

PARECER JURÍDICO / SEBA ADVOGADOS / N.º 011-2010

EMENTA: Análise das Leis n.ºs 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e 12.101, de 27 de novembro de 2009, e dos Decretos n.ºs 2.536, de 6 de abril de 1998; 7.237, de 20 de julho de 2010 e 7.300, de 14 de setembro de 2010, quanto ao procedimento de certificação das entidades beneficentes de assistência social, e os reflexos das recentes alterações legislativas.

I. DO OBJETO

2. O presente Parecer Jurídico é resultado de estudo pormenorizado dos atuais normativos em matéria de assistência social, elaborado pelos profissionais da **SEBA ADVOGADOS**, no intuito de produzir material que possibilite a instrução em relação à nova legislação sobre o reconhecimento/certificação de instituição beneficente de assistência social, na área de educação, saúde e assistência social *stricto sensu*.

3. A partir da análise comparativa das normas e de seus regulamentos que versam sobre o assunto em estudo, foram destacados eventuais pontos comuns e elaborados tópicos específicos em capítulos próprios, em razão de sua maior relevância às entidades a que se destinam.

II. DO HISTÓRICO LEGISLATIVO DA FILANTROPIA NO ÂMBITO NACIONAL

4. Como de conhecimento das entidades atuantes na filantropia em âmbito nacional a regulação dos processos de certificação e respectiva renovação teve durante décadas como fundamento a Lei n.º 8.742, de 7 de dezembro de 1993, denominada de *Lei Orgânica de Assistência Social (LOAS)*, a qual *dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências*, regulamentada pelo Decreto n.º 2.536, de 6 de abril de 1998, ora revogado, que dispunha *sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se referia o inciso IV do artigo 18 da Lei n.º 8.742/93, e dava outras providências*, bem como por diversas Resoluções expedidas pelo órgão competente à época para análise, qual seja o *Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS)*.

5. Hodiernamente, com a publicação da Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, que *dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, altera a Lei n.º 8.742, de 7 de dezembro de 1993, revoga dispositivos das Leis n.ºs 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 n.º 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências*, foram dados novos parâmetros ao cenário da filantropia no país, marcados por intensas discussões dos atuantes nesta seara, da sociedade civil envolvida e dos respectivos órgãos fiscalizadores, cujas definições estavam pendentes de regulamentação por meio de Decreto Presidencial.

6. Assim, com a publicação do Decreto n.º 7.237, de 20 de julho de 2010, que veio para regulamentar a Lei n.º 12.101, de 2009, *dispondo sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social e para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social, dando outras providências*, bem como do Decreto n.º 7.300, de 14 de setembro de 2010, que regulamenta o artigo 110 da Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010, relativamente a critérios a serem adotados pela entidade de saúde, e alterou o teor de alguns dispositivos do Decreto n.º 7.237, de 20 de julho de 2010, verificou-se um novo cenário fático e jurídico para que tais entidades possam assim permanecer reconhecidas formalmente (ou seja, como entidade de assistência social), cujas análises comparativas serão demonstradas abaixo, com destaque aos tópicos das legislações atuais, e com as devidas remissões à legislação anterior, de modo a demonstrar uma análise pormenorizada sobre o tema em esboço.

III. DA LEI N.º 12.101, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2009

7. Como amplamente divulgado, com a edição da Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, fruto de grande discussão após publicação da Medida Provisória n.º 446, de 7 de novembro de 2008, a qual teve a eficácia imediata em relação (i) aos efeitos das concessões/renovações dos certificados das entidades beneficentes de assistência social pendentes de análise; e, (ii) arquivamento dos recursos e representações administrativas interpostas em face do deferimento da certificação de algumas entidades, cujos efeitos legais, em vista da

sua rejeição pelo Congresso Nacional, em fevereiro de 2009, foram assegurados por força da situação jurídica consolidada, consoante Despacho do Consultor-Geral da União n.º 1.973/2009, bem como, NOTA DECOR/CGU/AGU N.º 180/2009 – JGAS e do Despacho DECOR/CGU/AGU N.º 079/2009 – SFT, surgiu para as entidades de assistência social um novo marco regulatório, tanto no que se refere à concessão e renovação dessa sua condição, quanto às exigências legais para usufruírem da imunidade tributária estabelecida no artigo 195, parágrafo sétimo da Constituição da República.

8. A referida legislação buscou finalmente concretizar as diretrizes já trazidas pelo *Projeto de Lei (PL) n.º 3.021/2008* (posteriormente apensado ao PLS n.º 7.494/06) e pela outrora rejeitada e confusa Medida Provisória n.º 446, de 2008, acerca da segregação de competências para as certificações das entidades, vinculadas à Pasta correspondente com a sua atividade preponderante, conforme dispôs expressamente o seu artigo 22, portanto, passando o *Ministério da Educação (MEC)* a ser responsável pelas entidades com atuação na atividade de ensino, o *Ministério da Saúde (MS)* para as entidades atuantes na área de saúde, e o *Ministério do Desenvolvimento e Combate a Fome (MDS)*, por intermédio do *Departamento da Rede Sócioassistencial Privada do Sistema Único de Assistência Social da Secretaria Nacional de Assistência Social (SNAS)*, restrito às entidades puramente assistenciais (chamadas de assistências *stricto sensu*).

9. Frise-se que as peculiaridades de cada área foram objeto de disposições individualizadas na referida legislação, a saber: Seção I (artigos 4º a 11) para entidades da saúde; Seção II (artigos 12 a 17) para entidades

educacionais; e Seção III (artigos 18 a 20) para as entidades puramente assistenciais, cujas nuances serão destacadas a seguir:

A) DAS DISPOSIÇÕES COMUNS ÀS ENTIDADES ASSISTENCIAIS

10. O primeiro capítulo da lei em exame trata dos destinatários da certificação a que o capítulo segundo se refere, estabelecendo que *a certificação deve ser dirigida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação*, nos termos da lei.

11. A rigor, a referida lei de pronto põe cobro à vetusta discussão a respeito de a assistência social englobar, ou não, as áreas da saúde e da educação. Em verdade, a saúde, educação e a assistência social em sentido estrito, correspondem, pela dicção da lei, às três espécies do gênero assistência social *lato sensu*, obrigando tais entidades a obedecer ao princípio da universalidade do atendimento para serem certificadas.

12. O segundo capítulo da nova legislação estabelece o período que a entidade deverá demonstrar o atendimento dos condicionantes à certificação, originária ou renovatória. A legislação anterior se referia aos 3 (três) últimos anos, ao passo que a atual estabeleceu a necessidade de demonstração do

atendimento **apenas ao exercício fiscal anterior ao protocolo do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade.**

13. Vale lembrar que a LOAS, em nenhum momento estabeleceu o período de três anos para comprovação do cumprimento das exigências até então vigentes, tendo delegado ao decreto regulamentar o estabelecimento de prazo, como se verá mais adiante.

14. Vale destacar a exceção na Lei n.º 12.101, de 2009, que permitiu a redução do prazo para as entidades prestadores de serviços que sejam conveniadas (ou similares) com o *Sistema Único de Saúde – SUS*, ou *Sistema Único de Assistência Social – SUAS*, conforme expressamente transcrito no parágrafo único do artigo 3º da referida lei.

15. Como último requisito comum aos três tipos de entidades beneficentes de assistência social, tem-se a necessidade de que a destinação do patrimônio da instituição, em caso de dissolução ou extinção, seja entidade pública, ou particular, desde que esta última seja sem fins lucrativos e congêneres.

16. Assim, ultrapassadas as dicções gerais aplicadas a quaisquer das áreas de atuação das referidas entidades, a Lei em regência inicia o regramento com a Seção I, por meio do qual estabelece alguns normativos aplicados às entidades atuantes na área da saúde, os quais serão destacados abaixo.

B) DA CERTIFICAÇÃO DAS ENTIDADES ATUANTES NA ÁREA DA SAÚDE

17. Em relação à referida área, a certificação dependerá da comprovação das metas conveniadas com o gestor local do *Sistema Único de Saúde* (SUS), e oferta de um mínimo de 60% (sessenta por cento) dos atendimentos, comprovados anualmente com base no somatório das internações e atendimentos ambulatoriais prestados, sendo que em relação ao exercício de 2009 e anteriores, serão considerados unicamente os percentuais correspondentes a internações hospitalares demonstrados no relatório de atividades, como estabeleceu o Decreto n.º 7.300, de 2010. É importante frisar que os atendimentos podem se basear na individualidade ou generalidade dos estabelecimentos, desde que não possua personalidade jurídica própria, sendo permitida a incorporação de estabelecimento.

18. Dentre as obrigações das instituições de saúde, vale destacar a necessidade de informar ao Ministério da Saúde sobre as internações e atendimentos ambulatoriais para pacientes usuários ou não do SUS.

19. Curiosa é a previsão legal para as situações em que houver carência de demanda por usuários do SUS. No caso de ser possível atingir o mínimo de 60%, por exclusiva falta de demanda, pode-se utilizar a razão gratuidade sobre receita bruta, trabalhando com a seguinte progressão: 20% (vinte por cento), 10% (dez por cento) e 5% (cinco por cento), para percentuais de atendimento ao SUS inferior a 30%, superior a 30% e inferior a 50%, e superior a 50%, respectivamente.

20. Contudo, torna-se imprescindível esclarecer que uma eventual diferença entre o preço praticado pelo mercado ou pela entidade e o preço estabelecido pelo SUS não poderá ser considerada para fins do cômputo da gratuidade utilizada, e mais, os demais valores das gratuidades utilizados para complementar os atendimentos do SUS apenas serão admitidos desde que contabilizados os custos efetivos.

21. Por seu turno, o artigo 11 da Lei n.º 12.101, de 2009, ratifica a possibilidade de o Ministério da Saúde definir as entidades que não precisarão atender os requisitos apresentados acima para obter a certificação, trazendo novamente a figura do Hospital Estratégico já previsto no Decreto n.º 5.895, de 2006.

22. Para tanto, a entidade agraciada pelo reconhecimento ministerial poderá ser certificada como entidade beneficente de assistência social, desde que celebre com a União projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do *Sistema Único de Saúde* (SUS), envolvendo: a) estudos de avaliação e incorporação de tecnologias; b) capacitação de recursos humanos; c) pesquisas de interesse público em saúde; ou, d) desenvolvimento de técnicas e operações de gestão em serviços de saúde, cabendo ressaltar que a condição de “*entidade de saúde de reconhecida excelência*” serão apenas conferidas aquelas assim reconhecidas pela referida Pasta Ministerial, face à ressalva feita pelo parágrafo 1º do artigo 11, não bastando, portanto, que as entidades participem de projetos de apoio para assim serem reconhecidas.

