

# ASPECTOS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS NA TRANSIÇÃO DE UMA INSTITUIÇÃO DE SAÚDE PRIVADA PARA FILANTRÓPICA <sup>1</sup>

BICHOFF, Luiza Gabriela<sup>2</sup>; TRETER, Jaciara<sup>3</sup>

## Resumo

Diante da proliferação no Brasil e no mundo das entidades pertencentes ao terceiro setor, o presente artigo apresenta o estudo de caso do Hospital da Comunidade Annes Dias. Escolhido por sua importância para o município de Ibirubá, o mesmo passou por uma recente reestruturação e desde janeiro de 2017 passou a se enquadrar como filantrópico. O estudo teve como objetivo analisar os aspectos contábeis e tributários envolvidos no processo de transição de um hospital privado para uma entidade do terceiro setor, identificando os fatores que motivaram esta transição, verificando como se dá o cumprimento da legislação tributária e contábil referente à filantropia, descrevendo comparativamente a evidenciação das informações contábeis e tributárias enquanto empresa privada e como entidade sem fins lucrativos. O estudo foi desenvolvido sob um enfoque descritivo, bibliográfico, documental, *ex post facto*, estudo de caso e qualitativo. Através desses procedimentos chegou-se à conclusão de que a transição para a filantropia foi o meio pelo qual se conseguiu a sobrevivência do hospital através da isenção de alguns tributos. Para a redução da carga tributária, proporcionada pela transição da entidade privada para a filantrópica, foi fundamental a atuação do profissional contábil. Portanto cabe destacar a importância da contabilidade em meio a esse processo, pois sem o amparo de um contador não seria possível fazer essa reestruturação.

**Palavras-chave:** terceiro setor; saúde; governo; obrigações; economia.

## Abstract

*In view of the proliferation in Brazil and in the world of entities belonging to the third sector, this article presents the case study of the Annes Dias Community Hospital. Chosen for its importance to the Ibirubá municipality it has undergone a recent restructuring and since January 2017 it has become a philanthropic. This study purpose was to analyze the accounting and tax aspects involved in the transition process from a private hospital to a third sector entity, identifying the factors that motivated this transition, verifying compliance with tax and accounting legislation related to philanthropy, describing comparatively the disclosure of accounting and tax information as a private company and as a non-profit entity. The study was developed under a descriptive, bibliographic, documentary, ex post facto, case study and qualitative approach. Through these procedures, it was concluded that the transition to philanthropy was the means by which the survival of the hospital was achieved through the exemption of some taxes. For the reduction of the tax burden, provided by the transition from private to philanthropic, the performance of the accounting professional was fundamental. Therefore it is important to emphasize the importance of accounting in the midst of this process, because without the support of an accountant it would not be possible to make such a restructuring.*

**Keywords:** *third sector; health; government; obligations; economy.*

<sup>1</sup>Trabalho Final de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade de Cruz Alta, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis

<sup>2</sup>Acadêmico(a) do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ – email: gabi\_bichoff@hotmail.com

<sup>3</sup>Professora do curso de Ciências Contábeis da UNICRUZ, bacharel em Ciências Sociais e Jurídicas e em Ciências Contábeis – UFSM e mestre em Desenvolvimento, Gestão e Cidadania – UNIJUÍ. Email: jteter@unicruz.edu.br

## INTRODUÇÃO

A economia brasileira não vislumbra um bom momento, principalmente diante da instabilidade que se instalou no país, em vários aspectos, tanto políticos, sociais, éticos e morais. O Brasil atravessou 2016 com sua economia em uma severa recessão.

Conforme Lima (2017) no ano de 2016, a queda do PIB foi de 3,6% em comparação com 2015, o que marcou o segundo ano seguido de recessão, a mais profunda desde 1930, ano da Grande Depressão. Segundo economistas brasileiros em 2017 já se pode visualizar uma melhora em comparação com o ano anterior, porém ainda não apresenta um ritmo econômico forte, sendo uma retomada do crescimento lenta e sensível.

Segundo Cigana (2017) o índice de atividade econômica do Banco Central do Brasil, encerrou o primeiro trimestre de 2017 com alta de 1,12% em relação ao último trimestre de 2016, o que afirma a expectativa de aos poucos o país sair da recessão.

O governo brasileiro para buscar um maior equilíbrio nos déficits públicos, acaba por lançar mão do aumento dos tributos. O Brasil é considerado um dos países com a maior carga tributária do mundo, conforme Uchoa (2017) um estudo foi realizado com os 30 países com a maior carga tributária, onde mostra que o Brasil ocupa o 14º lugar no ranking mundial de impostos.

Apesar dessa alta carga tributária, o sistema financeiro tributário brasileiro permite imunidades e isenções para algumas entidades desde que se enquadrem em alguns requisitos, alguns deles são: seus principais objetivos devem ser sociais em vez de econômicos, não podem distribuir lucro a seus administradores e proprietários, devem possuir alto nível de voluntariado e participação da sociedade, e as suas atividades e objetivos são decididos por seus membros.

Nos últimos anos tem se proliferado no Brasil, e no mundo, as entidades que pertencem ao chamado terceiro setor, que são as organizações não governamentais sem fins lucrativos, que são criadas principalmente para dar assistência à população de baixa renda. Porém, essas entidades não restringem sua responsabilidade apenas a um contexto social mas auxiliam também a economia à medida que geram emprego e alternativas de renda à população carente.

