

AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS: UM ESTUDO DE CASO

Emanoel Marcos Lima

Universidade Católica Dom Bosco (UCDB-MS)

emanoel@inpet.srv.br

RESUMO

O objetivo deste trabalho é de verificar o desempenho das entidades sem fins lucrativos, utilizando-se dos conceitos de custo de oportunidade, analisando aspectos tributários por meio do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – SIMPLES NACIONAL, identificando, mensurando e evidenciando o resultado econômico das Entidades Sem Fins Lucrativos - ESFL. O estudo desenvolve-se a partir da caracterização dos benefícios fiscais e da avaliação de desempenho, definições do custo de oportunidade e resultado econômico, bem como dos aspectos tributários que envolvem a tributação pelo SIMPLES NACIONAL. Para tanto, com base nos conceitos e legislações em vigor, realizou-se um estudo de caso para apurar o resultado econômico para verificar o desempenho da Creche Campo Grande. Por fim, foi realizada simulação a fim de averiguar o impacto dos tributos no resultado da entidade objeto de estudo, caso não fosse ESFL. Constatou-se que a entidade analisada gerou resultado econômico positivo e caso fosse enquadrada no SIMPLES NACIONAL a mesma apresentaria resultado econômico maior em comparação a forma jurídica utilizada, haja vista que teria uma tributação menor.

Palavras-chaves: Entidades sem fins lucrativos. Resultado econômico. Simples nacional.

1. Introdução

De acordo com o art. 3º da Constituição Federal, que estabelece os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil o Estado deve “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”. Por sua vez, o art. 6º que trata dos direitos sociais, define que a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados constituem direitos sociais dos cidadãos. Sendo assim, é dever do Estado promover o bem estar de toda a sociedade sem pré-conceitos de origem, raça, sexo, cor, idade ou qualquer outra forma de discriminação, atendendo-lhes principalmente nas suas necessidades básicas como: saúde, educação, trabalho e segurança. Em alguns casos, como por exemplo a educação, a própria Constituição definiu que será desenvolvida com a colaboração da sociedade. O que vem ocorrendo é que o Estado sozinho não tem conseguido atender todos os direitos constitucionais e necessidades dos cidadãos, sendo necessário portanto a participação efetiva da sociedade.

Cada vez mais, assistimos a sociedade atuando em setores não assistidos pelas ações governamentais. Essas ações são realizadas através da reunião de pessoas que constituem associações e fundações sem finalidades lucrativas que objetivam suprir necessidades da sociedade.

Diante da importância das ESFL para a nação, foram criadas leis no sentido de favorecer a constituição dessas entidades.

Muitas entidades são criadas com o objetivo de ajudar às pessoas que necessitam. Entretanto, existem outras cujos objetivos estão restritos a grupos de pessoas, como por exemplo algumas associações, clubes recreativos, etc. O lucro não é o objetivo dessas instituições, porém é necessário para a manutenção e continuidade das suas atividades. Essas instituições, além de importantes para a sociedade, prestam relevantes serviços à comunidade nas diversas áreas onde atuam, principalmente no campo da assistência social.

Segundo Brava (*apud* ARAÚJO, 2002, p.03),

Para o Banco Mundial e outras instituições multilaterais, o Terceiro Setor, tendo à frente as ONGs, (sic), tem um importante papel executor de políticas sociais, articulado e complementar à ação do Estado.(...) estas instituições sem fins lucrativos (...) são eficientes, baratas, não desperdiçam recursos com a burocracia, não são corruptas, apresentam resultados muito mais significativos que a ação do Estado.

Constata-se pois pelas afirmações dos autores, que as ESFL são mais eficientes e apresentam melhores resultados se as atividades fossem desenvolvidas pelo Estado. Entretanto, os elementos avaliados pela contabilidade da forma como está não permite fazer essa comparação, não sendo possível dessa forma verificar se os recursos recebidos estão sendo aplicados de forma eficiente e se os resultados obtidos são melhores se comparados aos desenvolvidos por outras entidades ou formas de organização.

FALCÃO¹ acredita que a principal dificuldade das organizações sem fins lucrativos sejam os seus dirigentes. Segundo ele:

Estes dirigentes são técnicos altamente capacitados e bem intencionados, mas sem nenhum conhecimento ou capacitação gerencial. Existem muitas instituições honestas que realizam um ótimo trabalho, que deverão fechar suas portas por incompetência gerencial.