23. Outra ressalva fica por conta do valor despendido no projeto de apoio, que não poderá ser inferior ao benefício obtido com a renúncia fiscal das contribuições sociais, podendo ser objeto de complementação com atendimentos gratuitos (ambulatoriais e hospitalares) ao SUS em até 30% (trinta por cento) do valor do benefício fiscal, diga-se, desde que ratificados mediante acordo específico, dos quais constarão o (i) plano de trabalho e (ii) detalhamento do custo.

24. Frise-se que o conteúdo dos referidos projetos de apoio e de prestação de serviços ao SUS deverão constar de relatórios anuais a serem encaminhados ao Ministério da Saúde. Contudo, a comprovação dos custos e trabalhos desenvolvidos poderá ser exigida a qualquer tempo das citadas entidades.

Na seqüência, a referida lei estabelece na Seção II os aspectos vinculados às entidades de educação, contudo, dada a necessidade de análise mais profunda em relação ao tema, o assunto será tratado em tópico apartado após a análise da certificação das entidades assistenciais propriamente ditas, em vista da metodologia adotada no presente Parecer.

C) DA CERTIFICAÇÃO DAS ENTIDADES ATUANTES NA ÁREA DA ASSISTÊNCIA SOCIAL *STRICTO SENSU*

25. Quanto à assistência social *stricto sensu*, a certificação deve ser concedida às entidades que realizam ações assistenciais, gratuita, universal e continuada. A certificação destina-se às entidades de longa permanência, casas-lar, ou entidades que prestam serviços de habilitação ou reabilitação de pessoa com deficiência, desde que ofertem pelo menos 60% (sessenta por cento) de sua capacidade de atendimento ao sistema de assistência social, como definido e aprovado pelo órgão gestor da assistência social.

26. Em princípio, poder-se-ia chegar ao falso entendimento de que as entidades certificadas como puramente assistenciais seriam aquelas que obtivessem suas receitas advindas exclusivamente de doações. Contudo, de acordo com a ressalva realizada pelos parágrafos 2º e 3º do artigo 18, resta claro a possibilidade de que as referidas entidades tenham outras fontes de recursos, na medida da referência em que faz ao artigo 35 da Lei n.º 10.741, de 2003, que *viabiliza a cobrança de participação do idoso no custeio da entidade*, impondo-se, todavia, o parâmetro quantitativo assinalado acima.

27. Para sua certificação, tais entidades deverão estar inscritas no respectivo Conselho Municipal (ou Distrital) de Assistência Social, ou no Conselho Estadual, se inexistir aqueles, e integrar o sistema de cadastro de entidades e organizações de assistência social.

28. Como na saúde, deve-se expedir regulamento versando sobre a forma como, e prazo dentro do qual, as entidades de assistência social vinculadas à rede socioassistencial privada no âmbito do SUAS terão direito à certificação, sem embargo dos demais requisitos já disciplinados no Decreto Regulamentador que será adiante estudado.

D) DOS ASPECTOS ATINENTES À CONCESSÃO E CANCELAMENTO E AO GOZO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES

29. Vencidas as questões materiais atinentes a cada tipo de atividades preponderantes praticadas pelas entidades beneficentes de assistência social, (sem atentar-se, até o momento, para as entidades educacionais que serão estudadas em capítulo específico mais a diante) o Capítulo II passa a tratar do processo envolvendo a concessão, a renovação, ou o cancelamento da certificação das entidades beneficentes.

30. A competência para apreciar os pedidos de concessão ou renovação de certificado, estes protocolados anterior ou posteriormente a Lei n.º 12.101, de 2009, pertence aos Ministérios da Saúde (MS), da Educação (MEC), e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS), conforme se trate de entidade da área de saúde, educação e assistência social *stricto sensu*, respectivamente, sendo que os protocolos efetuados antes da Lei n.º 12.101, de 2009, perante o *Conselho Nacional de Assistência Social* (CNAS),

órgão até então competente para esta análise, serão enviados para análise pelo respectivo Ministério, como dito alhures.

31. Frise-se, que a definição de competência para a referida análise dar-se-á pela verificação da atividade econômica principal da entidade (atividade preponderante) sendo esta definida pelo constante no *Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda* (CNPJ/MF) adstrito ao código *Classificação Nacional de Atividades Econômicas* (CNAE), ainda que a entidade atue em mais de uma área.

32. Vinculando a tramitação e apreciação do requerimento à ordem cronológica de sua apresentação, a lei permite ao regulamento dispor sobre os prazos para a referida apreciação, e de validade da certificação, não devendo este último ser maior que 5 (cinco), e menor que 1 (um) ano, o que ao final chegou-se em um prazo delimitador de 3 (três) anos no decreto regulamentador, como se verá posteriormente.

33. Outro ponto de suma importância refere-se ao fato de que novos processos de renovação devem ser protocolados até 6 (seis) meses antes do fim da validade de eventual certificado anterior e devidamente instruídos com os documentos que comprovam os requisitos legais, conforme prescreve o artigo parágrafo 1º do artigo 24. Contudo, ressalve-se que as entidades certificadas anteriormente à vigência da nova lei não precisarão cumprir no processo de renovação do certificado em vigor a antecedência de 6 (seis) meses, como esclarece o artigo 38 da Lei n.º 12.101, de 2009.

34. Ressalte-se que, conforme expressa dicção da lei o certificado permanecerá válido enquanto o requerimento de renovação protocolado tempestivamente pender de decisão, o que põe fim a necessidade de apresentação a terceiros da tão-solicitada certidão de vigência do CEAS, pois a condição de validade poderá ser comprovada apenas com o protocolo da renovação dentro do prazo máximo delimitado e com o andamento atualizado do processo a ser extraído no âmbito de cada Ministério.

35. A publicidade do procedimento administrativo de certificação é tratada com rigor pela lei, que estabelece a necessidade de que o Ministério responsável mantenha, em seu sítio na internet, uma lista atualizada com todos os dados relativos aos certificados emitidos, período de vigência, entidades certificadas, serviços por elas prestados, e recursos financeiros a elas destinados. Do mesmo modo, sua tramitação deverá estar acessível a toda sociedade, permitindo-se o seu acompanhamento pela internet, motivo pelo qual recentemente fora criado o *Sistema de Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (SISCEBAS)*¹, determinando as entidades, sem fins lucrativos, **beneficentes ou não**, de todas as áreas de atuação, realizem seus cadastros na referida plataforma.

36. O Capítulo III, por sua vez, trata da representação e dos recursos cabíveis contra as decisões que indeferem o requerimento para concessão ou de renovação de certificação, bem como da decisão que cancela a certificação. Embora sua forma seja definida em regulamento, como se verá a

¹ <http://siscebas.mec.gov.br/> - Plataforma criada por meio da Portaria MEC n.º 920, de 20 de julho de 2010.

diante, a lei garante a participação da sociedade civil na tramitação do recurso administrativo, bem como o prazo de interposição de 30 (trinta) dias a contar da publicação da decisão, o qual gozará de efeito suspensivo.

37. Por sua vez, o artigo 27 da Lei n.º 12.101, de 2009, estabelece que em relação à representação contra as entidades que vierem cometer irregularidades deverá ser dirigida ao Ministério que concedeu a certificação, contendo a qualificação do representante, a descrição dos fatos a serem apurados, e tem por objetivo o cancelamento da certificação da representada, descrevendo de maneira taxativa a legitimidade para a propositura das seguintes pessoas: *a) o gestor municipal ou estadual do SUS ou do SUAS; b) o gestor da educação municipal, distrital ou estadual; c) a Secretaria da Receita Federal do Brasil; d) os Conselhos de Acompanhamento de Controle Social; e) os Conselhos de Assistência Social e de Saúde; e, f) o Tribunal de Contas da União.*

38. Nos termos da lei, tendo recebido a representação devidamente instruída, o Ministério responsável deverá citar a representada para apresentar defesa no prazo de 30 (trinta) dias, e decidir sobre a representação no mesmo prazo, contado da apresentação da defesa.

39. Sendo procedente a representação, e tendo havido decisão final, ou tendo transcorrido o prazo para interposição de recurso sem qualquer manifestação do representado, a autoridade responsável deverá cancelar a certificação, dando ciência do fato à *Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)*, sem embargo da necessidade de cientificar o próprio representado.

40. Da dicção legal, percebe-se que, existindo apresentação de recurso, **o cancelamento da certificação somente se operará quando da decisão final**, ou seja, da decisão em sede de recurso. De outro modo, nenhum sentido haveria na ressalva feita ao transcurso do prazo para interposição de recurso, pois se a decisão que julga procedente a representação fosse bastante e suficiente para determinar o cancelamento da inscrição, não haveria necessidade em se aguardar o trânsito em julgado administrativo.

41. Enquanto os capítulos anteriores tratam dos requisitos intrínsecos à qualidade de entidade beneficente de assistência social, ou seja, requisitos que informam quais entidades possuem tal natureza jurídica, o Capítulo IV informa o comportamento que tais entidades deverão manter para o gozo da *isenção* relativa às contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

42. Contudo, é de se verificar que a *Constituição da República – CR*, em seu artigo 195, §7º, estabeleceu benefício fiscal em relação às mesmas contribuições, e para as mesmas entidades:

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

(...)

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

43. Sendo assim, diante da própria disposição constitucional, não há dúvidas de que a impossibilidade de tributação decorre de verdadeira **imunidade**, e não de simples isenção como equivocadamente faz crer a Lei n.º 12.101, de 2009. Embora o parágrafo sétimo também empregue a expressão isenção, o fato é que ocorre imunidade não apenas quando a Constituição utiliza tal vocábulo, mas quando a impossibilidade de existir tributação decorre da própria expressão do texto constitucional, conforme reconhecem amplamente os Tribunais Superiores.

44. Diante de tal cenário, resta a verificação dos requisitos para que as entidades beneficentes de assistência social, independentemente da área de atuação, possam usufruir do benefício fiscal expresso no artigo 195, §7º, da Constituição da República. Deve-se ressaltar que, da mesma forma que na legislação anterior, os condicionantes *não são extensíveis à entidade mantida que possua personalidade jurídica própria.*

45. A referida lei reforça a necessidade de que os diretores, conselheiros, sócios, instituidores e benfeitores, não podem perceber remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão de sua competência, função ou atividade atribuída nos atos constitutivos. Frise-se que, tal condição é exigida na entidade mantenedora certificada como beneficente de assistência social, como se pode interpretar pela

dicção do artigo 29, inciso I, da referida lei, o que não se aplica quando da percepção de remuneração ocorrer na mantida, desde que a atuação seja compatível com parâmetros de mercado e com atividade devidamente comprovada pelos expedientes específicos da entidade, a exemplo, cargo de Coordenador de Curso, Reitor, Diretor Clínico, entre outros.

46. Do mesmo modo que já previa a legislação precedente, não poderá haver distribuição de participações, bonificações, dividendos, resultados, ou parcelas de seu patrimônio sob qualquer forma ou pretexto.

