

IMPACTO DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI Nº12.868/2013 EM ENTIDADES FILANTRÓPICAS DE EDUCAÇÃO SUPERIOR

Angélica Fabiane Gais¹

Vinícius Costa da Silva Zonatto²

Rodrigo da Silveira Kappel³

RESUMO

O estudo concentrou-se na área da contabilidade e da educação em nível superior e teve como propósito central evidenciar os impactos das alterações na legislação da filantropia nas práticas de filantropia executadas por instituições de ensino superior. Trata-se de um estudo de casos, de natureza exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa dos dados. Os casos analisados foram três instituições filantrópicas de ensino superior, que oferecem o curso de graduação em ciências contábeis. Os resultados encontrados revelam divergências nas percepções das IES estudadas. A legislação aplicável a filantropia é considerada complexa e exigente. Acredita-se que os alunos beneficiários da gratuidade não se importam com a transparência e a qualidade diferenciada. É provável também que não percebam que a legislação passa por uma evolução. A conversão dos benefícios em bolsas não é uniforme. Apenas uma IES utiliza outros mecanismos que não a bolsa para aplicação dos recursos destinados a atividades filantrópicas. A distribuição de bolsas de gratuidade também é distinta em todas as IES, assim como o critério estabelecido para a sua concessão.

Palavras-chave: Entidades Filantrópicas. Filantropia. Ensino Superior.

ABSTRACT

The study focused on the area of accounting and education at the college level and has the main purpose to highlight the impacts of changes in the legislation on philanthropy practices performed by higher education institutions. It is a case study of exploratory and descriptive, with qualitative approach. The cases examined were three philanthropic institutions of higher education offering undergraduate degree in accounting. The results showed differences in perceptions of the IES study. The philanthropy legislation is considered complex and demanding. It is believed that the beneficiaries of free students do not care about transparency and outstanding quality. It is also likely do not realize that the legislation goes through an evolution. The conversion of benefits in bags is not uniform. Only one HEI uses mechanisms other than the bag for application of resources to charitable activities. Gratuity grants distribution is also different in all HEIs, as well as the criteria established for granting.

Keywords: Philanthropic entities. Philanthropy. Higher education.

¹Especialista em Gestão Contábil e tributária (DOM ALBERTO). Graduada em Ciências Contábeis (DOM ALBERTO). E-mail: angelica_gais@domalberto.edu.br

²Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (FURB). Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB). E-mail: viniciuszonatto@gmail.com

³Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Mestre em Economia (Controladoria) pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (PPGE/UFRGS). Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Dom Alberto (FDA). E-mail: rodrigokappel@terra.com.br

1. INTRODUÇÃO

A filantropia está presente em todos os países, em alguns, seu início se deu anteriormente, das formas mais diversas. A filantropia fora do Brasil possui várias histórias e teve como incentivadores grandes artistas. A filantropia por meio de grandes estrelas teve como pioneiro Bob Geldof, no ano de 1984, com o objetivo de angariar fundos em “*prol de elhambre*” na Etiópia. Posteriormente, um dos participantes da banda de música U2 se converteu em um promotor líder do trabalho voluntário na África (LATIN TRADE, 2009).

Muitas pessoas não possuem conhecimento sobre a importância das entidades filantrópicas e sobre seu significado para a comunidade, mas é através destas instituições que muitas dessas pessoas são beneficiadas por uma melhor qualidade de vida e educação. As entidades filantrópicas são instituições e fundações que compõem o Terceiro Setor e que trabalham para contribuir com a geração de serviços e bens para a comunidade.

As Instituições de Ensino Superior (IES) estão organizadas de acordo com as seguintes categorias jurídicas: públicas e privadas. As instituições públicas são mantidas e administradas pelo Poder Público, divididas em federais, estaduais e municipais com gratuidade na matrícula e mensalidade. Entidades privadas são mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado com ou sem finalidade de lucro. As instituições privadas sem fins lucrativos, se dividem em: comunitárias; confessionais; e filantrópicas (MEC, 2015).

Segundo dados do Ministério da Educação (2015), existem atualmente no Estado do Rio Grande do Sul 131 IES. Destas, 92% pertencem à categoria privada com e sem finalidade de lucro e 8% as categorias federal, estadual e municipal. Quanto à categoria de cada instituição, destacam-se: 60% caracterizam-se em privada sem fins lucrativos e 40% caracteriza-se em privada com fins lucrativos.

As instituições de ensino ocupam um papel fundamental na sociedade, por formar indivíduos. Por meio de suas ações de ensino, pesquisa e extensão, torna-se possível o desenvolvimento de profissionais capacitados para atuarem em diferentes áreas do conhecimento.

Um dos principais desafios das entidades filantrópicas está relacionado à sua viabilização econômica e financeira. Desta forma, a obtenção do certificado de filantropia pode auxiliar estas entidades na redução de encargos e impostos. Contudo, decorrente de tais benefícios, diversas obrigações passam a ser exigidas destas entidades, como a entrega de relatórios periódicos com informações sobre a arrecadação e aplicação de recursos e a oferta de bolsas de gratuidade a alunos.