Um dos maiores problemas que a sociedade brasileira enfrenta hoje é em relação à saúde. Nem sempre é possível ao Estado atender a demanda por saúde de qualidade para todos os cidadãos. Logo, muitas entidades privadas acabam buscando outras alternativas as quais acabam impactando na questão tributária.

Para que ocorra a transição de uma empresa privada para uma entidade do terceiro setor, deve-se buscar auxílio de um profissional de contabilidade, pois é ele que fará os trâmites legais para a obtenção e manutenção dos benefícios fiscais, através de uma contabilidade feita de forma correta e transparente.

O município de Ibirubá, interior do Estado do Rio Grande do Sul, conta com um único hospital, o Hospital da Comunidade Annes Dias, que iniciou sua construção em 1944, e recentemente passou pela reestruturação, o que antes era particular a partir de 25 de janeiro de 2017 passou a ser filantrópico. Todo o processo de transição e seu acompanhamento foi feito por um escritório de contabilidade da mesma cidade, demonstrando a importância da contabilidade em todo este processo.

A contabilidade aplicada ao terceiro setor é um assunto de grande relevância já que essas entidades vêm para suprir a necessidade da população carente, quando o Estado não consegue atender. Esse assunto vem ganhando força à medida que essas entidades vão se tornando mais numerosas.

O terceiro setor é composto pelas instituições de interesse público, as quais proporcionam à sociedade uma oportunidade de melhora na qualidade de vida, atendimento médico, campanhas educacionais, entre outras atividades. Com o acréscimo das instituições do terceiro setor, necessita-se de instrumentos que as tornem uma atividade confiável e transparente com credibilidade para a sociedade.

Assim como as empresas do segundo setor, essas entidades também precisam ter sua contabilidade em dia, o que é um requisito para a manutenção da posição de entidade do terceiro setor. Apesar de muitas imunidades constitucionais, o terceiro setor tem muitas obrigações contábeis e tributárias, incluindo as acessórias, a serem cumpridas.

Quanto mais transparente for a evidenciação do processo operacional da entidade, mais positiva esta será vista, e com isso mais recursos poderão ser arrecadados junto ao mercado e a comunidade. Dessa forma, a contabilidade, vem para registrar, auxiliar e demonstrar ações financeiras e econômicas desenvolvidas pelas entidades sem fins lucrativos.

Levando em conta a importância do setor filantrópico para a atenção pública de saúde e a necessidade de mais informações sobre o referido setor, justifica-se o valor em estudar uma importante entidade localizada em Ibirubá, o Hospital da Comunidade Annes Dias, o qual recentemente passou por grandes mudanças se tornando filantrópico.

Neste contexto, o objetivo geral do estudo é analisar os aspectos contábeis e tributários envolvidos no processo de transição de um hospital privado para uma entidade do terceiro setor.

Para tanto, foi necessário identificar os fatores que motivaram esta transição; verificar como se dá o cumprimento da legislação tributária e contábil referente à filantropia; e descrever comparativamente a evidenciação das informações contábeis e tributárias enquanto empresa privada e como entidade sem fins lucrativos.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Neste capítulo serão apresentados os conceitos que norteiam o presente trabalho, são eles: Terceiro Setor, filantropia, aspectos contábeis e tributários das entidades sem fins lucrativos. Por ser um tema de grande relevância, mas que até então era pouco discutido, a bibliografia é limitada, sendo assim, no presente estudo serão utilizados os autores mais expoentes.

### **2.1 Terceiro Setor**

A economia brasileira é constituída por três grandes setores. No primeiro setor está o governo, no caso o setor público; no segundo, estão as empresas privadas que tem por finalidade questões e interesses particulares, onde visam apenas o lucro; e no terceiro setor, que é o tema deste estudo, se encontram as entidades não governamentais que não possuem fins lucrativos.

O terceiro setor surgiu para suprir a lacuna existente entre a atuação do setor público e o privado. Num contexto atual, ele acaba por fornecer meios alternativos, que buscam suprir as deficiências da população em áreas em que o governo não consegue atuar de forma satisfatória. Este setor vem se tornando imprescindível no processo de assistência social à população carente.

Segundo Fischer (2002, p.45) “O terceiro setor engloba as entidades sem fins lucrativos, privadas, cuja atuação volta-se a finalidades públicas ou coletivas para a geração do bem comum”.

Já segundo Rothgiesser (2004, p. 2 *apud* MANÃ, 2012), “o terceiro setor consiste em cidadãos que participam de modo espontâneo e voluntário de ações que visam o interesse social. Isto vem mostrar algo em comum com o Estado que é o fato de ambos cumprirem com uma função eminentemente coletiva”.

A este respeito Hudson, (2004, p.3), também elucida que

Consiste em organizações cujos objetivos principais são sociais e não econômicos. A essência desse empreendimento envolve instituições de caridade, organizações religiosas, entidades voltadas para as artes, organizações comunitárias, sindicatos, associações profissionais e outras organizações voluntárias, criadas e mantidas por

pessoas que acreditam que mudanças são necessárias e que elas mesmas possam tomar providências nesse sentido.

Dentre as instituições que compõem o terceiro setor encontra-se a filantropia, palavra de origem grega que significa “amor ao homem”, caracteriza a atitude de ajudar ao próximo. O termo filantropia foi criado por um imperador romano no ano de 363, onde achava que filantropia era sinônimo de caridade, onde tinha o objetivo de ajudar ao próximo (SIGNIFICADO DE FILANTROPIA, 2017).