47. A aplicação das rendas, dos recursos, e de eventual superávit, deverá ser feita integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, o que a princípio não alterou em nada o que já estava previsto no artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, norma até então tida como reguladora do reconhecimento do benefício fiscal.

48. Requisito inovador na legislação e que deve ser visto com certa reserva refere-se à necessidade de apresentação de *Certidão Negativa de Débitos – CND*, ou *Certidão Positiva de Débitos com Efeito de Negativa (CPD-EN)*, relacionadas com débitos relativos aos tributos administrados pela *Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) / Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)* e certificado de regularidade do *Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS*.

49. A CND é documento que atesta a inexistência de quaisquer débitos em relação ao órgão de arrecadação que a expedir. Por sua vez, a CPD-EN atesta que, embora exista determinado crédito tributário, este se encontra com sua exigibilidade suspensa, não podendo ser objeto de cobrança ou restrições.

50. Neste cenário, tem-se por razoável a exigibilidade de tais certidões, desde que o débito não se refira a tributos que não foram recolhidos com fundamento na própria condição de entidade beneficente de assistência social. Caso assim fosse, a norma teria o condão de obrigar a entidade a recolher o tributo² para, posteriormente, obter o reconhecimento de seu benefício fiscal, e, a partir daí, pleitear a restituição do tributo pago indevidamente.

51. Na prática, a interpretação acima instituiria o famigerado princípio do *solve et repete* em matéria tributária, tantas vezes afastado de nosso ordenamento jurídico pelo Poder Judiciário. Tal princípio parte do pressuposto de que o contribuinte, caso entenda estar submetido à tributação indevida, tenha que pagar primeiro para, posteriormente, discutir a incidência da exação.

52. Da mesma forma, tal situação não deixaria alternativa ao contribuinte, o qual se veria obrigado a pedir socorro ao Poder Judiciário para, após, pleitear o reconhecimento de seu benefício fiscal, perdendo a chance de se sujeitar automaticamente a este, como lhe garante a própria legislação, conforme foi possível verificar, condição esta que gerará em **grande**

² A rigor “indevido” por nele pairar hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada (imunidade).

parte as discussões no Poder Judiciário sobre a viabilidade da referida exigência.

53. Noutro passo, a referida legislação estabeleceu que consiste em obrigação da entidade beneficente manter escrituração contábil regular, segregada por área de competência ministerial, das receitas e despesas, bem como a aplicação na gratuidade mencionada alhures, em consonância com as normas emanadas do *Conselho Federal de Contabilidade* (CFC), devendo manter os documentos que comprovem tais lançamentos, bem como qualquer modificação patrimonial, pelo prazo de 10 (dez) anos, contados da data de sua emissão, diferentemente do prazo decadencial definido pelo *Código Tributário Nacional* (CTN), hoje pacificado em 5 (cinco) anos.

54. As chamadas obrigações acessórias estabelecidas pela legislação tributária também devem ser cumpridas pelas entidades beneficentes de que aqui se trata. Em relação às entidades cujo faturamento anual seja superior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), tem-se a necessidade de que suas demonstrações contábeis e financeiras sejam auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, retirando a exigência estabelecida anteriormente da inscrição destes profissionais na *Comissão de Valores Mobiliários* (CVM).

55. Caso os requisitos acima não sejam atendidos pela entidade, a lei estabelece que SRFB lavrará auto de infração relativo ao período correspondente, considerando-se automaticamente suspenso o direito ao referido

benefício fiscal durante o período em que se constatar o descumprimento do requisito.

56. Vale destacar, por fim, que o direito ao benefício fiscal opera efeitos desde a publicação da concessão da certificação, até a data de eventual ocorrência de infração que lhe suspenda, retirando-se assim, do cenário da filantropia nacional, conforme se infere da norma assistencial, a figura da emissão do Ato Declaratório de Isenção, do qual tais entidades estavam obrigadas a requerer em vista da norma previdenciária (artigo 55 da Lei n.º 8.212, de 1991), assemelhando-se, com isso, ao procedimento adotado pela então *Secretaria da Receita Federal* (SRFB), quanto ao benefício fiscal relativo aos tributos federais por ela administrados conferidos às entidades a partir da sua declaração (obrigação acessória), sujeito à suspensão/cancelamento dentro do exercício em que fosse constatada eventual violação à regra isencional pela fiscalização.

57. E ainda, afastou-se a obrigatoriedade de manutenção dos Títulos de Utilidade Pública, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, já que tais reconhecimentos não serão mais exigidos para o reconhecimento da entidade beneficente de assistência social.

IV. DA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS LEIS N.^{OS} 8.742, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1993 (LOAS), E 12.101, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2009

58. Como mencionado alhures, a Lei n.^o 12.101, de 2009, não revogou, ou alterou totalmente, a *Lei de Orgânica da Assistência Social* (LOAS), mas apenas aquilo que dizia respeito à concessão originária, ou pedido de renovação, do *Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social* (CEAS) pelo *Conselho Nacional de Assistência Social* (CNAS). Dentre os pontos em que as leis se tangenciam, tem-se a revogação do §3^o do artigo 9^o, e do parágrafo único do artigo 18 da LOAS, que tratavam da prévia inscrição no COMAS (*Conselhos Municipais de Assistência Social*) ou CONSEAS (*Conselhos Estaduais de Assistência Social*) para as entidades assistenciais, e dos recursos administrativos ao Ministro do Estado da Previdência Social, em face dos indeferimentos dos processos de certificação.

59. Além das mencionadas revogações, o artigo 42 da Lei n.^o 12.101, de 2009, deu nova redação ao artigo 18, conforme se verifica da transcrição abaixo, o qual se verifica ter sido expurgada a competência do então *Conselho Nacional de Assistência Social* (CNAS) para acompanhar, fiscalizar, estabelecer procedimentos, e mesmo julgar os pedidos originários, ou de renovação do certificado a todas as entidades que o pleitassem:

Art. 42. Os incisos III e IV do art. 18 da Lei n.^o 8.742, de 7 de dezembro de 1993, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 18. Compete ao Conselho Nacional de Assistência Social:

III - acompanhar e fiscalizar o processo de certificação das entidades e organizações de assistência social no Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome;

IV - apreciar relatório anual que conterà a relação de entidades e organizações de assistência social certificadas como beneficentes e encaminhá-lo para conhecimento dos Conselhos de Assistência Social dos Estados, Municípios e do Distrito Federal;

60. Assim, atualmente, tendo em vista a revogação da competência outrora concedida ao CNAS, não lhe será autorizado se imiscuir nos procedimentos de concessão ou renovação de quaisquer entidades, seja de saúde, educação, ou até mesmo da assistência social, cuja competência fica vinculada aos Ministérios das respectivas áreas de atuação.

61. Diante de tal cenário, somente se pode concluir que a Lei n.º 12.101, de 2009, não implicou alterações profundas na LOAS, mas apenas modificou os dispositivos que conferiam prerrogativas demasiadas ao CNAS, e que delegavam à legislação infralegal a tarefa de dispor sobre o procedimento de concessões de certificados. Em outros dizeres, a nova lei trouxe o procedimento de concessão de certificados para o âmbito da reserva legal, permitindo ao Decreto n.º 7.237, de 20 de julho de 2010, apenas regulamentar seu conteúdo procedimental, como se verá adiante.

V. DA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS DECRETOS N.^{OS} 2.536, DE 6 DE ABRIL DE 1998, 7.237, DE 20 DE JULHO DE 2010 E 7.300, DE 14 DE SETEMBRO DE 2010

62. Antes da análise propriamente dita, convém repisar que muitas das questões tratadas pelo decreto anterior não foram revogadas apenas em razão dos novos decretos, mas pelo próprio advento da Lei n.^o 12.101, de 2009. Na medida em que esta trouxe para o âmbito legal aquilo que anteriormente era tratado por dispositivo meramente regulamentar, supõe-se que sua redação deva prevalecer sobre a do dispositivo infralegal.

63. Como é cediço, após a publicação da Lei n.^o 12.101, de 2009, as entidades beneficentes de assistência social ficaram por quase 8 (oito) meses aguardando a expedição do Decreto regulamentador diversas vezes invocado na legislação, o qual veio a ser publicado no dia 21 de julho de 2010, classificado sob o n.^o 7.237, de 20 de julho de 2010, tendo tido alguns de seus artigos recentemente reformados pelo Decreto n.^o 7.300, de 14 de setembro de 2010.

64. O artigo 3^o do referido normativo trouxe o rol de documentos comuns a serem apresentados por todas as entidades que desejem obter a certificação ou renovação:

a) comprovante de inscrição no CNPJ;

b) cópia da ata de eleição dos dirigentes e do instrumento comprobatório de representação legal, quando for o caso;

c) cópia do ato constitutivo registrado, em que mencione, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidade congênere sem fins lucrativos, ou entidades públicas;

d) relatório de atividades desempenhadas no exercício fiscal anterior ao requerimento, com destaque para as informações sobre o público atendido e os recursos envolvidos.

65. Frise-se que, além dos documentos acima listados, a depender da área específica de atuação da entidade, o Decreto estabeleceu a necessidade de apresentação de outros documentos, como se vê dos artigos 18 (para as entidades atuantes na área da saúde), 29 (para as entidades atuantes na educação) e 35 (para aquelas atuantes na assistência social *stricto sensu*).

66. O novo regulamento fixa em 12 (doze) meses a existência mínima para que uma entidade pleiteie sua certificação, devendo comprovar o atendimento aos requisitos no exercício anterior ao requerimento. Frise-se que, era de 3 (três) anos o prazo estabelecido no decreto anterior, ratificando a possibilidade de tal prazo ser diminuído ainda mais, na hipótese de a entidade ser prestadora de serviços por meio de convênio, ou instrumento congênere, com o SUS ou com o SUAS, desde que o gestor do respectivo sistema ateste a necessidade local neste sentido.

67. Contudo, a redução no prazo não deve ser interpretada como uma redução do período de atendimento aos requisitos. O que ocorre é que há uma diminuição do período que se deve demonstrar no momento da apresentação do requerimento, sendo obrigatório, também, que a entidade requerente continue obedecendo aos condicionantes da lei em todo o período de validade do certificado.

68. Ressalte-se que embora a renovação do certificado demande a demonstração do atendimento aos requisitos apenas no ano anterior ao do requerimento, *a qualquer momento a entidade poderá ser solicitada a comprovar a manutenção de sua condição, sob pena de lhe ser cassada sua certificação.*

69. Assim como estabeleceu o período mínimo de atendimento aos requisitos, o Decreto n.º 7.237, de 2010, em consonância com o §3º do artigo 21, da Lei n.º 12.101, de 2009, afirmou ser de 6 (seis) meses o prazo para análise dos requerimentos por parte do Ministério competente, no qual o requerimento venha a ser protocolado. Por sua vez, a **validade do certificado, ou de sua renovação, foi mantida em três anos, contados da data da publicação que deferiu sua concessão**, como se vê expressamente do artigo 5º do Decreto:

Art.5º A certificação terá validade de três anos, contados a partir da publicação da decisão que deferir sua concessão, permitida sua renovação por iguais períodos.