Neste sentido, o trabalho tem como base estas entidades. O estudo concentrou-se na área da contabilidade e da educação em nível superior e teve como propósito central evidenciar os impactos das alterações na legislação da filantropia nas práticas de filantropia executadas por instituições de ensino superior. Para tanto, esta pesquisa direcionará sua investigação na legislação específica aplicável as entidades filantrópicas, mais especificamente “como é percebido pelos gestores das instituições filantrópicas de educação superior as alterações das suas obrigações frente às mudanças propostas pela Lei 12.868/13 em substituição da Lei 12.101/09”.

A pesquisa se justifica pela importância destas entidades para o desenvolvimento social, econômico e cultural. Sob a perspectiva social, o aumento da oferta de bolsas de gratuidade por parte das instituições filantrópicas, pode oportunizar o acesso a um maior número de pessoas ao ensino superior. Da mesma forma, pode oportunizar o acesso a pessoas de baixa renda. Em contrapartida, este aumento de número de bolsas de gratuidade nas instituições possui um provável reflexo na necessidade de aumentar as receitas com mensalidade, podendo ocasionar a redução no número de alunos pagantes, como forma de compensar a queda na arrecadação. Portanto, do ponto de vista econômico, uma provável redução de alunos inscritos poderá afetar a estabilidade financeira das IES filantrópicas, assim como a permanência de professores nestas instituições.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 INSTITUIÇÕES FILANTROPICAS

As entidades filantrópicas tiveram início no Brasil no século XVI com as santas casas de misericórdia, com prática assistencialista, com caráter unicamente religioso. Seu sustento se dava pelos ricos filantropos, não visavam lucro e não pertenciam ao Estado. O seu surgimento se dá pela necessidade de contribuir com o desenvolvimento social, pois o Estado sozinho estava sendo ineficiente.

Data do século XVI o início das ações filantrópicas no Brasil, com osurgimento das santas casas de misericórdia, atuantes no país até hoje. Institucionalizou-se a partir daí o atendimento a pessoas carentes” (MCKINSEY; COMPANY, 2001, p. 13).

Segundo estudos publicados na Revista Latin Trade, em 2007 os latinos americanos de alto poder aquisitivo destinaram três por cento de sua riqueza a filantropia, os norte-americanos destinaram oito por cento e as pessoas dos países Pacífico Asiático quase doze por cento.

Atualmente já existe um direcionamento mais focado e politicamente correto em qual área a entidade se dispõe a contribuir, ou seja, área da assistência social, da educação, da saúde, podendo ter seu direcionamento em mais de uma área. A filantropia entende-se que tem seu direcionamento para com a defesa dos direitos dos assistidos.

Essas entidades, junto com a sociedade, ainda hoje têm ações importantes em todas as áreas de desenvolvimento. Com o passar dos anos, muitas modernizaram sua forma de atuação, abandonando algumas práticas para se direcionar a ações voltadas para programa de educação, formação de mão-de-obra, geração de renda e inclusão social, continuando com o mesmo objetivo, somente tornando-a mais dinâmica e eficiente.

Em contrapartida para com estas entidades que estão assegurando o acesso de todos os brasileiros à educação, alimentação e saúde, contribuindo com o governo com a melhora neste atendimento. O governo por meio de lei isenta alguns impostos e contribuições a estas entidades. Para que se tenha o direito a estas isenções a entidade também precisa contribuir com a sua parte e precisa estar certificada pelo CEBAS (Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social). Conforme o MEC (2014), o CEBAS:

“é um certificado concedido pelo Governo Federal, por intermédio dos Ministérios da Educação, do Desenvolvimento Social e Combate à Fome e da Saúde, às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde”.

As entidades filantrópicas se caracterizam pela não visão do lucro, seu sustento se dá através da captação de recursos da própria atividade, doações, subvenções e financiamentos. Seus recursos são integralmente aplicados em sua atividade fim. Denota-se a importância destas entidades para o desenvolvimento social do País. Por meio destas, torna-se possível a promoção de ações para a formação de capital humano, capaz de proporcionar melhor qualidade de vida, emprego e renda.

2.2 A FILANTROPIA NO CONTEXTO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

A educação é um dos “direitos sociais” estabelecidos pela Constituição Federal de 1988 (art. 6º). Nesse sentido o artigo 205 estabelece que “a educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

Educação é um direito fundamental de todo o ser humano, é um assunto que preocupa todas as pessoas. A educação engloba muitos processos, dentre o hábito, costume e valores dos indivíduos. Temos ainda o processo de desenvolvimento das atividades físicas, intelectuais e morais. Uma pessoa que não possui o básico de educação, seja para ler ou para escrever, pode ter muitas dificuldades para inserir-se socialmente, alcançar boas oportunidades de trabalho e auferir renda.