A afirmação acima demonstra a preocupação do autor com relação à gestão das

¹ FALCÃO, Ricardo. Entrevista disponível em

<http://www.dearo.com/html/paginas/entrevista_com_ricardo_falcao.asp> acesso em 22.05.2002

instituições sem fins lucrativos, não por má fé dos dirigentes, mas sim por falta de conhecimento e capacitação gerencial. Esse fato, se verdadeiro compromete as afirmações feitas por BRAVA citadas anteriormente, já que em função dessa deficiência apontada por FALCÃO os resultados podem não ser tão satisfatórios quanto se imaginam.

Os gestores, o governo e a sociedade necessitam saber de forma clara e transparente o valor dos recursos recebidos, a forma de aplicação dos recursos e se as atividades desenvolvidas realmente geram benefícios para a sociedade. Essas informações ajudam a todos os interessados procederem à análise sobre a gestão dessas entidades.

Sendo assim, o presente trabalho tem por objetivo verificar o desempenho das entidades sem fins lucrativos, utilizando-se dos conceitos de custo de oportunidade, identificando, mensuração e evidenciando o resultado econômico das ESFL e também analisar os benefícios tributários concedidos a essas entidades.

Para se alcançar os objetivos, o estudo realiza estudo de caso na Creche Campo Grande cuja gestão pertence ao Centro Social Dom Bosco – CSDB, estabelecido em Campo Grande – MS., para conhecer a realidade operacional, identificação dos eventos econômicos, levantamento dos custos, despesas e análise dos resultados.

As ações desenvolvidas pelo ESFL contribuem em muito para diminuir os problemas sociais existentes não só no Brasil mas também no mundo, demonstrando a sua importância primeiro pela atividade que desenvolve e depois por atenderem pessoas sem condições financeiras, ressaltando é claro que os recursos são da própria sociedade. Daí a importância de se verificar a forma como estão sendo aplicados esses recursos.

Em face das considerações apresentadas, justificamos a importância deste estudo, no sentido de contribuir para o aperfeiçoamento dos sistemas de informações das ESFL, tanto para fins de gestão, quanto para subsidiar os usuários externos (governo e sociedade).

2. Fundamentação teórica

Na busca de satisfazer suas necessidades, não atendidas pela ação governamental, os indivíduos se unem no sentido de atenderem alguns desejos específicos da sociedade. Surgem então, as Entidades Sem Fins Lucrativos - ESFL que visam atender à sociedade nas atividades culturais, esportivas, caritativas, educacionais, religiosas etc. Estas entidades nascem a partir da iniciativa das pessoas, necessitando de recursos materiais, financeiros, tecnológicos e humanos, que na maioria das vezes são conseguidos através de doações da população, empresas e outras vezes através de parcerias com o Estado e Agências de Cooperação. Essas doações nem sempre são efetuadas através de recursos financeiros, ocorrendo muitas vezes através de recursos materiais – gêneros alimentícios, remédios, materiais de construção, roupas, etc. – e também de recursos humanos através da prestação de serviços como voluntários. Estes recursos formarão o patrimônio da entidade, o qual, se mal administrado, poderá comprometer a continuidade da mesma.

Percebe-se diante do exposto, *a ocorrência de eventos econômicos, que são fenômenos que transformam o patrimônio da empresa e, portanto, geram os seus resultados*. Esses fenômenos decorrem das decisões dos gestores, que se referem, nesse caso, basicamente, aos recursos recebidos e à aplicação em benefício da sociedade, gerando resultados econômicos para a instituição.

Diante da importância das ESFL para a nação, foram criadas leis no sentido de favorecer a constituição dessas entidades.

2.1. Benefícios Fiscais

Sem entrarmos no mérito das discussões jurídicas que ocorrem sobre o tema, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, pela Constituição Federal, instituir impostos sobre as entidades elencadas no Art. 150, VI, “c”, que preencherem os

requisitos estabelecidos em lei. Os benefícios estendem-se somente aos impostos, compreendendo:

- Imposto de Renda;
- Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotor - IPVA;
- Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD;
- Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS;
- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN;
- Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU;e
- Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos – ITBI.

O § 7º do Inciso III do Art. 195 da CF/88 estabelece que: “São isentas de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

As ESFL, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no Decreto nº 2.536, e que se enquadrem como entidades beneficentes de assistência social, são **isentas das contribuições para a seguridade social de responsabilidade da empresa**, sendo que os descontos efetuados dos funcionários, autônomos e empresas, devem ser recolhidos normalmente.

Assim, a partir do que foi apresentado sobre os benefícios aplicados às ESFL, apresentamos a seguir quadro resumo dos benefícios nas esferas Federal, Estadual e Municipal .