Para Mestriner (2005, p. 14)

No sentido mais restrito, constitui-se no sentimento, na preocupação do favorecido com o outro que nada tem, portanto no gesto voluntarista, sem intenção de lucro, de apropriação de qualquer bem. No sentido mais amplo, supõe o sentimento mais humanitário: a intenção de que o ser humano tenha garantida condição digna de vida. É a preocupação com o bem-estar público, coletivo. É a preocupação de praticar o bem.

Diante desse contexto define-se entidades do terceiro setor todas as organizações privadas sem interesses financeiros, não pertencentes ao Estado, que buscam promover o bem coletivo da população, atuando principalmente nas áreas da saúde, assistência social e educação.

## **2.2 Imunidades e isenções tributárias**

As entidades sem fins lucrativos auxiliam o Estado em suas ações, em contrapartida o Estado oferece alguns benefícios fiscais, desde que atendam aos requisitos que foram estabelecidos por lei. Esses benefícios vêm na forma de imunidades ou isenções tributárias.

### **2.2.1 Imunidade**

A imunidade tributária está prevista na Constituição Federal (1988), trata-se da limitação do poder de tributar do Estado. É um direito fundamental, sendo uma cláusula pétrea da constituição, o que significa que não pode ser vedada nem mesmo por emenda constitucional.

Pode-se verificar na própria constituição quais são os segmentos onde é vedado instituir impostos.

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

- instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de

assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;(…) (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, inciso VI)

Para Sabbag (2015, p. 287) “A imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária”.

Já para Machado (2008, p. 282)

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

Para Rossato (2005, p137 *apud* FREITAS 2014) o objetivo da imunidade é:

O objetivo da imunidade prevista no art. 195, §7o da Constituição Federal não é a de conceder um mero favor fiscal. Muito pelo contrário, é outorgada para estimular a prestação de assistência social, em caráter beneficente, por aquelas instituições que trabalham ao lado e em auxílio do Estado na proteção das camadas sociais mais pobres, que são excluídas do próprio acesso às condições mínimas de dignidade. Ou seja, a entidade deve estar comprometida em assegurar os meios de vida às pessoas carentes. Beneficente vem da beneficência, que traduz caridade e não tolera contraprestação pecuniária.

Portanto a imunidade não deve ser vista como um direito, e sim deve ser entendida como vedação ao governo de instituir impostos sobre as entidades que gozam de tal benefício.

### **2.2.2 Isenção**

A isenção tributária é a dispensa legal do pagamento de determinados tributos, onde o poder público tem competência para instituir o tributo mas dispensa o pagamento para certos contribuintes. Para as entidades do terceiro setor a isenção pode ser total ou parcial, isso vai depender da regulamentação.

Para Moraes (1982, p. 180): “A isenção tributária consiste num favor fiscal concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento”.

Segundo Amaro (1991, p. 152 *apud* SABBAG 2015) “a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano de definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência”.

Na isenção ocorre o fato gerador do tributo, mas o ente público dispensa o crédito tributário. Assim como a incidência do tributo a isenção é prevista em lei. É um caminho alternativo para as organizações do terceiro setor na busca da redução da carga tributária.

### 2.2.3 Diferença entre imunidade e isenção

Muitas são as dúvidas sobre as diferenças entre imunidades e isenções, basicamente pode-se definir que imunidade é a limitação constitucional ao poder de tributar, enquanto a isenção é a dispensa legal do pagamento de determinado tributo.

Segundo Rossato (2005 p. 113 a 114 *apud* FREITAS 2014)

A imunidade é sempre prevista no texto constitucional. É matéria exclusiva da Constituição e não se confunde com a isenção porque esta é versada em lei ordinária ou complementar. A Constituição Imuniza; a lei isenta. É a norma constitucional que dá e retira o poder de tributar. Uma regra autoriza a tributação, enquanto que outra impede que certas pessoas ou bens sejam tributados. A imunidade é um fator de contenção do exercício da competência tributária. Por isto, diz-se que a imunidade é uma regra negativa de competência. A imunidade é antecedente ao exercício da competência tributária; a isenção é precedente. Criada a regra de tributação, a lei posterior concede isenção. Na imunidade, a Constituição simplesmente não permite possa ser exercida a competência tributária diante de determinadas pessoas ou sobre certas pessoas.

A seguir, o quadro 01 sintetiza as principais diferenças entre os dois institutos.

Quadro 1: Principais diferenças entre imunidades e isenções

IMUNIDADE	ISENÇÃO
Limitação a competência de instituir tributos.	Renúncia fiscal.
Prevista na Constituição.	Concedida em lei ordinária.
Proibição de instituir determinados tributos.	Dispensa no pagamento do tributo devido.
Não pode ser revogada nem mesmo por emenda constitucional.	Pode ser revogada a qualquer tempo.

FONTE: Elaborado pela autora (2017)

Com as informações descritas no quadro 1, pode-se visualizar de forma clara as diferenças entre imunidades e isenções, nos seus principais aspectos.

### 2.3 Aspectos legais e tributários

O terceiro setor tem diferenciação quanto a sua tributação e em alguns aspectos contábeis, em relação as entidades do segundo setor.

As entidades sem finalidade de lucro são imunes e isentas de alguns tributos, mas mesmo com esses benefícios elas ainda tem muitas obrigações a cumprir, dentre elas estão as obrigações acessórias, e trabalhistas quando houver relação de emprego. Conforme art. 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Quanto às obrigações acessórias algumas entidades se enquadram como isentas nas obrigações patronais, assim deverão ter uma placa visível ao público da respectiva disponibilidade de serviços gratuitos de assistência, conforme modelo estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social.

