) dos serviços que houverem prestado à coletividade (relatórios anuais ou mensais) durante um ano antes da data do pedido do Título de UP, Atestado do Conselho Fiscal ou Curador dando conta da notificação aos membros ou afixação dos seus relatórios e demonstrativo de receita e da despesa, Demonstrativo de receita e da despesa realizadas no período de um ano anterior à data do pedido do Título de UP. caso já tenha sido subvencionada (tenha recebido subvenções sociais), Prestação de contas das subvenções e auxílios do Poder Público recebidos, Atestado de idoneidade moral e de ilibada conduta de seus dirigentes e conselho fiscal; atestado este fornecido pela Secretaria de Segurança Pública, Juiz de Direito, Promotor de Justiça ou por um Pároco.

Este fato, caso fosse realizado por estas entidades impactaria diretamente sobre os encargos previdenciários, uma vez que atendido esses requisitos conceber-se-ia a imunidade sobre o INSS Patronal e o Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GIIL-RAT). A representatividade desse benefício seria tão benévola a estas instituições que se tivesse sido utilizado no de 2011, permitiria a essas realizar uma economia de R\$ R\$ 956.983,32, o que representaria um percentual de 14,78% ($956.983,32/6.474.702,87 \times 100$), nas despesas apresentadas. Com essa redução, os gastos com manutenção poderiam deixar de ser o equivalente a 33,32% do valor da receita recebida e passar a ser de 48,10% desse recurso. Assim poderia equipar melhor as creches, como por exemplo: aumentando a quantidade de brinquedos pedagógicos, melhoria da estrutura física ou outro ponto que tornasse o funcionamento dessas instituições cada vez melhor.

Diante disso, pode-se concluir que devido a falta de conhecimento dos coordenadores dessas creches ou falta de organização que as permitam disponibilizar dos documentos necessários para usufruírem desse benefício, acaba-se incorrendo em despesas

que poderiam ser evitadas, reduzindo com isso a parcela que poderia ser utilizada na manutenção dessas entidades. Por fim cabe ressaltar que se fosse dado aos coordenadores dessas entidades capacitação para que estes entendessem o benefício da utilização da imunidade e da isenção para entidades desse setor, já que em sua maioria tratam-se de líderes comunitários, cujo conhecimento dessa prática não é tão avançado, por parte do órgão responsável pelo repasse, bem como de estratégias de administração, ou mesmo marketing corporativo, essas instituições poderiam não apenas auxiliar, mas contribuir da melhor forma possível, dando ainda uma maior visibilidade a instituição que coordenam e possibilitando ainda mais melhoras.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO CEARÁ. **Utilidade Pública**. Disponível em: < <http://www.al.ce.gov.br/index.php/atividades-legislativas/utilidade-publica>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

BELLO, J.L.P. Metodologia Científica: manual para elaboração de monografia. Pedagogia em foco, Rio de Janeiro: 2009. Seção Metodologia Científica. Disponível em:<www.pedagogiaemfoco.pro.br>. Acesso em : 21 de dez de 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, atualizada até a Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993**. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

_____. **Emenda Constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006**. Dá nova redação aos arts. 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc53.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Introdução ao Código Civil Brasileiro. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

_____. **Lei nº 10.710, de 05 de agosto de 2003**. Altera a Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, para restabelecer o pagamento, pela empresa, do salário-maternidade devido à segurada empregada gestante. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.710.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

_____. **Lei nº 10.825, de 22 de dezembro de 2003**. Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/2003/10825.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

_____. **Lei nº 10.878, de 8 de junho de 2004**. Acrescenta o inciso XVI ao caput do art. 20 da Lei no 8.036, de 11 de maio de 1990, que dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, para permitir a movimentação da conta vinculada em caso de necessidade pessoal, cuja urgência e gravidade decorra de desastre natural. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/97677/lei-10878-04>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

_____. **Lei nº 11.977, de 07 de julho de 2009**. Dispõe sobre o Programa Minha Casa, Minha Vida – PMCMV e a regularização fundiária de assentamentos localizados em áreas urbanas; altera o Decreto-Lei no 3.365, de 21 de junho de 1941, as Leis nos 4.380, de 21 de agosto de

1964, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 10.257, de 10 de julho de 2001, e a Medida Provisória no 2.197-43, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111977.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 12.087, de 11 de novembro de 2009.** Dispõe sobre a prestação de auxílio financeiro pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no exercício de 2009, com o objetivo de fomentar as exportações do País, e sobre a participação da União em fundos garantidores de risco de crédito para micro, pequenas e médias empresas e para produtores rurais e suas cooperativas; e altera as Leis nos 11.491, de 20 de junho de 2007, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.001, de 13 de março de 1990. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/820087/lei-12087-09>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.** Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória no 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm>. Acesso em: 20 dez. 2012.