Quadro nº 01 – Benefícios Fiscais

ESFERAS	BENEFÍCIOS
FEDERAL	Imposto de Renda, Cofins, CSSL e INSS
ESTADUAL	ICMS, IPVA e ITCD
MUNICIPAL	ISSQN, IPTU e ITBI

2.2. Avaliação de desempenho

O ato de avaliar, de acordo com Schwartzman (*apud* SANTOS, 2002, p.87), significa diferenciar. Sendo assim, “[...] os sistemas de avaliação só surgem e se impõem quando os interesses a favor da diferenciação superam os interesses dos que preferem a igualdade indiferenciada.”

De acordo com Pereira (1993, p.128), o termo “avaliação” refere-se ao ato ou efeito de atribuir valor, sendo que “valor” pode ser entendido num sentido qualitativo (mérito, importância) ou num sentido quantitativo (mensuração).

O sentido qualitativo, segundo o mesmo autor, expressa a idéia de julgamento ou formação de juízo, atribuindo conceitos a determinados objetos, como, por exemplo, relativamente a um desempenho econômico: bom, ótimo e eficaz. Sendo assim, a avaliação requer parâmetros que permitam a realização desse julgamento. Quanto ao sentido quantitativo, refere-se à quantificação dos atributos de determinado objeto, com o objetivo de evidenciá-lo numericamente.

Glautier e Underdown (*apud* GUERREIRO, 1989, p.76) afirmam que a “[...] mensuração tem sido definida como a atribuição de números a objetos de acordo com regras, especificando o objeto a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões de unidade.”

Para Guerreiro (1989), mensurações, além de serem necessárias para expressar objetivos e deixar claros quais são os alvos a serem atingidos, são também necessárias para avaliar e controlar os resultados dos processos.

Sendo assim, a avaliação dos resultados das atividades requer a mensuração dos desempenhos realizados e planejados.

Neste contexto, as organizações buscam, cada vez mais, instrumentos de controle e auxílio à gestão para alcançar os objetivos planejados da melhor maneira possível, não sendo talvez essa uma realidade das ESFL.

Dentre os vários instrumentos existentes, a avaliação de desempenho nos processos pode contribuir para uma maior eficiência e eficácia destes, desde que observadas as particularidades de cada organização.

Chiavenato (1981) define que avaliação de desempenho é uma sistemática análise do desempenho do indivíduo no cargo e de seu potencial de desenvolvimento.

Na visão de Scott (*apud* LARA; SILVA, 2004), “[...] a avaliação de desempenho deveria preocupar-se com o nível habitual de desempenho no trabalho atual, em determinado período, a contar desde a última avaliação.”

Por sua vez, Guerreiro (1989, p.22) afirma que a avaliação de desempenho trata da análise do desempenho das áreas de responsabilidade da empresa do ponto de vista da sua contribuição para a formação do resultado econômico global.

No contexto empresarial, a questão desempenho assume um papel relevante dentro do processo de gestão, haja vista a importância de se comparar os resultados econômicos e financeiros entre o planejado e o realizado da empresa como um todo.

Conforme Williams (2002, p.19), “[...] a avaliação de performance consiste em estabelecer medidas chaves que informem aos gestores de todos os níveis se os objetivos planejados estão sendo atingidos ou não.”

Nesse sentido, Miranda e Silva (2002, p. 132-134) ressaltam que “[...] medir desempenho não é tão fácil quanto parece. Dentre os principais aspectos que devem ser observados ao se definir um sistema de medição de desempenho estão: porquê medir, o que medir e como medir.”

De acordo com Peleias (1992, p.114), “[...] a avaliação de desempenho pressupõe um referencial ou um parâmetro para comparação, contra o qual o desempenho será confrontado – este parâmetro pode ser expresso tanto em termos físicos ou financeiros, ou ambos.”

Esses autores ressaltam que a medição do desempenho é necessária para que os gestores saibam como as atividades estão sendo desenvolvidas na organização.

Sendo assim, as diversas atividades desenvolvidas pelas empresas e pelas ESFL com o intuito de alcançar seus objetivos são passíveis de avaliação.

Sobre essa questão, Pereira (1993, p.147) identificou cinco possíveis objetos sujeitos à avaliação de desempenho nas organizações:

- o desempenho da empresa como um todo;
- o desempenho das áreas que estão sob a responsabilidade dos gestores;
- o desempenho associado aos eventos econômicos;
- o desempenho de atividades relacionadas a produtos/serviços específicos; e
- o desempenho de atividades relacionadas a funções ou cargos.

Constata-se, pois, que as avaliações dos objetos destacadas pelo autor podem contribuir com a melhoria do resultado da organização.

A avaliação de desempenho, conforme apresentado, pode ser focada sobre diversos objetos, entretanto, para fins deste estudo, focaremos a questão do desempenho da entidade como um todo, considerando as variáveis já estabelecidas anteriormente.