É dever das entidades estar sempre com suas declarações em dia. Para Morais (2014) nosso país prima pelo excesso de burocracia e necessidade de apresentação de declarações fiscais, inclusive para o terceiro setor. É de suma importância o cumprimento de todas as obrigações tributárias acessórias, relativo aos tributos aos quais seja contribuinte, podendo citar: Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF), Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) etc., todas sujeitas às pesadas multas pela omissão ou atraso na entrega.

A partir do ano calendário de 2014 a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) foi extinta, sendo substituída pela Escrituração Contábil Fiscal (ECF). São obrigadas ao preenchimento da ECF as pessoas jurídicas, inclusive as isentas e imunes (RECEITA FEDERAL, 2017).

A Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) é uma obrigação tributária acessória devida por todas as pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação do imposto de renda. A DIRF é enviada através do programa Receitanet (GUIA TRABALHISTA, 2017).

Para Lazarin (2017) a relação anual de informações sociais (RAIS) é obrigatória para todas as pessoas jurídicas ativas na Receita Federal. É a base de dados mais completa sobre empregadores e trabalhadores formais no Brasil. A partir dela, é possível determinar as necessidades de controle da atividade trabalhista no país, e disponibilizar informações sobre o mercado de trabalho às entidades governamentais. Assim, é possível obter o perfil das empresas e dos trabalhadores brasileiros, possibilitando a elaboração de políticas públicas de emprego e o pagamento de benefícios.



Assim, como a ECF, DIRF, RAIS as entidades do terceiro setor tem várias outras obrigações a cumprir, e as mudanças nesse meio são constantes, para 2018 serão implantadas novas obrigações como a EFD-Reinf.

Conforme Mello (2017), a escrituração fiscal digital das retenções e informações da contribuição previdenciária substituída (EFD-Reinf) é o mais recente módulo do sistema público de escrituração digital (Sped). Esta novidade está sendo construída em complemento ao sistema de escrituração digital das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas (eSocial) e contempla todas as retenções do contribuinte sem relação com o trabalho. A nova escrituração substituirá as informações contidas em outras obrigações acessórias. A Reinf passará a recepcionar mensalmente outras informações que até então eram declaradas ao Fisco anualmente, como a DIRF, DCTF, SEFIP e GFIP.

Com essas constantes atualizações se ressalta ainda mais a importância das entidades em estar amparadas por um profissional da contabilidade.

#### **2.4 Aspectos legais das entidades do terceiro setor na área da saúde**

Para que a entidade seja qualificada como do terceiro setor a mesma deve seguir à risca a legislação regente, especialmente as de assistência social, para a emissão do seu certificado de entidade beneficente. Com isso, o profissional deve estar atento aos princípios da contabilidade, às normas brasileiras de contabilidade bem como a legislação que rege o terceiro setor.

A partir do ano de 2010, entrou em vigor a certificação das entidades beneficentes, através da lei nº 12.101/09.

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas 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, e que atendam ao disposto nesta Lei.

Tal lei ficou conhecida como “a Lei da Filantropia”, tem como objetivo a comprovação da condição de filantropia perante a sociedade o que a permite firmar convênios, garantindo seus benefícios.

Para ser certificado e receber os benefícios, o Ministério da saúde impõe alguns requisitos que devem ser cumpridos:

Quadro2: Requisitos para certificação de entidade beneficente

1. Celebrar contrato, convênio ou instrumento congênere celebrado com o gestor do SUS;
--

2. Ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento);
3. Comprovar, anualmente, da forma regulamentada pelo Ministério da Saúde, a prestação dos serviços de que trata o item 2, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados.
4. A entidade de saúde deve ainda informar, obrigatoriamente, ao Ministério da Saúde, na forma por ele estabelecida: A totalidade das internações e procedimentos ambulatoriais dos pacientes usuários e não usuários do SUS e as alterações referentes aos registros no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES.
5. A entidade de saúde que presta serviços, exclusivamente, na área ambulatorial deve observar o disposto nos itens “1 e 2”, comprovando, anualmente, a prestação dos serviços no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento).
6. Quando a disponibilidade de cobertura assistencial da população pela rede pública de determinada área for insuficiente, os gestores do SUS devem observar, para a contratação de serviços privados, a preferência de participação das entidades beneficentes de saúde e das sem fins lucrativos.
7. Não havendo interesse do gestor local do SUS na contratação dos serviços de saúde ofertados pela entidade de saúde ou de contratação abaixo do percentual mínimo a que se refere o “item 2”, a entidade deverá comprovar a aplicação de percentual da sua receita em gratuidade na área da saúde, da seguinte forma:  I - 20% (vinte por cento), quando não houver interesse de contratação pelo gestor local do SUS ou se o percentual de prestação de serviços ao SUS for inferior a 30% (trinta por cento); II - 10% (dez por cento), se o percentual de prestação de serviços ao SUS for igual ou superior a 30% (trinta por cento) e inferior a 50% (cinquenta por cento); ou III - 5% (cinco por cento), se o percentual de prestação de serviços ao SUS for igual ou superior a 50% (cinquenta por cento)
8. Em hipótese alguma, é admitida como aplicação em gratuidade a eventual diferença entre os valores pagos pelo SUS e os preços praticados pela entidade ou pelo mercado.