____. **Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011.** Altera a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), para permitir a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112441.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973.** Dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6015.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 6.019, de 03 de janeiro de 1974.** Dispõe sobre o Trabalho Temporário nas Empresas Urbanas, e dá outras Providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6019.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6385.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990.** Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8036consol.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm>. Acesso em 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.** Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 8.678, de 13 de julho de 1993 - DOU de 14/07/1993.** Dispõe sobre a concessão de benefício no pagamento da modalidade de saque do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), prevista no art. 20, inciso VIII, da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1993/8678.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 8.922, de 25 de julho de 1994.** Acrescenta dispositivo ao art. 20 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, para permitir a movimentação da conta vinculada quando o trabalhador ou qualquer de seus dependentes for acometido de neoplasia maligna. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8922.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 9.491, de 09 de setembro de 1997.** Altera procedimentos relativos ao Programa Nacional de Desestatização, revoga a Lei nº 8.031, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9491.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei Complementar nº 07, de 7 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.** Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 30 dez. 2012.

____. **Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975.** Vigência Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp26.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Decreto Lei nº 5.452, de 01 de maio de 1943.** Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm>. Acesso em: 21 dez. 2012.

____. **Decreto nº 2.430, de 17 de dezembro de 1997.** Regulamenta o art. 31 da Lei nº 9.491, de 9 de setembro de 1997, que altera procedimentos relativos ao Programa Nacional de Desestatização, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/d2430.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999.** Reeditada pela MPv nº 1.858-7, de 1999 Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e sobre o lucro líquido, do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1858-6.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/mps/mp2158-35.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Medida Provisória nº 2.164-41, de 24 de agosto de 2001.** Altera a Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, para dispor sobre o trabalho a tempo parcial, a suspensão do contrato de trabalho e o programa de qualificação profissional, modifica as Leis nos 4.923, de 23 de dezembro de 1965, 5.889, de 8 de junho de 1973, 6.321, de 14 de abril de 1976, 6.494, de 7 de dezembro de 1977, 7.998, de 11 de janeiro de 1990, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 9.601, de 21 de janeiro de 1998, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2164-41.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

____. **Medida Provisória nº 2.197-43, de 24 de agosto de 2001.** Dispõe sobre a adoção de medidas relacionadas com o Sistema Financeiro da Habitação - SFH, altera as Leis nos 4.380, de 21 de agosto de 1964, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.692, de 28 de julho de 1993, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/mps/mp2158-35.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

CAIRO JÚNIOR, José. **Curso de Direito do trabalho.** 4ª ed. São Paulo, Editora PODIVM, 2009.

CAMARGO, M. F. de, SUZUKI, F. M., UEDA, Mery, SAKIMA, R. Y. e GHOBRIIL, A. N. **Gestão do Terceiro Setor no Brasil - Estratégias de captação de recursos para organizações sem fins lucrativos.** 2. ed. São Paulo: Futura, 2002.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Terceiro Setor: Guia de Orientação para o Profissional de Contabilidade**. Porto Alegre, 2011. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_3setor.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2012.

CONSELHO REGIONAL DE FARMÁCIA DE SÃO PAULO. **Pesquisa Clínica**, 2009. Disponível em: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:tTlgZ7cOXtcJ:portal.crfsp.org.br/downloads/doc_download/121-cartilha-da-comissao-de-pesquisa-clinica.html+defini%C3%A7%C3%A3o+investigador+pesquisa&hl=pt-BR&gl=br&pid=bl&srcid=ADGEESieg5Z3m5-YO_b7pm8z7Cst9KAytyGsC5RYTVSYgCgmbYVppjOimxBXP6ZHFmFquhL MmPNTFP_ejOKw87q4l_ErRWVamw0O7zmrEh7rBjEj6Y5oM2eQV1rcz8L5GJcysrgx1Ff&sig=AHIEtbRoiGZKRX8caOZk6XOdfTKo_WSAMg>. Acesso em: 21 dez. 2012.