70. De acordo com a leitura singela do novo regulamento verifica-se que não mais subsistem os seguintes condicionantes do decreto anterior: (i) *a inscrição prévia no CNAS*; (ii) *a declaração de utilidade pública federal, estadual, municipal*; (iii) *a inscrição no COMAS e/ou CONSEAS para as entidade das áreas da saúde e educação*; e, (iv) *a aplicação em gratuidade possui regras próprias conforme a área de atuação da entidade requerente*.

71. Importante considerar que, primeiramente, quando da publicação do Decreto n.º 7.237, de 2010, houve uma minimização extrema da possibilidade de diligência nos casos de requerimento em que falte documentação, embora o decreto anterior (Decreto n.º 2.536, de 1998) não declarasse a possibilidade de utilização de diligência para suprir a documentação faltante, tal interpretação, ainda era possível com base no que dispõe a Resolução CNAS n.º 177, de 10 de agosto de 2000:

Art. 7º - O Conselho Nacional de Assistência Social poderá baixar o processo em diligência, uma única vez, que deverá ser cumprida no prazo máximo de 60 (sessenta) dias , a partir da data do Aviso de Recebimento - AR.

Parágrafo Único - O não cumprimento do prazo estabelecido, no caput deste artigo, implicará no indeferimento do pedido. (grifos editados)

72. Sem embargo da situação retro, a possibilidade de diligência ainda existe, **desde que devidamente justificada**, conforme prevê o parágrafo 1º, do artigo 4º do referido decreto, abaixo transcrito. Vale lembrar que a

necessidade de diligência é motivo suficiente para que o trâmite do procedimento de certificação, ou renovação, exceda os seis meses previstos.

Art. 4º Os requerimentos de concessão da certificação e de renovação deverão ser protocolados junto aos Ministérios da Saúde, da Educação ou do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, conforme a área de atuação da entidade, acompanhados dos documentos necessários à sua instrução, nos termos deste Decreto.

§ 1º Os requerimentos deverão ser analisados, de acordo com a ordem cronológica de seu protocolo, no prazo de até seis meses, salvo em caso de necessidade de diligência devidamente justificada.

73. Contudo, o referido Decreto dispunha em seu parágrafo 2º, que o protocolo mal instruído, ou seja, que não apresentasse os documentos comprobatórios do atendimento aos requisitos legais, conduziria o requerimento da entidade pleiteante ao indeferimento sumário, e ao seu conseqüente arquivamento, como se traduzia da disposição do parágrafo 2º deste mesmo artigo 4º:

(...)

§2º Os requerimentos com documentação incompleta serão indeferidos e arquivados, sendo vedada a abertura de diligência para apresentação de documentos faltantes. (grifos editados).

74. Tal posicionamento, como se vê, acabava por prejudicar sobremaneira as entidades quanto à correta instrução dos seus requerimentos de renovação, já que vedava a complementação do processo e ao mesmo tempo dispunha que os considerados incompletos seriam de plano indeferidos, o que gerou diversos debates perante as entidades envolvidas.

75. Assim, cautelosamente e visando assegurar o direito das referidas entidades, em 15 de setembro de 2010, com a publicação do Decreto n.º 7.300, lavrado em 14 de setembro de 2010, **a possibilidade de complementação dos processos relativos a concessão e renovação do CEAS restou expressamente restabelecida**, tendo o referido decreto determinado nova redação para o parágrafo 2º do artigo 4º e ainda acrescentado o parágrafo 2º –A, estabelecendo:

Art.2º Os arts. 4º, 13, 18, 19 e 47 do Decreto nº 7.237, de 2010, passam a vigorar com a seguinte redação:

*§2º Os requerimentos com documentação incompleta **poderão ser complementados em única diligência** a ser realizada no prazo máximo de **trinta dias** contados da data da notificação da entidade interessada, desde que, em se tratando de renovação, a complementação ocorra, no máximo, dentro dos seis meses a que se refere o § 1º do art. 24 da Lei nº 12.101, de 2009.*

§2º-A. Na hipótese de renovação da certificação, os Ministérios referidos no caput deverão verificar se os requerimentos estão instruídos com os

documentos necessários em prazo suficiente para permitir, quando for o caso, a sua complementação pela entidade requerente, na forma do disposto do § 2º. (grifos editados)

76. Como se vê, o novo Decreto retificador, recentemente publicado, acabou por solucionar as maiores dúvidas das instituições que já haviam protocolados seus pedidos de renovação e aquelas que ainda protocolarão, já que permitiu expressamente no caso de insuficiência documental que o processo seja baixado em diligência, concedendo prazo para a referida complementação.

77. Ademais, o referido normativo estabeleceu ser de competência de cada Ministério, a conferência dos documentos apresentados nos casos de renovação da certificação, e que isto ocorra em tempo hábil a correta complementação pela entidade requerente, o que se mostra um avanço frente ao Decreto Regulador, já que pôs fim a aresta por este deixada.

78. Frise-se que o mesmo rigor com que a nova lei tratou a questão da publicidade do procedimento de certificação foi incorporado pelo novo decreto, o qual instituiu a obrigatoriedade de que a decisão sobre o requerimento de concessão ou renovação seja publicada não apenas no *Diário Oficial da União* (DOU), mas na página da internet do Ministério competente.

79. Quanto ao formulário de requerimento, embora o novo decreto permita que cada Ministério defina seu próprio tipo, estes deverão conter, no mínimo, (i) o nome da entidade, (ii) seu CNPJ/MF, e a (iii)

especificação dos efeitos do seu protocolo. Quanto a este último, o novo decreto permite o encaminhamento do requerimento pela via postal, considerando-o feito na data de seu protocolo no Ministério competente, ou na data de sua postagem, para destinatário ainda a ser definido.

80. No concernente aos efeitos da decisão versando sobre renovação de certificado, existem duas possibilidades, conforme o protocolo do requerimento de renovação seja feito, ou não, com a antecedência mínima de 6 (seis) meses antes do vencimento do certificado anterior.

81. Em sendo respeitada a antecedência mínima, a decisão desfavorável proferida após o prazo de 6 (seis) meses surtirá efeitos desde a data da publicação. A decisão desfavorável proferida dentro do prazo da administração, ou a decisão favorável à entidade, surtirão efeitos desde o término da validade do certificado anterior.

82. Contudo, na hipótese de a entidade não respeitar a antecedência mínima de 6 (seis) meses para o protocolo do requerimento de renovação, os efeitos da decisão contarão da data do vencimento do certificado anterior caso o julgamento ocorra antes disso, ou da data da publicação da decisão caso o julgamento sobrevenha ao vencimento do certificado anterior. Neste último caso, mesmo que a decisão seja favorável à instituição, **o período entre o vencimento do certificado anterior e a publicação da decisão de renovação não estará coberto pelos efeitos da certificação.**

83. Destaca-se que, para os casos em que o protocolo do requerimento de renovação respeitou a antecedência mínima, **enquanto pendente julgamento do processo pelo Ministério competente, o simples protocolo do requerimento de renovação servirá como prova da manutenção dos efeitos de certificação**, mesmo para os casos de requerimentos feitos antes da publicação da Lei n.º 12.101, de 2009, como prevê o artigo 8º do Decreto.

84. Noutro ponto, o referido normativo estabeleceu no parágrafo 1º, do artigo 4º a necessidade de que os requerimentos de certificação ou renovação fossem analisados no prazo de 6 (seis) meses do seu protocolo, já salvaguardando a possibilidade de diligências, como mencionado alhures.

85. Em relação ao recurso contra decisão de indeferimento de certificação, houve mudança quanto à sua forma de interposição, já que o novo decreto estabelece a possibilidade de reconsideração de tal decisão, no prazo de 10 (dez) dias, posto que o recurso é dirigido à própria autoridade certificadora. Apenas na hipótese de não haver a reconsideração é que o recurso será encaminhado ao Ministro de Estado competente para julgamento, não sendo possível a juntada de novos documentos nessa fase processual.

86. A Representação, exhaustivamente tratada pela Lei n.º 12.101, de 2009, apresenta poucas novidades quando normatizado pelo novo decreto, destacando-se, apenas, a necessidade de o Ministério competente comunicar à Receita Federal do Brasil, em 30 (trinta) dias, quando do recebimento da representação e, em até 48 horas, quando da publicação da decisão que cancela a certificação.

87. Quanto aos dispositivos do Decreto n.º 7.237, de 2010, que dispõem sobre os procedimentos específicos de certificação, tem-se que estes devem ser vistos com certa reserva. É importante considerar que a Lei n.º 12.101, de 2009, em nenhum momento, conferiu ao seu decreto regulamentador a prerrogativa de estabelecer novos requisitos à concessão do certificado.

88. Em verdade, pela própria redação de sua ementa, percebe-se que a nova lei dispõe, ela mesma, sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, de modo que os dispositivos do novo decreto que, a pretexto de regulamentar o procedimento de concessão, vierem, porventura, a estabelecer novos condicionantes às entidades requerentes, deverão ser reputados inválidos, em razão da invasão de competência.

89. Assim, é de legalidade duvidosa a imposição feita pelo novo decreto para que a entidade de saúde de reconhecida excelência, e que optem por realizar projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS, devam apresentar demonstrações contábeis e financeiras submetidas a parecer conclusivo de auditor independente, legalmente habilitado no *Conselho Regional de Contabilidade – CRC*.

90. A mesma exigência é feita em relação aos relatórios anuais a serem encaminhados ao Ministério da Saúde, para acompanhamento e fiscalização, obrigando a entidade a apresentar parecer auditado por auditor independente.

91. Todavia, a única referência feita pela Lei n.º 12.101, de 2009, a uma eventual necessidade de apresentação de qualquer documento auditado por auditor independente, refere-se à obrigatoriedade de que as entidades com receita bruta anual superior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) assim o façam em relação às suas demonstrações contábeis e financeiras, não havendo qualquer autorização para que o decreto também institua tal exigência nas situações em que a lei houve por bem não fazê-lo.

92. E nem se diga que a lei conferiu ao Ministério da Saúde a prerrogativa de definir os critérios técnicos essenciais para o reconhecimento da excelência, pois o argumento é falho por duas razões.

93. Em primeiro lugar, a necessidade ou não de que um determinado parecer técnico seja assinado por auditor independente registrado no CRC em nada interfere no reconhecimento de eventual excelência técnica na área da saúde.

94. Em segundo, o próprio decreto admite que essa é uma questão externa à natureza de excelência da entidade, pois exige das entidades *já reconhecidas* a apresentação dos documentos naqueles termos.