FONTE: Grazioli (2015)

Para manter a certificação de entidade beneficente, deve-se seguir à risca os requisitos impostos pelo Ministério da Saúde.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos esse estudo se caracteriza como pesquisa descritiva pois descreve as características do processo de transição do Hospital da Comunidade Annes Dias para a filantropia no que tange seus aspectos contábeis e tributários. Segundo Gil, (1999, p.42)

As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Quanto aos procedimentos técnicos essa pesquisa se caracteriza como bibliográfica, documental, *ex post facto* e estudo de caso.

Se caracteriza como bibliográfica pois buscou alicerçar o estudo em diversos livros e *sites*. Para Martins e Theóphilo (2009) é necessária para a condução de qualquer pesquisa científica, que procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, revistas, jornais, *sites*, etc.

A pesquisa documental é baseada em documentos e demonstrações contábeis do próprio hospital que foram elaborados pelo escritório de contabilidade contratado, que esteve à frente de todo o processo da transição. Conforme Gil (1999, p.46)

A pesquisa documental apresenta uma série de vantagens. Primeiramente, há que se considerar que os documentos constituem fonte rica e estável de dados. Como os documentos subsistem ao longo do tempo, tornam-se a mais importante fonte de dados em qualquer pesquisa de natureza histórica.

O referido estudo se estabelece entre variáveis após ter ocorrido a transição, por isso pode-se caracteriza-lo como *ex post facto*. Para Gil (1999, p.49) “A tradução literal da expressão *ex-post facto* é "a partir do fato passado". Isso significa que neste tipo de pesquisa o estudo foi realizado após a ocorrência de variações na variável”, e também é caracterizada pela relação de causa e efeito entre as variáveis alvo do estudo.

Quanto ao estudo de caso, essa instituição foi escolhida pelo critério de acessibilidade, levando em conta ser a maior entidade do terceiro setor de Ibirubá- RS e a grande importância que tem para município. Conforme Gil (1999, p. 54) o estudo de caso “Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”.

Quanto a forma de abordagem o estudo em questão se enquadra como qualitativo, pois traz as respostas sobre o funcionamento do processo para se tornar uma entidade do terceiro setor. A pesquisa qualitativa responde a questões particulares, se preocupando nas ciências sociais de um modo que não pode ser quantificada. Trabalha com um universo de significados, motivos, crenças, correspondendo a um espaço mais profundo nas relações (MINAYO, 2004).

E por fim, os instrumentos de coleta de dados utilizados se enquadram como documental e entrevista. Documental, pois é baseada em documentos elaborados pelo escritório de contabilidade contratado pelo hospital, conforme Gil (1999, p. 88) “como em boa parte dos casos os documentos a serem utilizados na pesquisa não receberam nenhum tratamento analítico, torna-se necessária a análise de seus dados”, e entrevista não estruturada, segundo Minayo (2004, p. 57) “a entrevista é o procedimento mais usual no trabalho de campo. Através dela, o pesquisador busca obter informes contidos na fala dos atores sociais”.

A entrevista é baseada em conversas virtuais com o contador responsável e ainda através de trocas de e-mails com o atual administrador do hospital, senhor Odair Jose Funk, e também com o contador responsável pela contabilidade da entidade, para obtenção de

informações sobretudo em relação aquelas que buscaram descobrir a motivação da realização da transição.

#### **4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Foi realizado estudo de caso em uma instituição da área da saúde, a qual passou por uma grande reestruturação, de uma empresa privada passou a ser uma entidade do terceiro setor em janeiro de 2017. Para a análise dos dados foram realizadas visitas ao hospital e entrevistas com o administrador da entidade e com a pessoa responsável pela contabilidade da instituição, no caso se trata de um escritório contratado. A seguir serão apresentados os resultados das entrevistas.

##### **4.1 Breve histórico do Hospital da Comunidade Annes Dias e sua motivação para a transição**

Ao iniciar o estudo de caso sobre o Hospital da Comunidade Annes Dias, é de suma importância conhecer um pouco sobre a sua história. A instituição é localizada em Ibirubá, município do noroeste do estado gaúcho, cidade conhecida como terra da pitangueira do mato. Ibirubá é visto como referência para as outras cidades próximas, possuindo uma economia forte voltada para agricultura, indústria metal mecânica e comércio.

No ano de 1944 ocorreu a fundação do hospital, que desde lá vem exercendo um papel fundamental na vida da população ibirubense. Oferece diversos serviços à população, como serviços ambulatoriais eletivos, em urgências e emergências e serviços hospitalares. Possui um sistema de internação, nas especialidades de clínica geral, cirurgia geral, obstetrícia, pediatria, urologia, ortopedia e traumatologia, cirurgia de varizes e oftalmologia.

A fim de obter mais informações sobre sua história, foi feita uma entrevista com o administrador Sr. Odair Jose Funck, o qual foi escolhido por ter uma longa história junto à instituição. Iniciou suas atividades em 1993, na função de auxiliar administrativo junto ao setor de internações, atuou também na mesma função no setor de faturamento. Por um determinado período foi comprador, por volta do ano de 1997 o então administrador do hospital precisava elegeu um gerente administrativo, como Odair cursava administração e, por já vasta experiência e conhecimento acerca das rotinas e procedimentos administrativos, teve seu nome indicado por vários colegas, desta forma o administrador o convidou a assumir tal desafio, o qual foi aceito e atuou nessa função por dois anos.

Em maio de 1999, por problemas pessoais o então administrador optou em sair da instituição. Com um perfil empreendedor e competitivo, e também por já estar alinhado com as necessidades da função, Odair foi convidado pela direção a assumir a administração do hospital, pelo seu excelente desempenho está nesta função até os dias atuais.