DEPARTAMENTO DE COMPETITIVIDADE E TECNOLOGIA – DECOMTEC. **Encargos trabalhistas sobre folha de salários e seus impactos no Brasil e no mundo**. São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/encargos-trabalhistas-sobre-folha-de-salarios-e-seus-impactos-no-brasil-e-no-mundo/>>. Acesso em: 21 dez. 2012.

GONÇALVES, José Artur Teixeira. O que é pesquisa? Para que?, 01 junho de 2008. Disponível em: <<http://metodologiadapesquisa.blogspot.com.br/2008/06/pesquisa-para-que.html>>. Acesso em: 21 dez. 2012.

INSTITUTO PHD. **A importância da coleta de dados**. 12 julho de 2011. Disponível em: <<http://www.institutophd.com.br/blog/a-importancia-da-coleta-de-dados/>>. Acesso em: 21 dez. 2012.

INSTITUTO PRO BONO. **Manual do Terceiro Setor**. Disponível em: <<http://www.probono.org.br/arquivos/file/manualterceirosetor.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

LUNARDELLI, Regina Andrea Accorsi. **Tributação do Terceiro Setor**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARQUE, Fabíola e ABUD, Cláudia José. **Direito do Trabalho**. 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORESI, Eduardo. **Metodologia da Pesquisa**. Março de 2003. Disponível em: <<http://www.inf.ufes.br/~falbo/files/MetodologiaPesquisa-Moresi2003.pdf>>. Acesso em: 21 dez. 2012.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL DE SÃO PAULO. **Cartilhas do Terceiro Setor**, 2011. Disponível em: <<http://www.oabsp.org.br/comissoes2010/direito-terceiro>>

setor/cartilhas/REVISaO%202011Cartilha_Revisao_2007_Final_Sem%20destaque%20de%20alteracoes.pdf> . Acesso em: 01 dez. 2012.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e Entidades de Interesse Social**. 3ª ed. Editora Brasília Jurídica, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.071**, de 15 de setembro de 2010. Altera a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 , que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2010/in10712010.htm>>. Acesso 20 dez. 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2009/in9712009.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte**. 2012. Disponível em : <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/dirf/Mafondirf2012/Mafon2012.pdf>>. Acesso em: 26 jan. 2013.

RODRIGUES, William Costa. **Metodologia Científica**. Paracambi, 2007. Disponível em:<http://professor.ucg.br/siteDocente/admin/arquivosUpload/3922/material/Willian%20Costa%20Rodrigues_metodologia_cientifica.pdf>. Acesso em: 21 dez. 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, Roberto Sady Alcântara dos. **Captação de Recursos para as Organizações do Terceiro Setor**. 2007, 63 f. Monografia (Graduação em Administração) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.

SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO. Departamento de Prestação de Contas. **Relatório Planejamento Administrativo Financeiro – 2011**. Fortaleza, 2011.

SPERB, Arthur Coelho. **Afinal, quando nasce o sindicato?** O registro sindical e a apresentação do ente de classe à luz da hemerística do art. 8º da Constituição Federal de 1988 e dos princípios insculpidos na Convenção nº 87 da OIT. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2886, 27 maio 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/19195/afinal-quando-nasce-o-sindicato>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – **RE – 189.912-3-SP** – Rel. Min. Ilmar Galvão – j. 26.03.99 – Recte.: Assistência Social Assembléia de Deus; Recco.: Estado de São Paulo – DJU de 25.06.99, p 28 – ementa oficial.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula nº 677, de 24 de setembro de 2003**. Incumbe as Ministério do Trabalho proceder ao registro das entidades sindicais e zelar pela observância do princípio da unicidade. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=677NUME.NAOS.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 21 de dez. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula nº 724, de 09 de dezembro de 2003**. Dispõe sobre a imunidade ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI “C”, da Constituição. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=724.NUME.NAO.S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula Vinculante nº 29, de 03 de fevereiro de 2010**. Dispõe sobre a proposta de súmula vinculante 39 Distrito Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculanteanexo/PSV_39.pdf>. Acesso em: 01 dez. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Licitações e Contratos – Orientações e Jurisprudência do TCU**. 4. ed. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2057620.PDF>>. Acesso em: 21 de dez. 2012.