Neste sentido, tanto as instituições públicas de ensino, como as instituições filantrópicas possuem um importante papel na sociedade, promovendo a inclusão social e o desenvolvimento social, econômico e cultural. Especificamente no contexto das instituições filantrópicas de ensino superior, a regularização destas entidades é feita mediante leis, decretos e instruções normativas, e muitas dessas legislações já sofreram modificações. Segundo o MEC (2015), as alterações da Lei 12.101/2009 trouxeram especial significado ao permitir a implementação de um novo instituto que é o Termo de Ajuste de Gratuidade (TAG). De acordo com o MEC (2015), o TAG é um instrumento legal que:

“permitirá expandir o CEBAS Educação como política de acesso, considerando que entidades que tiveram os seus pedidos de certificação indeferidos única e exclusivamente por descumprimento do percentual mínimo de gratuidade ou não atingimento do número mínimo de bolsas de estudo terão uma nova chance para obtenção da condição de certificadas, desde que assumam o compromisso de oferta programada e monitorada de bolsas de estudo ou percentuais de gratuidade que comporão o Plano de Cumprimento de Metas. Dessa forma, pretende-se que o usuário final da política, o aluno, possa ter mais oportunidades de estudo”.

A lei n. 12.101 de 27 de novembro de 2009 foi o pontapé inicial de uma legislação específica para as entidades sem fins lucrativos e também de regulamentação do CEBAS, antes disto seguiam a mesma legislação das outras entidades. Em 24 de outubro de 2013 foi aprovada a Instrução Normativa n° 2, em que estabelece os procedimentos para se firmar o Termo de Ajuste de Gratuidade.

No ano de 2013, sentindo a necessidade de transparecer as informações das entidades aos cidadãos, o governo aprovou a Lei 12.868 de 15 de outubro, onde altera alguns tópicos e em outros complementa a Lei 12.101. As regras para imunidade e isenção, assim como o Plano Nacional de Educação são tratados na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no seu artigo n° 195 e n° 214.

No Quadro 01 são demonstradas as leis complementares, leis ordinárias, decretos e a instrução normativa que regulamenta a filantropia nestas IES.

QUADRO 01 - Legislações aplicáveis a entidades de ensino filantrópicas

Lei Complementar	Definição
Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006	Art.3 - Define o limite para a apresentação de Parecer de Auditoria Independente
Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966	Art. 14 - Código Tributário Nacional - Regras para imunidade/isenção
Leis Ordinárias	Definição
Lei 12.688, de 18 de julho de 2012	Art. 24 - Dá nova redação ao art. 17 da Lei 12.101 de 2009
Lei 12.513, de 26 de outubro de 2011	Institui o PRONATEC
Lei 11.494, de 20 de junho de 2007	Regulamenta O FUNDEB
Lei 11.096, de 13 de janeiro de 2005	Art. 10 e 11 - Regras para o CEBAS da educação superior
Lei 9.870, de 23 de novembro de 1999	Dispõe sobre o valor das anuidades escolares
Lei 9.790, de 23 de março de 1999	Dispõe sobre as OSCIP
Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999	Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal
Lei 9.394, de 20 de dezembro de 1996	Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional
Leis Ordinárias	Definição
Lei 8.742, de 7 de dezembro de 1993	Dispõe sobre a organização da Assistência Social – LOAS
Lei 8.212, de 24 de julho de 1991	Art. 22 e 23 - Dispõem sobre as contribuições sociais a cargo da entidade
Decretos	Definição
Decreto 7.300, de 14 de setembro de 2010	Dá nova redação ao Decreto 7.237 de 2010
Decreto 6.308, de 14 de dezembro de 2007	Dispõe sobre as entidades e organizações de assistência social de que trata o art. 3º da Lei 8.742 de 1993
Decreto 5.493, de 18 de julho de 2005	Regulamenta a Lei 11.096 de 2005
Decreto 5.154, de 23 de julho de 2004	Regulamenta o § 2º do art. 36 e os arts. 39 a 41 da Lei nº 9.394, de 1996, que dispõe sobre a educação profissional
Decreto 2.536, de 6 de abril de 1998	Dispunha sobre o CEBAS
Decreto 752, de 16 de fevereiro de 1993	Dispunha sobre o CEBAS
Instruções Normativas do Ministério da Educação	Definição
N nº 01, de 15 de julho de 2013	Dispõe sobre o Termo de Compromisso previsto pelo art. 17 da Lei 12.101 de 2009

Fonte: Elaborado pelos autores.

A alteração da legislação também foi fundamental para dar maior transparência à política e seus impactos sociais. Em contrapartida, os cidadãos, entidades e representantes recebem uma melhor orientação da aplicação dos recursos, assim como dos resultados alcançados. Contudo, tais mudanças impactam também na organização destas entidades, bem como na definição de aplicação de seus recursos.

2.3 MUDANÇAS DA LEI 12.868/2013 FRENTE A LEI 12.101/2009

As Entidades do Terceiro Setor possuem, como todos os outros setores da economia, várias obrigações trabalhistas e previdenciárias, obrigações fiscais e acessórias, além de obrigações contábeis (CRC-RS, 2011).

Dentre as principais obrigações trabalhistas e previdenciárias, destacam-se a entrega da Relação Anual de informações Sociais (RAIS); do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED); do Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS (SEFIP) e Guia de Recolhimento do FGTS; e das Informações à Previdência Social (GFIP).