Segundo Funck, o hospital possui uma linda história. Para entendê-la é importante voltar no tempo, ou seja, na data de sua criação, em 1944. À época, foi um sacrifício muito grande da comunidade para construí-lo, já que era uma época em que praticamente não se tinha acesso aos recursos de saúde.

Infelizmente desde sua fundação o hospital sempre conviveu com problemas financeiros, razão pela qual no ano de 1978 os antigos proprietários venderam a entidade para uma cooperativa de energia local, que ficou na sua gestão até 1994 através da ADESSO, que era uma Entidade Filantrópica de Assistência Social a qual era mantedora do hospital.

Neste ano, a cooperativa deixou de fazer a gestão direta do hospital. Então com o apoio de várias entidades da comunidade foi criada a Cooperativa de Saúde UNIVIDA com o intuito de viabilizar os hospitais através de um plano de saúde local. Este plano funcionou bem por vários anos, até tornar-se inviável em virtude da regulamentação dos planos de saúde.

A partir de tal regulamentação inúmeras exigências foram inseridas para as operadoras de planos de saúde. A exemplo pode-se citar a garantia de rede referenciada própria, valor depositado em fundo garantidor, imóveis em garantia, dentre outras. Exigências as quais a UNIVIDA, por ser uma empresa da microrregião, não conseguiria honrar.

Visando unir esforços em prol do hospital, em 2006, a partir de uma iniciativa dos profissionais da saúde da cidade, especialmente médicos, foi estruturada uma sociedade por cotas limitada. Ocorre que, em se tratando de serviços de saúde, nem sempre é possível atingir qualidade no atendimento com recursos reduzidos, e talvez a falta de retorno da atividade tenha desestimulado estes profissionais a investir mais no hospital.

Foi a partir daí que lideranças da comunidade se uniram a estes profissionais na tentativa de encontrar uma forma viável de manter o hospital, tendo como alternativa torná-lo sem fins lucrativos, para futuramente tentar a obtenção do título de filantropia.

Atualmente em 2017 o hospital se enquadra como filantrópico, e agora a sua luta é trazer recursos estaduais e federais para custear os serviços hospitalares prestados. Um fator que pode trazer expectativas positivas de investimentos no hospital é o fato de ser um ano pré-eleitoral e com isto, buscar apoio junto a deputados estaduais e federais para destinação de verbas via emendas parlamentares.

Funck também enfatiza “acho que o hospital está no caminho certo, no entanto, temos grandes desafios, tais como, unir os municípios da região na compra de serviços microrregionais”. Ou seja, é necessário sensibilizar os municípios da região acerca da importância do hospital e a extensão de seus serviços para qualidade da saúde.

Pode-se observar que a história do hospital é repleta de desafios, os quais continuam sendo vencidos graças ao esforço e dedicação da administração e sua equipe. Desta forma ele continua de portas abertas atendendo a população que necessita de seus serviços.

Como a história dessa entidade mostrou, a falta de recursos financeiros levou os envolvidos à uma busca incessante de alternativas pela sobrevivência do hospital, com isso a transição de instituição privada para o terceiro setor foi a forma pela qual se viu a possibilidade de captar recursos para manter a entidade.

#### **4.2 Cumprimento da legislação tributária e contábil referente à filantropia**

Para verificar como se dá o cumprimento da legislação tributária e contábil referente à filantropia foi necessário contato com o escritório contábil responsável pela escrituração do hospital.

Foi entrevistado o contador do escritório responsável por toda a contabilidade do hospital, por ser profundo conhecedor de sua história e da legislação pertinente à filantropia. Trata-se de um escritório fundado no ano de 2004 que atua no município de Ibirubá. No ano de 2006 iniciou a prestação de serviço para o hospital que na época era UNIVIDA, e presta serviços de contabilidade na área contábil e fiscal até os dias atuais.

A primeira pergunta foi relativa ao processo de transição do hospital privado para filantrópico, onde se buscou saber se este processo foi conduzido pelo escritório ou se houve necessidade de assessoria externa. No caso, houve participação do escritório em conjunto com a própria administração do hospital, e também com suporte de uma empresa que presta serviços de apoio em administração, especializada em entidades do terceiro setor.

Não é comum os escritórios fazerem a contabilidade de empresas filantrópicas e dificilmente conseguem fazer sozinhos, portanto, para atender todos os requisitos estabelecidos por lei, se busca suporte em empresas especializadas em tal setor.

Também foi questionado se houveram e quais foram as principais dificuldades para a execução do processo de transição do hospital. Da parte do escritório as dificuldades foram em organizar a vida fiscal do hospital por ter vários tributos em atraso, sendo que os mesmos

tiveram que ser parcelados. Além disso, também foi necessária a prestação de informações solicitadas por vários órgãos, informações estas nem sempre disponíveis nos formatos desejados como exemplo balanços patrimoniais e demonstração de resultado.

Antes da transição, as principais obrigações contábeis e fiscais eram manter escrituração contábil regular, com a elaboração dos demonstrativos contábeis; e escrituração fiscal relativa aos impostos como: Programa de integração social (PIS), Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), Instituto nacional do seguro social (INSS), Fundo de garantia do tempo de serviço (FGTS) e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Depois da transição para a filantropia, quando o hospital já se tornara isento de IRPJ, as obrigações contábeis continuaram as mesmas. Além disso, a equipe e direção do hospital ficou obrigada à elaboração de alguns demonstrativos e comprovações para que se mantivesse filantrópico.