95. Quanto ao rito envolvendo a certificação das entidades de educação, embora a questão seja tratada nesta ordem pelo novo decreto, em razão da ênfase pretendida pelo presente parecer, o seu estudo será desenvolvido com maior grau de profundidade em capítulo dedicado exclusivamente ao assunto.

96. Conforme mencionado no início do presente trabalho, o procedimento de certificação das chamadas entidades de assistência social *stricto sensu* não é totalmente previsto pela nova lei, nem plenamente regulado pelo novo decreto. A Lei n.º 8.742, de 1993, continua responsável por definir conceitos envolvendo assistência social, bem como estabelecer condicionantes ao reconhecimento do caráter assistencial.

97. Com isso, excetuando-se algumas poucas definições relativas ao procedimento de certificação propriamente dito, a quase totalidade do que dispõe o decreto, ou repete o que já afirmavam outras legislações, ou estabelece requisitos de legalidade duvidosa, na medida em que estes não se fundamentam em dispositivos jurídicos de maior hierarquia.

98. A primeira exigência questionável diz respeito à obrigatoriedade de a entidade beneficente instruir seu requerimento de concessão com declaração do gestor local afirmando que a entidade realiza ações de assistência de forma gratuita.

99. A dúvida recai sobre a expressão *gestor*, pois se esta se refere ao gestor da entidade requerente, o dispositivo seria demasiadamente óbvio. Se a entidade está obrigada a comprovar a gratuidade (o mais), pressupõe-se que, no mínimo, ela declare a realização de ações de assistência social de forma gratuita (o menos).

100. Mais provável é que a expressão, embora desacompanhada do qualificativo, queira se referir ao *gestor de assistência social*

municipal ou do Distrito Federal, uma vez que a legislação relativa à assistência social a ele faz referência. Contudo, esta interpretação deve ser considerada com a devida cautela, pois, em nenhum momento a nova lei estabeleceu este requisito para a concessão do certificado, e a exigência por meio de decreto pode afetar o procedimento de certificação da entidade.

101. Ocorre que, a lei estabeleceu como requisito à concessão da certificação a comprovação da gratuidade, devendo a entidade requerente apresentar a documentação que a comprove tal condição, o que só agora com a publicação do Decreto n.º 7300, de 2010, será permitida a complementação.

102. Conforme visto alhures, o momento do protocolo do pedido de renovação da certificação pode ter resultados diferentes nos efeitos da decisão que o defere, conforme o protocolo seja feito antes ou depois da antecedência mínima de seis meses a contar do vencimento do certificado anterior.

103. Sendo assim, em se admitindo a necessidade de que a entidade, ainda que comprovadamente adequada ao requisito da gratuidade, primeiramente deva obter a declaração do gestor de assistência social, para, apenas posteriormente, protocolar seu requerimento, tem-se que o gestor passaria a ter a prerrogativa de condicionar os efeitos da decisão, conforme o prazo necessário para a expedição da declaração.

104. Uma vez que a própria lei não conferiu este *juízo de admissibilidade* ao gestor de assistência social, não há razão que impeça a

entidade de apresentar a documentação diretamente ao Ministério competente, para que este, dentro de sua prerrogativa, aprecie a questão da aplicação em gratuidade.

105. Bastante curiosa é a disposição do §2º do artigo 35 do novo decreto, o qual pretendeu obstar efeitos da própria Lei n.º 12.101, de 2009, até 1º de janeiro de 2011, embora esta tenha sido expressa ao afirmar que entraria em vigor na data de sua publicação.

106. Ocorre que o mencionado parágrafo, ao fazer referência ao requisito previsto no inciso III do artigo 34 do mesmo decreto, acabou atingindo o inciso II do artigo 19 da Lei n.º 12.101, de 2009, o qual tem a mesma redação.

107. Os incisos tratam, de maneira idêntica, da necessidade de a entidade requerente integrar o sistema de cadastro de entidades e organizações de assistência social. Obviamente, o fato de o decreto repetir a dicção da lei não faz com que a matéria transite da esfera legal para a infralegal, e a norma que estabelece a postergação dos efeitos para o exercício seguinte, por ter origem no decreto, não poderá se sobrepor à lei.

108. Por fim, outro ponto a ser visto com cuidado corresponde ao prazo mínimo em que a entidade deverá estar vinculada ao SUAS, para ter direito à certificação. O novo decreto afirma que somente as entidades inscritas no SUAS a, pelo menos, 60 (sessenta) dias, teriam direito à certificação, não havendo qualquer disposição na Lei n.º 12.101, de 2009, relativa a período mínimo de carência para o referido reconhecimento.

109. As disposições transitórias do decreto envolvem questões relativas à regulamentação dos processos em curso, chegando a pretender alterar a eficácia da própria lei.

110. O decreto trata dos requerimentos de concessão ou de renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social não julgado até a data da publicação da Lei n.º 12.101, de 2009, atribuindo a estes a necessidades de que sejam julgados de acordo com a legislação à época da protocolização do requerimento.

111. Ocorre que, embora a lei tenha estipulado o mesmo para os requerimentos de concessão, ela foi omissa ao tratar dos pedidos de renovação. Obviamente, isto não quer significar que os pedidos de renovação tenham que ser julgados inteiramente com base na nova lei, sendo que a norma correta a ser aplicada dependerá da interpretação da questão fática, obrigando-se a aplicação das regras de interpretação das normas jurídicas no tempo.

112. Conforme os princípios da hermenêutica, algumas questões jurídicas, diante de determinadas alterações legislativas, possuem aplicabilidade imediata, não sendo lícito ao decreto impor a aplicação de legislação revogada quando a lei que lhe dá o subsídio existencial nada dispôs a respeito, como por exemplo, no caso da possibilidade de reconsideração a ser analisada primeiramente pela própria autoridade certificadora, antes das razões do recurso pelo Ministro de Estado.

113. Por derradeiro, importante destacar, que Decreto Regulamentador, *primeiramente*, dispôs através de permissivo para que as entidades que necessitem complementar a documentação apresentada, o fizessem em 60 (sessenta) dias a contar da data da publicação deste, desde que estas tenham protocolado seu requerimento posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 12.101, de 2009, sendo que o referido prazo deveria ser observado pela entidade, especialmente dado o fato, de que levando em consideração o conteúdo que até então estava vigente, restava vedada a complementação posterior do processo, o que foi modificado pelo Decreto n.º 7300, de 2010, como visto alhures.

114. Exatamente considerando o prazo estabelecido no decreto regulamentador para complementação dos processos de concessão ou renovação do CEAS, fora expedida a *NOTA CONJUNTA MDS/MEC SOBRE CEBAS*, a qual esclareceu que as entidades terão até o dia 20 de setembro de 2010, para protocolassem perante os Ministérios vinculados a suas atividades preponderantes, a documentação complementar³, o que de fato vinha gerando diversas dúvidas nas

³ (Texto original: As Entidades com pedidos de concessão originária ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social protocolados entre os dias 30 de novembro de 2009 e 21 de julho de 2010 deverão atentar para o disposto no artigo 47 do Decreto 7.237/2010:

Art. 47 “As entidades que protocolaram requerimento de concessão ou renovação da certificação após a entrada em vigor da Lei nº 12.101, de 2009, terão o prazo de sessenta dias para complementar a documentação, a partir da publicação deste Decreto.”

ACESSE O TEXTO DO DECRETO nº 7.237/2010 no sitio www.planalto.gov.br legislação decreto 2010.

Assim, recomenda-se que às entidades enquadradas na situação acima verifiquem:

- 1) sua área de atuação preponderante (assistência social, educação ou saúde);
- 2) em atuando em mais de uma das áreas (saúde, educação ou assistência social), deverá observar o disposto nos artigos 10 e 11 do Decreto 7.237/2010 e complementar a documentação necessária para cada uma dessas áreas de atuação; e

entidades requerentes, dado o prazo exíguo de tal protocolo, especialmente pela gama de documentos que a partir do novo Decreto a entidade deveria providenciar.

115. Contudo, mais uma vez o Decreto n.º 7.300, de 2010, alterando a redação do artigo 47 do Decreto Regulamentador, acabou por **prorrogar o prazo da complementação dos processos até 20 de janeiro de 2011**, sendo esta a atual redação do dispositivo:

“Art. 47. As entidades que protocolaram requerimento de concessão ou renovação da certificação após a entrada em vigor da Lei nº 12.101, de 2009, terão até o dia 20 de janeiro de 2011 para complementar a documentação apresentada, se necessário.” (NR) (grifos editados)

116. Ou seja, com a alteração redacional, as entidades que protocolaram seus pedidos de concessão ou renovação do CEAS no período de 30 de novembro de 2009 a 21 de julho de 2010, poderão complementar seus processos até **20 de janeiro de 2011**, o que se demonstra prazo razoável para as adequações necessárias, entendendo-se cabível as entidades que estejam

3) os documentos exigidos pelo Decreto nº 7.237/2010 e/ou já divulgados pelos respectivos Ministérios.

Ressalte-se que os documentos faltantes deverão ser encaminhados, até o dia 20 de setembro de 2010, ao respectivo Ministério onde foi feito o protocolo do pedido de concessão originária ou renovação de CEBAS.

Mais informações consultar a página do MDS na rede mundial de computadores no endereço eletrônico: www.mds.gov.br/assistenciasocial link certificação de entidades ou www.mds.gov.br/suas link certificação, o MDS disponibilizou o e-mail cebas@mds.gov.br para dúvidas relativas à **certificação na área da assistência social**.

No caso da entidade atuar na área de educação, para maiores informações consultar o MEC pelo www.cebas.mec.gov.br ou pelo e-mail cebas@mec.gov.br.

contempladas na norma citada, **que promovam a juntada dos documentos relacionados no Decreto visando não obterem uma decisão de indeferimento do CEAS por deficiência documental.**

117. As alterações estabelecidas são louváveis, qual seja preservar os direitos daqueles que, acostumados com o rito anterior, não instruíram corretamente o seu requerimento, possibilitando a correta instrução processual. Todavia, o mesmo direito deverá ser conferido as entidades que tenham elaborado o requerimento pela regulamentação pretérita (ou seja, aquelas que protocolaram antes de 30 de novembro), ou seja propiciado que tais processos sejam baixados em diligência para adoção das medidas cabíveis.

VI. CERTIFICAÇÃO DAS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO – DOS ASPECTOS ESPECÍFICOS APLICADOS ÀS ENTIDADES

118. Com efeito, além do atendimento às regras gerais sobre certificação das entidades beneficentes de assistência social *lato sensu*, as entidades de educação, em todos os níveis, também devem observar certas regras específicas estabelecidas pela Lei n.º 12.101, de 2009, e regulamentadas pelo Decreto n.º 7.237, de 2010, especialmente com relação à (i) gratuidade aplicada, (ii) às avaliações, e (iii) conceitos atribuídos pelo Ministério da Educação, que deverão ser atendidos no momento da concessão ou da renovação do certificado.