Por sua vez, as principais obrigações fiscais acessórias estão relacionadas a entrega de Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DAICON); Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF); Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ); Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF); e, Sistema de Cadastro e Prestação de Contas (SICAP).

As principais obrigações contábeis baseiam-se na escrituração contábil, na sua documentação idônea, bem como a guarda e manutenção dos registros elaborados. Os principais livros de registro de informações contábeis destas empresas estão relacionados a Livro Diário; Livro Razão; Livro Inventário de Bens; Livro Inventário de Estoques; e, Livros auxiliares.

Há várias legislações que regularizam estas entidades. A legislação mais específica é a Lei 12.101 de 27 de novembro de 2009 que dispõe sobre o CEBAS e a Lei 12.868 de 15 de outubro de 2013 que altera e complementa a anterior.

Conforme Biasioli e Nako (2013), diversas foram às alterações promovidas na filantropia de entidades de ensino, decorrentes da mudança na Lei n. 12.101/2009. O Quadro 2 evidencia uma síntese destas alterações.

QUADRO 02 – Principais mudanças inseridas pela Lei n. 12.101/2009 na filantropia das IES

Lei 12.101/2009	Lei 12.868/2013	
Art. 13. Para os fins da concessão da certificação de que trata esta Lei, a entidade de educação deverá aplicar anualmente em gratuidade, na forma do § 1º, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita anual efetivamente recebida nos termos da <u>Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999.</u>	Não há percentual de gratuidade	
III - oferecer bolsas de estudo nas seguintes proporções: a) no mínimo, uma bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes da educação básica; b) bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido.	Educação Básica e Educação Superior (com PROUNI)	1 bolsa de estudo integral para cada 5 alunos pagantes e bolsa parciais de 50%, desde que seja oferecido, no mínimo, bolsa integral para cada 9 alunos pagantes e, no caso da educação superior, que tenha ofertado Bolsas PROUNI não preenchidas.
	Educação Superior (sem PROUNI)	1 bolsa de estudo integral para cada 4 alunos pagantes e bolsas parciais de 50%, desde que seja oferecido, no mínimo, 1 bolsa integral para cada 9 alunos pagantes.

§3º Complementarmente, para o cumprimento das proporções previstas no inciso III do § 1º, a entidade poderá contabilizar o montante destinado a ações assistenciais, bem como o ensino gratuito da educação básica em unidades específicas, programas de apoio a alunos bolsistas, tais como transporte, uniforme, material didático, além de outros, definidos em regulamento, até o montante de 25% (vinte e cinco por cento) da gratuidade prevista no caput.	Educação Básica e Educação Superior (com PROUNI)	Substituição de até 25% por benefícios complementares concedidos aos alunos matriculados com renda <i>per capita</i> que não exceda 1 ½.
	Educação Superior (sem PROUNI)	
Não há previsão	Educação Superior (com PROUNI)	Possibilidade de que as bolsas integrais e parciais de 50% concedidas na pós-graduação <i>stricto sensu</i> sejam aceitas para fins de cumprimento do critério de proporção previsto.
Não há previsão	Educação Básica	Em caso de indeferimento, as entidades educacionais poderão assinar, dentro de 30 dias após a publicação, termo de ajuste de gratuidade, devendo, nos três exercícios subsequentes, compensar o percentual não atingido com acréscimo de 20%.
	Educação Superior (com PROUNI)	
	Educação Superior (com PROUNI)	

Fonte: Elaborado pelos autores.

Como pode-se verificar no Quadro 2, a alteração nos critérios de filantropia educacional, influencia diretamente na forma de concessão de bolsas de gratuidade, seja pela definição de quantidade de bolsas a serem oferecidas, como pelo valor (integral ou parcial).

Além disto, a mudança na lei também trouxe a diminuição das bolsas concedidas na modalidade de desconto parcial (exemplo: 25%). Neste caso, a concessão de tal desconto não é considerada bolsa de gratuidade, e o aluno passa a ser considerado como aluno pagante normal.

2.4 QUESTÃO TRIBUTÁRIA VERSUS QUESTÃO SOCIAL

Entidades filantrópicas de educação, que possuem a certificação do CEBAS, fazem jus a algumas isenções e imunidades. Conforme a Lei 8.212 de 1991 a isenção abrange as seguintes contribuições:

I – 20% (vinte por cento), destinadas à Previdência Social, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais (autônomos) que prestem serviços à entidade;

II – 1%, 2% ou 3% destinadas ao financiamento de aposentadorias especiais e de benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestem serviços à entidade;

III – 15% (quinze por cento), destinadas à Previdência Social, incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;

IV – contribuição incidente sobre o lucro líquido (CSLL), destinada à seguridade social;

V – COFINS incidente sobre o faturamento, destinada à seguridade social;

VI – PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta, destinada à seguridade social”.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, no seu art. 150, VI, “c”, são imunes do imposto sobre a renda e estão obrigadas a DIPJ, “as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos”. A Lei nº 9.532/97 no seu art. 12 complementa ainda “considera-se imune à instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos”.