Quanto às obrigações fiscais, a principal consequência da transição foi a redução dos tributos, pois o hospital passou a contar com a isenção do IRPJ e CSLL, embora a instituição não vinha recolhendo há tempos em função de sucessivos prejuízos. O recolhimento do PIS passou a ser sobre a folha de pagamento, o que antes era sobre todas as receitas, o que incluía tanto as receitas de serviços como as de venda da cantina. A COFINS passou a incidir somente sobre as vendas da cantina, ou seja, sobre aquelas que não se referem a atividade fim do hospital. Também se conseguiu a isenção da parte patronal do INSS sobre a folha de pagamento, sendo que hoje só é recolhida a parte funcional.

Como exemplo da redução da carga tributária foi demonstrado que o valor do recolhimento a título de INSS antes da filantropia era em torno de R\$ 40.000,00. Como hoje é recolhida apenas a parte descontada dos funcionários o valor recolhido gira em torno de R\$ 12.000,00, o que aliás nem representa um verdadeiro ônus da instituição a qual apenas repassa o valor descontado dos funcionários, representando uma grande economia.

Agora, o desafio está em se trabalhar para que o hospital chegue a um ponto de equilíbrio entre receitas e despesas e também entradas e saídas de caixa para manter um fluxo equilibrado.

Na opinião do contador, os principais aspectos envolvidos na transição são aqueles referentes aos ganhos na diminuição da tributação do hospital, o que ajudará muito para que o mesmo consiga se manter. Do contrário, chegaria a um ponto em que o Hospital Annes Dias

não teria mais condições de seguir em frente, tanto do ponto de vista econômico quanto financeiro.

Em relação aos aspectos contábeis, uma alteração importante é que são exigidas mais seguidamente as demonstrações contábeis, o que em si não é um problema desde que a contabilidade se mantenha organizada e em dia.

### 4.3 Evidenciação das informações contábeis e tributárias enquanto empresa privada e como entidade sem fins lucrativos

Diante da grande mudança que foi a transição do hospital de empresa particular para uma entidade do terceiro setor, abaixo serão representados quadros comparativos das mudanças que houveram quanto à evidenciação das demonstrações contábeis e da tributação do hospital.

Quadro 3: Obrigações fiscais empresa particular x filantrópico

<b><i>OBRIGAÇÕES FISCAIS</i></b>		
	<b>PARTICULAR</b>	<b>FILANTRÓPICO</b>
PIS	Tributa sobre saídas e serviços	Tributa sobre folha de pagamento dos funcionários
COFINS	Tributa sobre saídas e serviços	Tributa sobre venda da cantina
IRPJ	Tributa sobre lucro	Imune
CSLL	Tributa sobre lucro	Isento
INSS	Tributa sobre folha de pagamento	Patronal isento
FGTS	Tributa sobre folha de pagamento	Tributa sobre folha de pagamento
ISS	Tributa sobre serviços	Prefeitura isentou

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Conforme o quadro acima, pode ser observada a redução das obrigações fiscais, porém não há uma forma de apurar com exatidão o ganho que a entidade teve, já que a parte do PIS e COFINS varia muito dependendo do valor de vendas e do valor de entradas, e o IRPJ e CSLL somente tributava quando o hospital tinha lucro, o que já não acontecia há algum tempo devido aos constantes prejuízos, fator que dificulta uma comparação.

Quadro 4: Obrigatoriedade de apuração de demonstrativos contábeis/financeiros

<b><i>OBRIGAÇÕES CONTÁBEIS</i></b>
<b>EMPRESA PARTICULAR &amp; ENTIDADE FILANTRÓPICA</b>
SPED EFD CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
SPED ECD



SPED ECF
Demonstrativo INSS
Demonstrativo FGTS
Demonstrativo ISS
RAIS
DIRF
DCTF

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

No quesito de obrigatoriedade de apresentação de informações contábeis não teve nenhuma alteração. Todas as obrigações continuam sendo apresentadas de forma obrigatória. Porém, com a certificação do título de filantropia o hospital ficou obrigado a apresentar mais algumas informações ao governo.

A alimentação dessas informações é feita diretamente pelo site do governo, com dados chamado Comunicação Interna Hospitalar e Ambulatorial (CIHA), onde são informadas mensalmente todas as internações e atendimentos ambulatoriais prestados ou não pelo SUS. Desta forma o governo consegue ver e analisar os percentuais que são atendidos de outros convênios e particulares.

A atualização dessas informações são de suma importância e devem ter um cuidado especial, sendo um dos documentos exigidos para a análise do pedido de renovação do título de filantropia.

## 5. Considerações finais

A vida em sociedade vem se tornando cada vez mais complexa. A desigualdade social aumenta e a saúde da população se torna mais precária. É nesse contexto que as organizações do terceiro setor vêm para dar um maior suporte às famílias carentes, ajudando a suprir as necessidades em que o Estado não consegue atender.

O presente trabalho abordou o estudo de caso de um hospital que até então era privado localizado em Ibirubá- RS, o Hospital da Comunidade Annes Dias, o qual passou por uma recente reestruturação, se tornando filantrópico.

O artigo buscou conhecer os aspectos contábeis e tributários, envolvidos na transição de entidade privada para a filantropia. Mostrando também para a população ibirubense a luta que a administração do hospital trava diariamente para salvar a entidade da falência, e continuar atendendo de forma eficiente as pessoas que necessitam de seus serviços.

O estudo contribui como fonte de informação para os contadores e futuros contadores, demonstrando as especificidades desse tipo de organização, e para o próprio hospital que pode visualizar o quão importante foi essa transição pela economia gerada a partir da isenção de alguns tributos.