119. Ressalte-se que a certificação das entidades de educação foi instituída por lei, e apenas esta pode interferir na esfera de direitos dos jurisdicionados, impondo-lhes obrigações e requisitos para o reconhecimento de sua condição de entidade beneficente, sendo defeso ao decreto estabelecer outros condicionantes que a própria lei não estabeleceria.

120. Considerações apresentadas, tem-se que a Lei n.º 12.101, de 2009, no caput do artigo 13, estabelece que as entidade atuante na educação (...) *deverá aplicar anualmente em gratuidade, na forma do §1º, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita anual efetivamente recebida, nos termos da Lei n.º 9.780, de 1999*, condição esta ratificada nos termos do artigo 25 do Decreto n.º 7.237, de 2010.

121. Até então, nenhuma peculiaridade se mostra evidente as referidas entidades. Os questionamentos da referida legislação se intensificam na medida em que o parágrafo 6º do mesmo artigo, estabelece que aquelas atuantes na **educação básica e também na superior**, devem se sujeitar ao artigo 10 da Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005 (Lei do PROUNI), *verbis*:

§6º Para a entidade que, além de atuar na educação básica ou em área distinta da educação, também atue na educação superior, aplica-se o disposto no art. 10 da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005.

122. A Lei do PROUNI, como é cediço, estabelece duas situações para que as entidades educacionais, uma para a atuante no ensino superior e demais níveis de ensino (**artigo 10**), e outra para aquelas que atuam

apenas no ensino superior já consideradas beneficente de assistência social (**artigo 11**), *in litteris*:

Art. 10. A instituição de ensino superior, ainda que atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1º do art. 1º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de cursos de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, e atender às demais exigências legais.

§ 1º A instituição de que trata o caput deste artigo deverá aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde.

§ 2º Para o cumprimento do que dispõe o § 1º deste artigo, serão contabilizadas, além das bolsas integrais de que trata o caput deste artigo, as bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudante enquadrado no § 2º do art. 1º desta Lei e a assistência social em

programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa.

§ 3º Aplica-se o disposto no caput deste artigo às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instalados a partir do 1º (primeiro) processo seletivo posterior à publicação desta Lei.

§ 4º Assim que atingida a proporção estabelecida no caput deste artigo para o conjunto dos estudantes de cursos de graduação e sequencial de formação específica da instituição, sempre que a evasão dos estudantes beneficiados apresentar discrepância em relação à evasão dos demais estudantes matriculados, a instituição, a cada processo seletivo, oferecerá bolsas de estudo integrais na proporção necessária para restabelecer aquela proporção.

§ 5º É permitida a permuta de bolsas entre cursos e turnos, restrita a 1/5 (um quinto) das bolsas oferecidas para cada curso e cada turno.

Art. 11. As entidades beneficentes de assistência social que atuem no ensino superior poderão, mediante assinatura de termo de adesão no Ministério da Educação, adotar as regras do Prouni, contidas nesta Lei, para seleção dos estudantes beneficiados com bolsas integrais e bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), em especial as regras previstas no art. 3º e no inciso II do caput e §§ 1º e 2º do art. 7º desta Lei, comprometendo-se,

pelo prazo de vigência do termo de adesão, limitado a 10 (dez) anos, renovável por iguais períodos, e respeitado o disposto no art. 10 desta Lei, ao atendimento das seguintes condições:

I - oferecer 20% (vinte por cento), em gratuidade, de sua receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999, ficando dispensadas do cumprimento da exigência do § 1º do art. 10 desta Lei, desde que sejam respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde;

II - para cumprimento do disposto no inciso I do caput deste artigo, a instituição:

a) deverá oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral a estudante de curso de graduação ou sequencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1º do art. 1º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de curso de graduação ou sequencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, observado o disposto nos §§ 3º, 4º e 5º do art. 10 desta Lei;

b) poderá contabilizar os valores gastos em bolsas integrais e parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), destinadas a estudantes enquadrados no § 2º do art. 1º desta Lei, e o montante direcionado para a assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa;

III - gozar do benefício previsto no § 3º do art. 7º desta Lei.

§ 1º Compete ao Ministério da Educação verificar e informar aos demais órgãos interessados a situação da entidade em relação ao cumprimento das exigências do Prouni, sem prejuízo das competências da Secretaria da Receita Federal e do Ministério da Previdência Social.

§ 2º As entidades beneficentes de assistência social que tiveram seus pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social indeferidos, nos 2 (dois) últimos triênios, unicamente por não atenderem ao percentual mínimo de gratuidade exigido, que adotarem as regras do Prouni, nos termos desta Lei, poderão, até 60 (sessenta) dias após a data de publicação desta Lei, requerer ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS a concessão de novo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social e, posteriormente, requerer ao Ministério da Previdência Social a isenção das contribuições de que trata o art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (grifos editados)

(...)

123. Da leitura dos dispositivos acima transcritos pode-se inferir que, as instituições atuantes exclusivamente no Ensino Superior que (i) **não assinarem o Termo de Adesão do PROUNI** ou que (ii) **atuem em mais de um nível da educação, sendo um deles superior** (básico + superior / fundamental + superior), conforme descreveu o parágrafo 6º do artigo 13 da Lei n.º 12.101, de

2009, deverão observar o disposto no artigo 10 acima descrito para se considerar uma instituição de educação, como beneficente de assistência social nos termos da nova legislação, que estabelece condições mais rigorosas com relação a base de cálculo para o computo da gratuidade a ser demonstrada, enfatizando ser *a receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares.*

124. Por sua vez, as *Instituições de Ensino Superior* (IES), beneficentes de assistência social, **que aderiram ou venham a aderir às regras do Programa**, manterão a base de cálculo da gratuidade respaldada pelo artigo 11 da Lei do PROUNI, sendo que as regras relativas à gratuidade são mais brandas, já que limitadas a *receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei n.º 9.870, de 23 de novembro de 1999*, demonstrando a eficácia jurídica dos atos perpetrados.

125. Por outro lado, da leitura das normas em comento (Lei 12.101, de 2009, e Lei 11.096, de 2005), é passível concluir que se tratando de instituição de ensino **atuante apenas na área da educação básica e/ou fundamental** deverá observar o artigo 13 da Lei n.º 12.101, de 2009, combinado com o artigo 25 do Decreto n.º 7.237, de 2010, que estabelece que a entidade de educação para ter direito à certificação, deverá, às diretrizes e metas do *Plano Nacional de Educação – PNE*, os padrões mínimos de qualidade estabelecidos pelo *Ministério da Educação – MEC*, entre outros requisitos estabelecidos no inciso I, do mesmo dispositivo, **utilizar 20% (vinte por cento) da sua receita anual**

efetivamente recebida, ou seja, proveniente de mensalidades (Lei n.º 9.870, de 1999), em gratuidade.

126. Cite-se que, no que tange à referida gratuidade, ela será demonstrada pela concessão de **bolsas de estudos** na proporção de *1 (uma) bolsa integral para cada 9 (nove) alunos pagantes*, e ainda, *poderão ser concedidas bolsas parciais (50%) quando necessário para atingir o percentual mínimo exigido para gratuidade*, o que leva a conclusão que a atual legislação rejeitou a utilização de bolsas em percentuais inferiores, até mesmo, as de 25% (vinte e cinco por cento) já previstas na Lei do PROUNI.

127. Determina a legislação que a concessão obedecerá a critérios definidos pelo MEC, que deverá se atentar para a condição socioeconômica do candidato, devendo, no entanto, ser respeitada a *renda familiar per capita não excedente a 1,5 (um e meio) salário mínimo para a concessão de bolsa integral, e de 3 (três) salários mínimos para bolsas parciais*.

128. Ademais, a seleção dos alunos agraciados com as referidas bolsas de estudo deverá ter como critério, primeiramente, a (i) proximidade da residência, (ii) sorteio, ou por fim, (iii) outros critérios contidos no plano de atendimento da entidade, previsto no § 1º do artigo 25.

129. Além disso, para que não seja impossível às entidades educacionais atingirem o que determina a legislação, esta permite que a instituição contabilize o montante destinado a **ações assistenciais**, ensino gratuito

da educação básica em unidades específicas, e programas de apoio a alunos bolsistas, para efeito de complementação da gratuidade exigida.

130. Os programas de apoio ao bolsista, passíveis de contabilização para este efeito, deverão ser definidos em regulamento próprio a ser expedido pelo Ministério da Educação, **que deverá compreender, necessariamente, entre outros investimentos, transporte, uniforme, e material didático, sendo vedada a cobrança de taxa de matrícula e de custeio do material didático**, bem como qualquer tipo de discriminação entre os alunos inseridos neste programa e alunos pagantes.

131. Por fim, merece destaque a possibilidade de compensação de percentual de aplicação em gratuidade. Ocorre que, nos casos de renovação de certificado, a lei permitiu à entidade de educação que utilizou em gratuidade valor maior ou igual a 17% (dezessete por cento) e menor que 20% (vinte por cento) da receita decorrente do valor total das anuidades escolares, a compensar a inadequação da gratuidade com um acréscimo de 20% (vinte por cento) da aplicação no exercício subsequente (art. 17, Lei 12.101).

132. Diante deste cenário, na hipótese de uma entidade de educação ter aplicado apenas 17% da receita supra mencionada, em um dado exercício, sua renovação será possível se, no exercício subsequente, a mesma entidade tiver aplicado, pelo menos, 23,6% da mesma receita em gratuidade, ou seja, os 20% daquele exercício, acrescido dos 3% pendentes no anterior, e somado a “multa” de 20% sobre a diferença apontada.

133. Do exposto, é possível concluir que aquelas instituições que atuarem em mais de um nível de educação, inclusive no ensino superior, e tiverem que observar o artigo 10 da Lei do PROUNI, estarão em desvantagem com relação àquelas que aderirem ao PROUNI, em vista da base de cálculo utilizada para a gratuidade que será muito mais abrangente, e às que, por atuarem apenas na educação básica, ou exclusivamente no ensino superior com a adesão ao PROUNI, deverão observar o artigo 13 da Lei de 2009, tendo uma base de cálculo de gratuidade mais vantajosa, já que levará em consideração a receita efetivamente recebida, sem a inserção de outros recursos na base de cálculo, inclusive, deduzida a inadimplência.