Apesar destes incentivos que uma entidade filantrópica faz jus, ainda é mais vantajoso para a entidade e para a comunidade que ela continue sendo filantrópica ou mude sua condição tributária para a apuração dos impostos pelo Lucro Real ou Lucro Presumido, uma vez que o objetivo de uma instituição filantrópica é assistir e gerar serviços de caráter público, atendendo as carências da sociedade em defesa dos direitos e dos interesses do cidadão.

Neste contexto, tendo em vista os potenciais benefícios que podem ser alcançados pelas instituições filantrópicas de ensino, bem como as obrigações decorrentes de sua condição, torna-se oportuno avaliar a percepção de gestores destas instituições sobre os principais impactos das mudanças propostas pela Lei 12.868/13 na gestão destas IES, motivação pela qual se realiza este estudo.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia utilizada nesta pesquisa é caracterizada como um estudo de natureza exploratória e descritiva, realizada por meio de um estudo de casos, com abordagem qualitativa dos dados. De acordo com Gil (2010, p. 27), “o estudo exploratório tem como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”. Cervo et al. (2007, p. 63) explica que “a pesquisa exploratória realiza descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre seus elementos componentes”.

A pesquisa caracteriza-se como exploratória, pois objetiva proporcionar uma visão geral dos principais impactos incorridos na gestão das instituições de ensino filantrópicas, decorrentes das alterações promovidas pela Lei nº 12.868/2013, temática pouco investigada na literatura de contabilidade. Também se caracteriza como uma pesquisa descritiva, por relatar as percepções dos gestores, permitindo a descrição das principais mudanças ocorridas nas IES. Conforme explica Gil (2010, p. 27), a pesquisa descritiva refere-se “à descrição das características de determinada população ou objeto de análise”.

A amostra da pesquisa é composta por três instituições de ensino superior, localizadas no Estado do Rio Grande do Sul, caracterizadas como entidades filantrópicas. As instituições selecionadas para a realização deste estudo serão denominadas como Instituição A, B e C, a fim de preservar a sua identidade. A seleção dos casos foi realizada de maneira intencional, alcançados por acessibilidade e conveniência.

Os casos estudados foram selecionados por possuírem as seguintes características: a) Certificado de Filantropia; b) Certificado de Organização de Utilidade Pública (sendo uma IES com certificação Federal, outra com certificação Federal e mais um certificado Estadual ou Municipal, e uma entidade sem certificação; c) Receber recursos financeiros ou isenção; e, d) atuar a mais de 15 anos na área de ensino em Ciências Contábeis. Tais características permitem avaliar em três casos distintos, o impacto das alterações estabelecidas pela Lei nº 12.868/2013, uma vez que todas estão obrigadas a observar as recomendações estabelecidas pela referida Lei.

A coleta de dados foi realizada por meio de um roteiro de entrevista. Os respondentes da pesquisa exercem funções de reitor em suas IES. O roteiro de entrevista elaborado para a coleta de dados contemplou a inclusão de 26 questionamentos, sendo 23 questões objetivas e três questões dissertativas. As entrevistas foram realizadas entre os meses de Julho e Setembro de 2015 e tiveram duração média de 20 minutos. O Quadro 3 evidencia a síntese das variáveis que compõe o protocolo de pesquisa.

QUADRO 3 – Variáveis e Itens Observados no Protocolo de Pesquisa

Variáveis	Itens Observados	Referência
Caracterização da IES	Tempo de existência; Organização de Utilidade Pública; Recebimento de recursos financeiros ou isenção; Orçamento anual.	Adaptado da Lei nº 12.868/2013
Percepção da Mudança	Alterações ocorridas na lei nº 12.868/2013 relacionadas à filantropia; Ciência dos gestores dos impactos; Preparação para as modificações.	
Benefícios Alcançados	Oportunidade de valorização da instituição; Transparência e qualidade; Posição de mercado; Serviços prestados em conformidade; Serviços prestados de informação; Investimentos em Treinamento e Capacitação.	

Impactos da Legislação	Relatórios entregues regularmente; Processo de manutenção; Exigências estabelecidas; Interferência na escolha de se tornar filantrópica.	
Tratamento a Filantropia	Conversãodos benefícios em bolsas ou outro mecanismo; Tipos de bolsa; Como realiza a conversão; Nível de adequação.	

Fonte: Elaborado pelos autores.

A análise dos dados foi realizada por meio de abordagem qualitativa. Segundo Beuren (2012, p. 92) “a abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo”. A autora explica que “abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada para se conhecer a natureza de um fenômeno social”.

Os dados coletados foram transcritos e analisados por meio da técnica de análise de conteúdo. Segundo Bardin (1979, p.46), a análise de conteúdo tem como objetivo “a manipulação de mensagens (conteúdo e expressão desse conteúdo) para evidenciar os indicadores que permitam inferir sobre outra realidade que não a da mensagem”. Conforme explica Chizzotti (2006, p. 98), “o objetivo da análise de conteúdo é compreender criticamente o sentido das comunicações, seu conteúdo manifesto ou latente e as significações explícitas ou ocultas”

Na etapa de análise dos dados procurou-se compreender as principais mudanças incorridas na gestão das instituições pesquisadas, bem como as similaridades e diferenças encontradas. Como limitação da pesquisa, destaca-se que os achados não podem ser generalizados, por se tratar de uma pequena amostra em relação ao total de instituições filantrópicas existentes no Estado do Rio Grande do Sul. Os resultados do estudo realizado são apresentados a seguir.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Apresentação dos Casos Analisados

Nesta primeira etapa da pesquisa promove-se uma breve descrição dos casos investigados. O Quadro 4 evidencia uma síntese destas informações.