Essa pesquisa visa contribuir teoricamente ao apresentar aspectos contábeis e tributários utilizados no processo de transição de uma empresa privada para a filantropia. O principal beneficiado do estudo é o próprio hospital, que terá a sua inteira disposição todo o material teórico que poderá ser utilizado como fonte de pesquisa afim de auxiliar na administração do mesmo. O estudo também pode ser utilizado como fonte de pesquisa por outras instituições que pretendem passar para a filantropia.

Como a contabilidade tem um vasto campo de atuação o estudo mostra aos acadêmicos de ciências contábeis mais uma opção de inserção no mercado de trabalho. E demonstra aos próprios contadores a importância de especialização e da constante atualização na área.

No estudo em questão buscou-se trazer respostas de forma qualitativa, a fim de demonstrar a real importância de manter uma contabilidade fidedigna e atualizada. Principalmente para o terceiro setor, pois se tem vários requisitos a serem cumpridos para que possam se manter com o título de filantropia.

Um das grandes limitações do estudo foi a impossibilidade de trazer informações numéricas visto que não se teve liberação das mesmas. Com isso fica registrado o quão importante seria continuar o estudo buscando valores para ter uma real noção das vantagens em termos de economia de tributos. Outra sugestão é de trazer outras instituições a fim de fazer comparações para se ter uma visão de outro segmento.

## REFERÊNCIAS

BRASIL, **Constituição federal**, de 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 24 mai. 2017, 22:07

BRASIL, lei nº 12.101, Lei 12.101/09 e Regulamento - **certificação das entidades beneficentes de assistência social**, de 27 nov. 2009. Disponível em

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2009/lei/112101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/112101.htm)>. Acesso em 11 jun. 2017 14:33

BRASIL. Lei 5.172 de 1966. **Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União**. Brasília 25 out de 1966. Disponível em

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em 11 jun. 2017 15:12

BRASIL, **Receita Federal**. disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1285>>. Acesso em: 20 jun. 2017, 22:09

CIGANA, Caio; **Melhora da atividade econômica reforça aposta pelo fim da recessão**. Disponível em: <<http://zh.clicrbs.com.br/rs/noticias/economia/noticia/2017/05/melhora-da-atividaeeconomica-reforca-aposta-pelo-fim-da-recessao-9793856.html>>. Acesso em: 25 jun. 2017, 18:02

FISCHER, Rosa Maria. **O desafio da colaboração: práticas e responsabilidade social entre empresas e terceiro setor**. São Paulo: gente, 2002

FREITAS, Felipe Simor De; **Imunidade do Art. 195, §7º da Constituição Federal das entidades beneficentes de assistência social**. Dezembro de 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,imunidade-do-art-195-%C2%A77o-daconstituicao-federal-das-entidades-beneficentes-de-assistencia-social,51602.html>>. Acesso em 06 jun. 2017, 22:34

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GRAZZIOLI, Airton et all. **Manual de procedimentos para o terceiro setor**. Brasília DF, 2015

GUIA TRABALHISTA. Disponível em: <<http://www.guiatrabalhista.com.br/guia/dirf.htm>>. Acesso em: 21 jun. 2017, 21:53

HUDSON, M. **Administrando organizações do terceiro setor - o desafio de administrar sem receita**. São Paulo: Makron Books, 2004.

LAZARIN, Adele. **RAIS 2017: tudo que você precisa saber para entregar a declaração**. Disponível em: <<https://www.nibo.com.br/blog/rais/>>. Acesso em 21 jun. 2017, 22:08

LIMA, Luís. **Pior recessão da história complica retomada da economia brasileira**. Disponível em: <<http://epoca.globo.com/economia/noticia/2017/03/pior-recessao-dahistoria-complica-retomada-da-economia-brasileira.html>>. Acesso em 01 jul. 2017, 18:49

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. Ver. Atual. ampla. São Paulo: Malheiros, 2009.

MANÃS, Antônio Vico. **Terceiro setor: Um estudo sobre a sua importância no processo de desenvolvimento sócio econômico**. São Paulo 2012

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELLO, Roberta. **EFD-Reinf é a mais nova modalidade do Sped.** Disponível em: <<http://www.fenacon.org.br/noticias/efd-reinf-e-a-mais-nova-modalidade-do-sped664/>>. Acesso em: 25 jun. 2017, 18:27

MESTRINER, Maria Luiza; **O estado entre a filantropia e a assistência social.** São Paulo, Cortez, 2005.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.) **Pesquisa Social. Teoria, método e criatividade.** 23 ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2004

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de direito tributário.** Editora Saraiva. São Paulo 1982.

MORAIS, Roberto Rodrigues de. **Terceiro setor tem várias obrigações contábeis e tributárias em 2014 com o esocial.** Disponível em: <[https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\\_dh=12575](https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=12575)>. Acesso em 20 jun. 2017, 22:24

SABBAG, Eduardo. **“Manual de direito tributário”.** 7ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2015.

SIGNIFICADO DE FILANTROPIA. Disponível em: <<https://www.significados.com.br/filantropia>>. Acesso em: 21 mai. 2017, 18:22

UCHOA, Guilherme; **Brasil ocupa último lugar em ranking de retorno social de impostos** Disponível em <<http://blogskill.com.br/brasil-ocupa-ultimo-lugar-em-ranking-de-retorno-social-de-impostos-ranking-retorno-social-ibpt-pib-idh-tributosconsumo-valores-arrecadados-30-paises/#.WUsHyevyIV>>. Acesso em: 10 mai. 2017, 23:40