134. Além do exposto, cumpre mencionar que, de acordo com o Decreto n.º 7.237, de 2010, sem prejuízo da apresentação dos documentos comuns a todos os tipos de instituições que pleiteiem a certificação ou renovação do certificado de entidade beneficente, já citados alhures (vide tópico 64), as instituições educacionais devem apresentar, quando do protocolo do requerimento, os seguintes documentos:

- a) demonstrações contábeis e financeiras da mantenedora devidamente auditadas por auditor independente, na forma da legislação tributária aplicável;*
- b) o ato de credenciamento da instituição de educação regularmente expedido pelo órgão normativo do sistema de ensino;*

- c) a relação de bolsas de estudo e demais ações assistenciais e programas de apoio a alunos bolsistas, com identificação precisa dos beneficiários;*
- d) plano de atendimento, com indicação das bolsas de estudo e ações assistenciais e programas de apoio a alunos bolsistas, durante o período pretendido de vigência da certificação;*
- e) regimento ou estatuto da instituição de educação;*
- f) identificação dos integrantes do corpo dirigente da instituição de educação, destacando a experiência acadêmica e administrativa de cada um.*

135. Obviamente, a entidade de educação mais precavida tentará atender aos requisitos acima, mas caso assim não faça, conforme estipulado pelo decreto, a partir de agora poderá haver a complementação (art. 4º, parágrafos 2º e 2º –A), e as que protocolaram seus pedidos de certificação/renovação já na vigência da Lei n.º 12.101, de 2009, **deverão até o dia 20 de janeiro de 2011**, complementar seus processos.

136. Contudo, embora o decreto tenha por objetivo, em tese, dar efetividade ao procedimento instituído em lei, verifica-se que alguns requisitos aparentemente extrapolam os limites regulamentares do dispositivo infralegal, especialmente no que se refere às demonstrações contábeis e financeiras da mantenedora, devidamente auditadas por auditor independente; o próprio

decreto reconhece que tal requisito se dará na forma da legislação tributária aplicável. Verifica-se, pela leitura do artigo 29, inciso VIII, da Lei n.º 12.101, de 2009, que somente a entidade beneficente obtiver renda bruta anual superior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) estará submetida a este condicionante, devendo o auditor independente estar habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade.

137. Já em relação à exigência de identificação dos integrantes do corpo dirigente da instituição de educação, destacando a experiência acadêmica e administrativa de cada um, não se verifica qualquer amparo na lei para que o decreto possa estipular este condicionante, sendo, portanto, possível avarar uma ilegalidade em um eventual indeferimento de concessão ou renovação de certificado, exclusivamente, com base em suposta ausência de apresentação tempestiva de documento que identifique os integrantes do corpo dirigente, nos termos do decreto.

VII. DA DEFINIÇÃO DE AÇÕES ASSISTENCIAIS, NOS TERMOS DO ARTIGO 25, §1º, DO DECRETO N.º 7.237/10 – DA POSSIBILIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO DA GRATUIDADE AUFERIDA COM AS REFERIDAS AÇÕES ASSISTENCIAIS

138. Como salientado acima, o §1º do artigo 25 do Decreto n.º 7.237, de 2010, estabelece a possibilidade da entidade atuante na seara educacional atinja as diretrizes e metas do *Plano Nacional de Educação* (PNE) e a

gratuidade necessária à concessão do certificado, ou sua renovação, por meio do oferecimento de bolsas de estudo (nos termos alhures detalhados), **ações assistenciais** e programas de apoio aos alunos bolsistas, referidos no artigo 13, parágrafo 3º, da Lei n.º 12.101, de 2009, tais como: fornecimento de transportes, uniforme, material didático, entre outros, com vistas a complementar até o limite de 5% (cinco por cento) da gratuidade a ser demonstrada.

139. Todavia, a referida lei estabelece critérios gradativos para que as ações assistências fossem reduzidas dos relatórios de atividades, determinando que tal complementação não poderá exceder a 75% do montante em 2009; 50% em 2010; e, 25% de 2011 em diante (artigo 13, §4º, Lei n.º 12.101, de 2009), como se vê no quadro abaixo:

2009	5% de bolsas na proporção legal + 15% de atividades assistenciais
2010	10% de bolsas na proporção legal + 10% de atividades assistenciais
2011	15% de bolsas na proporção legal + 5% de atividades assistenciais (consolidando o novo critério legal)

140. Contudo, ainda que se demonstre tal graduação, importante questionamento que se faz diz respeito à definição da expressão *ações assistenciais*, empregada no citado dispositivo.

141. Como já mencionado diversas vezes, o fundamento de validade do Decreto é a Lei n.º 12.101, de 2009, sendo que os conceitos empregados por aquele jamais poderão destoar dos limites estabelecidos nesta última.

142. Neste sentido, vale a referência ao §§3º e 5º do artigo 13 da mencionada lei, o qual possui a seguinte redação:

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 Lei no 9.870, de 23 de novembro de 1999.

(...)

§ 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.

§ 5º Consideram-se ações assistenciais aquelas previstas na Lei n.º 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

143. Como não poderia deixar de ser, a Lei n.º 12.101, de 2009, refere-se à lei que dispõe sobre a organização da Assistência Social ao se reportar ao conceito de ações assistenciais. Obviamente as ações assistenciais somente podem ser aquelas relativas à assistência social, objeto da LOAS.

144. Ocorre que a LOAS não pretendeu definir, com precisão, o que sejam as ações assistenciais, embora tenha trazido elementos que permitem determinar seu significado. Neste sentido é seu artigo 1º, que, ao tratar da assistência social, reveste-a de natureza política, com a especificidade de prover o mínimo social, nos seguintes termos:

*Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, **que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.***

145. A despeito de não ser tecnicamente correta a definição pelas características de contorno, os elementos circunvizinhos à assistência social podem ajudar a determinar a natureza das ações cujo conjunto integrado garante o atendimento às necessidades básicas.

146. O primeiro desses elementos é o objetivo da assistência social. Em verdade a LOAS, em total consonância à Carta Magna, apresenta um rol deles, a saber:

Art. 2º A assistência social tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de 1 (um) salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família.

Parágrafo único. A assistência social realiza-se de forma integrada às políticas setoriais, visando ao enfrentamento da pobreza, à garantia dos mínimos sociais, ao provimento de condições para atender contingências sociais e à universalização dos direitos sociais.

147. O segundo compreende os tipos de entidades que se consideram de assistência social. Consoante a dicção do artigo 3º da LOAS, tem-se:

Art. 3º Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos

beneficiários abrangidos por esta lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.

148. Diante de tais elementos, torna-se possível construir uma definição de *ações assistenciais* que, embora longa, permite a compreensão do real alcance do artigo 25, §1º, do Decreto n.º 7.237, de 2010: *as ações assistenciais são ações de seguridade social que promovem, sem a finalidade lucrativa, o mínimo de atendimento, assessoramento, e defesa e garantia dos direitos da família, maternidade, infância, adolescência, velhice, das pessoas portadoras de deficiência, promovendo sua integração à vida comunitária, sua habilitação e reabilitação, a promoção e a integração ao mercado de trabalho, o enfrentamento da pobreza, a garantia dos mínimos sociais, o provimento de condições para atender contingências sociais, e a universalização dos direitos sociais.*

149. Em um critério mais objetivo da questão o CNAS há muito já definiu quais são as atividades reconhecidas como de assistência social, e as quais poderão ser utilizadas como parâmetro para complementação da gratuidade a ser demonstrada pelas entidades atuantes nas demais áreas, como se vê da Resolução n.º 191, publicada em 17 de novembro de 2005:

Art. 2º *As entidades e organizações de assistência social podem ser:*

I – de atendimento, quando realizam de forma continuada, permanente e planejada, serviços, programas, projetos e benefícios de proteção social básica e/ou especial e de defesa de direitos sócio-assistenciais, dirigidos as famílias e indivíduos em situações de vulnerabilidades e risco social e

pessoal, conforme preconizado na LOAS, na PNAS, portarias do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome - MDS e normas operacionais.

II - de assessoramento e defesa e garantia de direitos, quando realizam, de forma continuada, permanente e planejada, serviços, programas e projetos voltados prioritariamente para a defesa e efetivação dos direitos, pela construção de novos direitos, promoção da cidadania, enfrentamento das desigualdades sociais, fortalecimento dos movimentos sociais e das organizações de usuários, formação e capacitação de lideranças, dirigidos ao público da política de assistência social, conforme a LOAS, a PNAS e suas normas operacionais, tais como:

a) Assessoria política, técnica, administrativa e financeira a movimentos sociais, organizações, grupos populares e de usuários, no fortalecimento de seu protagonismo e na capacitação para a intervenção nas esferas políticas, em particular na Política de Assistência Social;

b) Promoção da defesa de direitos já estabelecidos através de distintas formas de ação e reivindicação na esfera política e no contexto da sociedade;

c) Formação política-cidadã de grupos populares, nela incluindo capacitação de conselheiros/as e lideranças populares;

d) Reivindicação da construção de novos direitos fundados em novos conhecimentos e padrões de

atuação reconhecidos nacional e internacionalmente;

e) Sistematização e difusão de projetos inovadores de inclusão cidadã que possam apresentar soluções alternativas a serem incorporadas nas políticas públicas;

f) Estímulo ao desenvolvimento integral sustentável das comunidades e à geração de renda;

g) Produção e socialização de estudos e pesquisas que ampliem o conhecimento da sociedade e dos cidadãos/ãs sobre os seus direitos de cidadania, bem como dos gestores públicos, subsidiando-os na formulação e avaliação de impactos da Política de Assistência Social;

h) Monitoramento e avaliação da Política de Assistência Social e do orçamento e execução orçamentária.

150. Embora questões outras possam ser consideradas ações de assistência social, como a garantia de um salário-mínimo para portadores de deficiência, vale lembrar que a assistência social é composta de ações de natureza pública e privada, sendo objetivo da conceituação acima tratar das ações privadas, uma vez que o tópico se refere às possíveis ações assistenciais das entidades de educação.

151. Fato é que a utilização de ações assistenciais para fins de complementação de gratuidade deve ser empregada com cautela, face à

possibilidade de interpretação divergente sobre a eficácia e amplitude da citada ação para o referido complemento, sendo salutar às entidades educacionais que busquem atingir o máximo de percentual de gratuidade vinculado ao montante de bolsa de estudos nos exatos termos definidos pela nova legislação, em vista da segurança jurídica nos critérios estabelecidos.

VIII. DA EVENTUAL NECESSIDADE DE ATENDIMENTO AO PNE POR PARTE DAS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO

152. Como já adiantado anteriormente, as entidades de educação deverão se adequar às diretrizes e metas estabelecidas no *Plano Nacional de Educação* (PNE), na hipótese de possuírem a pretensão de serem consideradas entidades beneficentes de assistência social em sentido lato.

153. Preliminarmente, tem-se que o *Plano Nacional de Educação* – PNE encontra-se previsto na Constituição da República de 1988, que, em seu artigo 214, estabelece as suas diretrizes gerais:

CAPÍTULO III
DA EDUCAÇÃO, DA CULTURA E DO
DESPORTO
Seção I
DA EDUCAÇÃO

Art. 214 - A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em

regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a:

I - erradicação do analfabetismo;

II - universalização do atendimento escolar;

III - melhoria da qualidade do ensino;

IV - formação para o trabalho;

V - promoção humanística, científica e tecnológica do País.