QUADRO 4 – Caracterização das IES

Caracterização Inicial	Instituição A	Instituição B	Instituição C
Organização de Utilidade Pública	Municipal, Estadual e Federal	Federal	Não
Recursos financeiros ou isenções	Federal	Estadual e Federal	Estadual e Federal
Tempo de existência	Acima de 15 anos	Acima de 15 anos	Acima de 15 anos
Orçamento anual	Acima de 3.000.000	De 500.000 a 1.000.000	Acima de 3.000.000

Fonte: Dados da pesquisa.

A instituição A é uma entidade com certificado municipal, estadual e federal de utilidade pública. A IES atua a mais de 15 anos com o ensino de Ciências Contábeis. Por caracterizar-se uma entidade filantrópica, atualmente recebe recursos financeiros e isenção federal. Seu orçamento anual atual é superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).

A instituição B é uma entidade de ensino superior apenas com certificado federal de utilidade pública. A IES também atua a mais de 15 anos com o ensino de Ciências Contábeis. Também por caracterizar-se uma entidade filantrópica, a instituição B recebe recursos financeiros do Estado e da União, recebendo ainda isenção federal. Seu orçamento anual atual é inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Por sua vez, a instituição C é uma entidade filantrópica que não possui certificado de utilidade pública. Atua a mais de 15 anos com o Curso de Ciências Contábeis e recebe recursos do Estado e da União, possuindo um orçamento anual superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).

4.2 Análise dos Resultados

Realizada a caracterização inicial dos casos analisados, a seguir procurou-se verificar a percepção dos reitores sobre as principais alterações promovidas pela Lei nº 12.868/2013. Os resultados desta análise são apresentados no Quadro 5.

QUADRO 5 – Percepção dos gestores sobre as mudanças instituídas pela Lei nº 12.868/2013

Descrição	Instituição A	Instituição B	Instituição C
Alterações ocorridas na lei 12.868/2013 relacionadas à filantropia	Bom	Muito Bom	Bom
Ciência dos gestores dos impactos	Sim	Provavelmente Sim	Talvez
Preparação da IES para as modificações	Sim	Provavelmente Sim	Sim
A modificação da legislação é benéfica	Provavelmente Sim	Sim	Sim

Fonte: Dados da pesquisa.

Na percepção das três entidades A, B e C, as alterações ocorridas na Lei nº 12.868 de 2013 relacionadas à filantropia são consideradas como boas, sendo avaliadas como positivas para todas as IES. Os entrevistados relataram que acreditam que suas instituições estão preparadas para acompanhar e implementar as modificações estabelecidas pela referida legislação. Da mesma forma, acreditam que tais mudanças são benéficas para as suas instituições.

Contudo, quando questionados sobre seus gestores, se estes estão preparados para acompanhar e implementar as modificações estabelecidas pela referida legislação, bem como se

compreendem os impactos das mudanças inseridas pela nova legislação, observa-se certa divergência nas respostas obtidas entre os casos analisados. Enquanto as primeiras instituições acreditam que possivelmente os gestores estejam cientes de tais aspectos, na instituição C o reitor entrevistado não apresentou convicção em relação a este aspecto.

Estes resultados revelam que o tamanho da IES pode ser um fator que interfira na percepção dos gestores sobre os impactos de tais mudanças, uma vez que esta é a maior IES em orçamento anual dentre as entrevistadas. O Quadro 6 evidencia a percepção dos gestores sobre os possíveis benefícios a serem alcançados por sua IES, a partir destas mudanças.

QUADRO 6 – Benefícios possíveis de serem alcançados a partir destas mudanças

Descrição	Instituição A	Instituição B	Instituição C
Oportunidade de valorização da instituição	Concorda	Concorda	Concorda Totalmente
Influência da transparência e melhor qualidade na posição de mercado	Concorda	Concorda	Concorda Totalmente
O beneficiário importa-se com a transparência e qualidade	Talvez	Sim	Sim
O beneficiário observa que a legislação passa por evolução	Provavelmente Não	Sim	Sim
Os serviços prestados estão de acordo com a exigibilidade	Provavelmente Sim	Sim	Sim
Os serviços prestados de informação são adequados	Muito Bom	Excelente	Bom
Investimentos em Treinamento e Capacitação	Extremamente importante	Extremamente Importante	Importante

Fonte: Dados da pesquisa.

As três entidades acreditam que as alterações na legislação são benéficas e a exigência de maior transparência e a melhor qualidade estabelecida pela legislação influenciará positivamente a posição da instituição no mercado. Apesar disto, a instituição A não acredita que os alunos beneficiários da gratuidade demonstram-se importar com a transparência e a qualidade diferenciada. Segundo este gestor, é provável que seus beneficiários não percebam que a legislação passa por uma evolução.

Os serviços prestados, como a qualidade de educação, estão de acordo com a exigibilidade da legislação na percepção de todas as IES. Já os serviços prestados de informação são plenos e atendem as necessidades dos clientes e da legislação de maneira adequada em todos os casos analisados, de acordo com os relatos de seus gestores. Neste caso, a instituição C classificou estes serviços como bons, diferentemente das demais instituições, que classificaram estes serviços como muito bons (instituição A) e excelentes (instituição B). Mesmo não sendo considerada uma instituição

de utilidade pública, esta IES precisa atender a tais obrigações, sob pena de perder a filantropia, o que pode impactar negativamente em suas atividades, na qualidade do ensino e na reputação da IES. Logo, torna-se oportuna as instituições filantrópicas a qualificação destes serviços.

Questionados sobre a necessidade de realização de investimentos em treinamento e capacitação de seus colaboradores, todas as instituições relataram ser importante e necessária a realização de tais investimentos. Em todos os casos ocorreram ações neste sentido, a fim de capacitar membros do seu corpo funcional para a observância das exigências decorrentes da alteração desta legislação. Nas IES maiores, foi necessária a contratação de colaborador para atua especificamente no setor responsável pela filantropia. O Quadro 7 evidencia o impacto da legislação nas atividades desenvolvidas pelas IES.

QUADRO 7 – Impacto da legislação nas atividades desenvolvidas pelas IES

Descrição	Instituição A	Instituição B	Instituição C
Relatórios entregues regularmente e dentro do prazo	Sim	Sim	Sim
Processo de manutenção	Fácil – Tem informação	Complicado – tem informação	Complicado – tem informação
Exigências estabelecidas	Adequado	Exigente	Exigente
Como a legislação interfere na escolha de se tornar filantrópica	Positivamente	Negativamente	Não interfere

Fonte: Dados da pesquisa.

Apesar das três entidades entregarem os seus relatórios regularmente dentro do prazo, as instituições B e C relataram que o processo de manutenção da filantropia é bastante complicado e com elevado nível de exigência. Estes relatos revelam que estas IES possuem dificuldades para o atendimento das obrigações requeridas pela legislação, bem como para a manutenção e renovação do certificado de filantropia destas IES. A instituição B, por ser a menor IES pesquisada, deveria ter maior facilidade para o atendimento de tais obrigações. No entanto, isto não foi constatado. Segundo o reitor entrevistado, há necessidade de atendimento de diversos quesitos recomendados pela legislação e o envolvimento de todos os gestores da entidade para o cumprimento de tais recomendações, o que nem sempre é constatado na IES, gerando tensão e transtornos. A terceira instituição pesquisada compartilha do mesmo relato, classifica tal processo como complicado e exigente, e também possui dificuldades para a geração de tais informações.

Questionados sobre como a legislação interfere na escolha da entidade em se tornar filantrópica, percebeu-se uma divergência em todos os casos analisados. A instituição A avalia que a legislação influencia positivamente, enquanto a instituição C acredita que tais exigências não interferem

nesta decisão. Contudo, a instituição B acredita que a legislação interfere negativamente a escolha desta entidade em ser filantrópica, dificultando e inibindo, em função das dificuldades enfrentadas pela IES para a sua manutenção, bem como para o atendimento a tais exigências. O Quadro 8 evidencia a síntese das respostas obtidas junto as instituições de ensino estudadas, sobre a forma como estas tratam a filantropia.

QUADRO 8 – Tratamento dado pelas IES a filantropia

Descrição	Instituição A	Instituição B	Instituição C
Converte os benefícios em bolsas ou outro mecanismo	Sim, sempre	Sim, sempre	Sim, na maioria das vezes
Quais os tipos de bolsa	Bolsas integrais e parciais para graduação	PROUNI	Graduação e cursos técnicos
Como converte	Para cada 9 alunos de um curso, 1 bolsa especificamente para este curso	Para cada 9 alunos, 1 bolsa independente do curso	Para cada 9 alunos de um curso, 1 bolsa especificamente para este curso
Nível de adequação	100%	100%	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

De maneira geral, verificou-se que todas as instituições convertem os benefícios da filantropia em bolsas de gratuidade. A entidade A converte o benefício em bolsas integrais e parciais para a graduação, sendo que para cada nove alunos de um curso específico de graduação, uma bolsa será distribuída especificamente para este curso. Já a instituição B relatou converter estes recursos em bolsas do PROUNI e a distribuição da bolsa independe da origem do curso. Por sua vez, a instituição C converte em bolsas de gratuidade para cursos de graduação e cursos técnicos, sendo que sua distribuição é estabelecida pelo curso. Todas as IES informaram estarem 100% adequadas as recomendações da referida legislação atualmente.