VI - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto. (grifos editados)

154. Com efeito, da leitura dos dispositivos constitucionais acima transcritos, percebe-se que o Plano Nacional de Educação pretende ter um alcance global, ou seja, abranger toda a educação, envolvendo os mais variados setores da administração pública e também da sociedade civil.

155. Assim, é importante reafirmar a verdadeira natureza do PNE, o qual corresponde a um objetivo, um valor a ser alcançado por uma miríade de políticas públicas, complementadas por atividades de particulares

estimulados pelo setor público, nos termos das metas e diretrizes estabelecidas para cada decênio do plano.

156. Neste sentido, mais correto do que verificar a necessidade de atendimento ao PNE, seria a análise da implantação de políticas educacionais que estejam em consonância com as diretrizes e metas estabelecidas, pois o atendimento ao PNE somente poderá se verificar sob uma perspectiva macro, e não considerando a individualidade das personagens envolvidas no universo educacional brasileiro.

157. Daí o Decreto n.º 7.237, de 2010, dizer que a adequação às diretrizes e metas estabelecidas no PNE perfaz-se por meio da concessão de bolsas, ações assistenciais e programas de apoio ao aluno bolsista.

158. Obviamente, tais elementos não representam o próprio objetivo do PNE, mas significam comportamentos esperados das entidades de educação que, presume-se, concorrerão para os objetivos e finalidades do PNE.

159. Os mencionados elementos deverão ser apresentados em forma de relatório descritivo chamado pelo Decreto de *Plano de Atendimento*, o qual deverá demonstrar as ações e medidas assistenciais desenvolvidas pela entidade para o cumprimento da aplicação anual de, pelo menos, 20% em gratuidade, bem como seu planejamento para todo o período de vigência da certificação. Do relatório deverá constar, também, o montante destinado a ações assistenciais e programas de apoio a alunos bolsistas, de forma discriminada, e com a respectiva identificação de cada um dos beneficiários.

160. Destaque-se a importância do relatório descritivo, pois será com base no plano de atendimento que o MEC verificará, segundo a dicção do Decreto, o cumprimento das metas do PNE, podendo, neste caso, determinar adequações ou medidas para implementação em determinado prazo, sob pena de indeferimento ou cancelamento da certificação.

161. Embora a questão não seja tão simples, pois a Lei 12.101, de 2009, nem dispõe ela própria sobre a questão, e tampouco delegou ao Decreto fazê-lo, é de se destacar que esta prerrogativa do MEC acarreta insegurança jurídica às entidades, sendo, no mínimo, questionável tal competência instituída por decreto.

162. Na mesma linha do disposto no parágrafo anterior, o Decreto impõe o oferecimento e preenchimento de bolsas em sistema eletrônico disponibilizado pelo MEC. Obviamente, tal mandamento padece de ineficácia técnica, na medida em que a inexistência do sistema não poderá acarretar prejuízo à entidade requerente.

163. O plano repercutirá, também, nos critérios de seleção de bolsas, pois, do relatório, deverá constar as condições para acesso e permanência de alunos beneficiados pelas bolsas e demais ações assistenciais, desde que respeitada a plena igualdade de condições aos candidatos. Obviamente, a apresentação do relatório servirá para que o MEC possa analisar as atividades das entidades, e determinar, se considerar necessário, a reformulação dos critérios de seleção de alunos beneficiados.

164. Assim, em razão de a adequação às diretrizes e metas do PNE não se tratar de um dado objetivo, espera-se que o MEC haja com razoabilidade, inclusive, já tendo sido aferido que disponibilizará critérios concretos para elaboração do referido Plano de Atendimento, para que não indefira requerimentos sob o argumento exclusivo da inadequação do plano de atendimento, uma vez que a norma permite sua interferência para estabelecer novos critérios, determinando adequações.

IX. DA EVENTUAL OBRIGATORIEDADE DE AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR ADERIREM AO PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS – PROUNI, DIANTE DA REMISSÃO DA LEI N.º 12.101, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2009, AO ARTIGO 10 DA LEI QUE INSTITUIU O PROGRAMA

165. A remissão feita pela Lei 12.101, de 2009, ao *Programa Universidade Para Todos* – PROUNI encontra-se no §6º de seu artigo 13, o qual estabelece a necessidade de que às entidades que, além de atuar na educação básica ou em área distinta da educação, **também atuem na educação superior**, aplica-se o disposto no artigo 10 da Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005. Assim, necessário se faz verificar a redação deste artigo, conforme a transcrição a seguir:

Art. 10. A instituição de ensino superior, ainda que atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade

beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para estudante de curso de graduação ou sequencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1º do art. 1º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de cursos de graduação ou sequencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, e atender às demais exigências legais.

§ 1º A instituição de que trata o caput deste artigo deverá aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde.

§ 2º Para o cumprimento do que dispõe o § 1º deste artigo, serão contabilizadas, além das bolsas integrais de que trata o caput deste artigo, as bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudante enquadrado no § 2º do art. 1º desta Lei e a assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa.

§ 3º Aplica-se o disposto no caput deste artigo às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instalados a partir do 1º (primeiro) processo seletivo posterior à publicação desta Lei.

§ 4º Assim que atingida a proporção estabelecida no caput deste artigo para o conjunto dos estudantes de cursos de graduação e seqüencial de formação específica da instituição, sempre que a evasão dos estudantes beneficiados apresentar discrepância em relação à evasão dos demais estudantes matriculados, a instituição, a cada processo seletivo, oferecerá bolsas de estudo integrais na proporção necessária para restabelecer aquela proporção.

§ 5º É permitida a permuta de bolsas entre cursos e turnos, restrita a 1/5 (um quinto) das bolsas oferecidas para cada curso e cada turno.

166. Obviamente, a Lei n.º 11.096, de 2005, trata de diversas situações, apresentando número de condicionantes e requisitos para a adesão *voluntária* das instituições de ensino superior ao PROUNI, não sendo o artigo 10 e seus parágrafos os únicos a regular o referido programa.

167. Apenas por esta razão, já seria possível defender a tese de que a Lei n.º 12.101, de 2009, não impôs às entidades de educação, a adesão ao PROUNI, sendo esta uma faculdade da entidade atuante exclusivamente no ensino superior, ou neste e em outros níveis da educação. Contudo, existem elementos de natureza estrutural que também sustentam a mesma linha de pensamento.

168. É importante lembrar os efeitos da adesão das instituições de ensino ao PROUNI e à certificação como entidade beneficente de assistência social.

169. Frise-se que a Lei n.º 12.101, de 2009, instituiu, sob uma mesma regulamentação, o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social, e o processo do reconhecimento de sua imunidade.

170. Com isso, verifica-se a incongruência em se pressupor que a norma que instituiu o procedimento de reconhecimento de imunidade imponha obediência ao dispositivo que regula a concessão de isenções.

171. Convém ressaltar que a imunidade corresponde à impossibilidade constitucional de que o Estado tribute um dado fato ou situação jurídica relacionada a uma determinada pessoa. A isenção, por sua vez, diz respeito à liberalidade, por parte do Estado de não fazer uso do chamado *poder de tributar*. Ou seja, enquanto na isenção o ente estatal não tributa por uma razão de natureza política, na imunidade não há tributação por total falta de competência tributária, e entre uma e outra situação vai uma distância abissal.

172. Neste sentido, não poderia a Lei que estabelece os requisitos para o *reconhecimento* da condição de entidade beneficente de assistência social *lato sensu*, ou seja, que apenas estabelece os condicionantes para dar eficácia técnica ao mandamento constitucional, impor, também, a adesão a programa que apenas resulta na concessão de isenções tributárias. Em outras palavras, não há razão para isentar quando a Constituição já imunizou.

173. Assim, como descrito alhures, a adesão ou não ao PROUNI é uma definição que deverá ser enfrentada pela entidade de ensino superior (exclusivamente ou mesmo que atuante em outro nível de educação), devendo ter como ótica, não apenas os benefícios da imunidade tributária ou isenção que a lei estabelece, mas, principalmente, tendo como parâmetro a base de cálculo da aplicação da gratuidade a ser demonstrada: (i) com base exclusivamente na receita efetivamente recebida para aquelas com adesão ao PROUNI (regime de caixa); (ii) sob a receita bruta, portanto, adicionada a demais fontes de recursos, computado ainda as inadimplências (regime de competência), para aqueles fora do referido programa.

X. CONCLUSÕES

Diante do estudo apresentado, é possível concluir:

- a) *Alguns dispositivos do Decreto n.º 2.536, de 1998, não foram revogados apenas em razão do Decreto n.º 7.237, de 2010, mas pelo próprio advento da Lei n.º 12.101, de 2009. Na medida em que esta trouxe para o âmbito legal aquilo que anteriormente era tratado por dispositivo meramente regulamentar, supõe-se que sua redação deva prevalecer sobre a do dispositivo infralegal;*
- b) *Os critérios de definição de gratuidade serão diferenciados para as instituições de ensino*

superior que aderiram ou vierem a aderir ao PROUNI (artigo 11 da Lei n.º 11.096, de 2005), enquanto as demais estão sujeitas ao artigo 10, que impõe critérios mais onerosos;

- c) Às entidades de educação básica ou fundamental que também atuem na educação superior, aplica-se o artigo 10 da Lei n.º 11.096, de 2005, não valendo o mesmo para a entidade que atua exclusivamente na educação básica, a qual ficará adstrita a regra do caput do artigo 13 da Lei n.º 12.101, de 2009, que também flexibiliza a base de cálculo para o cômputo da gratuidade;*
- d) As ações assistenciais previstas no artigo 25, §2º, são ações já definidas pela LOAS, e ratificadas pela Resolução CNAS n.º 191, publicada em 17 de novembro de 2005;*
- e) As entidades de educação, entre outros requisitos, deverão se adequar às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação, na hipótese de possuírem a pretensão de serem consideradas entidades beneficentes de assistência social em sentido lato;*
- f) A Lei n.º 12.101, de 2009, não impôs às entidades de educação superior, que desejem manter sua condição de entidade beneficente, a necessária adesão ao PROUNI, mas apenas a obediência ao artigo 10 da Lei n.º 11.096, de 2005, quando não o fizerem;*



É o Parecer.

São Paulo, 13 de setembro de 2010.

Marcelo Aparecido Batista Seba

OAB/DF n.º 15.816
OAB/SP n.º 208.574/A
OAB/MT n.º 10.696/A
OAB/RJ n.º 160.941

Karen Melo de Souza Borges

OAB/SP n.º 249.581
OAB/BA n.º 30.100

Márcio Augusto Campos

OAB/SP n.º 244.867

Flávia de Oliveira Nora

OAB/SP n.º 150.674

* **Endereço Profissional:** Avenida Paulista, 1.765, Edifício Scarpa, 15^o Andar, Conjunto 151, CEP: 01.311-930, São Paulo - SP, Telefone: (11) 3377-6600, Fax: (11) 3377-6601, e-mail: seba@sebaadvogados.com.br