Questionados sobre quais melhorias poderiam ser adicionadas ou alteradas na legislação que determina as condições para as instituições de ensino superior manterem-se como entidades filantrópicas de ensino, a entidade A acredita que seria interessante haver mais incentivos para pós-graduação *stricto sensu*. Para as demais entidades, B e C, não há necessidade de mudança nos critérios estabelecidos, mas sim o estabelecimento de um período para adequação. Sobre as dificuldades encontradas por estas instituições na manutenção da filantropia, a instituição A se direciona na montagem do relatório de prestação de contas e a dificuldade do entendimento da paridade do Prouni (se por curso, turno ou geral). A instituição B se referiu as informações relacionados aos alunos. Já a instituição C acredita que não há nenhuma dificuldade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo concentrou-se na área da contabilidade e da educação em nível superior e teve como propósito central evidenciar os impactos das alterações na legislação da filantropia nas práticas de filantropia executadas por instituições de ensino superior. Trata-se de um estudo de casos, de natureza exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa dos dados. Os casos analisados foram três instituições filantrópicas de ensino superior, que oferecem o curso de graduação em ciências contábeis.

As IES pesquisadas foram selecionadas por possuírem as seguintes características: a) Certificado de Filantropia; b) Certificado de Organização de Utilidade Pública (sendo uma IES com certificação Federal, outra com certificação Federal e mais um certificado Estadual ou Municipal, e uma entidade sem certificação; c) Receber recursos financeiros ou isenção; e, d) atuar a mais de 15 anos na área de ensino em Ciências Contábeis. O estabelecimento de tais premissas ocorreu para que se tornasse possível avaliar em três casos distintos, o impacto das alterações estabelecidas pela Lei nº 12.868/2013, uma vez que todas estão obrigadas a observar as recomendações estabelecidas pela referida Lei.

Os resultados encontrados revelam divergências nas percepções das IES estudadas. A legislação aplicável a filantropia é considerada complexa e exigente. Apenas a instituição A não apresentou problemas para a adequação a estas recomendações. As demais, relataram a necessidade de sensibilização dos demais gestores envolvidos na IES, para que seja mais fácil o atendimento a tais orientações e a obtenção da renovação do certificado de filantropia.

Mesmo esperando-se qualificar a informação originária da aplicação de recursos vinculados a atividades filantrópicas, as instituições pesquisadas relataram acreditar que os alunos beneficiários da gratuidade não se importam com a transparência e a qualidade diferenciada. É provável também que não percebam que a legislação passa por uma evolução.

Constatou-se também que as instituições se utilizam de diferentes estratégias para a conversão dos benefícios em bolsas de gratuidade, razão pela qual não é uniforme. Apenas uma IES utiliza outros mecanismos que não a conversão destes recursos em bolsas de gratuidade para aplicação dos recursos destinados a atividades filantrópicas.

Verificou-se também que a distribuição de bolsas de gratuidade é distinta em todas as IES, assim como o critério estabelecido para a sua concessão. Enquanto as instituições A e C aplicam as bolsas no curso específico em que se encontram os alunos, a instituição B não utiliza este critério. Conclui-se que a legislação da filantropia é percebida como complexa e com elevado nível de exigência, bem como as IES pesquisadas são impactadas de maneira diferente, sendo a aplicação dos recursos de gratuidade realizada também de maneira diferente nos casos analisados.

Como recomendação a estudos futuros, sugere-se a replicação desta pesquisa em outras instituições filantrópicas do País, para que se possa investigar similaridades e diferenças. Da mesma forma, a realização de estudos de casos comparativos pode contribuir para com o entendimento de fatores que favorecem ou dificultam a manutenção da filantropia nas IES.

REFERÊNCIAS

ARGÜELLO, Ricardo Castillo. La Nueva Filantropia. *RevistaLatin Trade* 07.08.2009. Pág. 61 a 63

ASKOHA, Empreendimentos Sociais; MCKINSEY, Company Inc. **Empreendimentos Sociais Sustentáveis**: Como elaborar planos de negócios para organizações sociais. São Paulo: Editora Peirópolis, 2001.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1979.

BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade. 3ª Edição, Editora Atlas, 2012, São Paulo.

BIASIOLI, Marcos; NAKO, Rodrigo. **O mar revolto chamado CEBAS**. *Revista Filantropia*. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal.

_____. <http://cebas.mec.gov.br/visao-publica>. Acessado em: 18 nov. 2014.

_____. <http://www.turminha.mpf.mp.br/as-leis> Acessado em 30 set. 2015

_____. <http://emec.mec.gov.br/> Acessado em 30 set. 2015

_____. http://www.dce.mre.gov.br/nomenclatura_cursos.html Acessado em 30 set. 2015

_____. 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.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.

CERVO, Amado L; et al. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo. Editora Pearson Prentice Hall.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em ciências humanas e sociais** (8a ed.) 2006. São Paulo: Cortez.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Terceiro setor**: Guia de Orientação para o Profissional da Contabilidade. Porto Alegre-RS | Dezembro | 2011.

GIL, Carlos Antonio. **Como elaborar Projetos de pesquisa**. 5. ed. Editora Atlas. São Paulo, 2010.

Data recebimento do artigo: 25/05/2016

Data do aceite de publicação: 26/06/2016