2.3. Custo de Oportunidade

Diante de uma abordagem contábil, Horngren *et al.* (2000, p.277) definem que: “Custo de oportunidade é a contribuição para o lucro de que se abre mão pela não-utilização de um recurso limitado na sua melhor opção de uso.”

Nesse sentido, Pereira (in: CATELLI, 2001, p.389) define:

Custo de oportunidade corresponde ao valor de um determinado recurso em seu melhor uso alternativo. Representa o custo da escolha de uma alternativa em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior benefício, ou seja, é o custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa.

Partindo-se desse enfoque e sabendo-se que os problemas residem na tomada de decisões entre diversas alternativas, segundo o mesmo autor, “o custo de oportunidade expressa o benefício efetivamente obtido de uma decisão, considerando o melhor uso alternativo dos recursos envolvidos.” Dessa forma, o autor define que uma decisão é decorrente “do confronto entre o benefício gerado pela alternativa escolhida e o benefício que seria obtido pela escolha da melhor alternativa abandonada”, de onde advém o conceito de custo de oportunidade.

De acordo com Slomski (*apud* SLOMSKI, 2005, p. 98), “nas entidades públicas, para efeito do cálculo da receita econômica, deve-se considerar como custo de oportunidade o menor preço de mercado a vista, com similar qualidade e oportunidade daquele que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público”.

Percebe-se, dessa forma, que o custo de oportunidade é um conceito indispensável em todas as organizações e que também a sociedade e o governo devem considerar esse aspecto quando da apuração do resultado das ESFL.

Diante do que foi apresentado, para se obter o custo de oportunidade da alternativa de se conceder benefícios a essas entidades, deve-se realizar o confronto entre o resultado apurado nas ESFL e o resultado que seria obtido pela escolha da alternativa abandonada, ou seja, a contratação de uma empresa com fins lucrativos para a execução dos serviços.

Sobre essa questão, Morse e Roth (*apud* BEUREN, 1993, p.4) afirmam que “o custo de oportunidade do uso de um recurso de uma maneira é o recebimento líquido de caixa esperado que poderia ser obtido se o recurso fosse usado na outra ação alternativa mais desejável.”

Exemplificando, suponha-se que em determinada instituição ocorra a seguinte situação:

Benefícios gerados.....	1.000,00
Benefícios da alternativa abandonada	1.500,00.

No exemplo, o custo de oportunidade a ser considerado quando da apuração do resultado, é de R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais). Em termos de resultado, teríamos um prejuízo para a sociedade de R\$ 500,00 (quinhentos reais), haja vista que os benefícios gerados pela ESFL são menor que o custo de oportunidade.

Nessa visão, comparando-se a alternativa aceita, ou seja, da execução dos serviços por uma ESFL com a rejeitada, de não contratar uma empresa com fins lucrativos para prestar os serviços, obter-se-ão fortes elementos de análise para avaliar o desempenho da decisão. Esses elementos devem ser objeto de análise pelas ESFL, governo e sociedade.

2.4. Resultado Econômico

Dentre as inúmeras medidas utilizadas para se avaliar o desempenho das organizações, destaca-se o resultado econômico que de acordo com Catelli & Guerreiro (1992, p.11) “é a melhor e a mais consistente medida da eficácia da organização”.

De acordo com Pereira (in CATELLI, 2001, p. 72), “o resultado econômico de uma empresa pode ser entendido como a variação positiva de sua riqueza entre dois momentos. Isto é, refere-se ao incremento de sua riqueza e espelha, portanto, o aumento do seu patrimônio, em determinado período”.

Por sua vez, Slomski (*apud* SLOMSKI, 2005, p. 99) define resultado econômico como a “diferença entre a receita econômica e a soma dos custos diretos/variáveis e indiretos identificáveis à entidade pública que a produziu”. Dessa forma, segundo o autor o resultado econômico evidencia a eficiência da gestão no consumo dos recursos disponíveis.

Nesse sentido, torna-se necessário o entendimento do conceito de receita econômica, que Slomski (*apud* SLOMSKI, 2005, p. 98) definiu como “a receita não explícita na prestação de serviços públicos”. Sua mensuração de acordo com o autor decorre da multiplicação do custo de oportunidade que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que a entidade tenha efetivamente executado.

2.5. Aspectos Tributários

A atividade desenvolvida pela entidade objeto de estudo, caso não fosse ESFL, pode ser tributada de várias formas; entretanto, para fins desse estudo, a forma utilizada para a análise é o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – SIMPLES NACIONAL. O SIMPLES NACIONAL foi instituído pela lei complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, cujo objetivo foi o de atender o Art. 179 da Constituição Federal/1988 que estabelece tratamento jurídico diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, visando incentiva-las quer seja pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias ou pela eliminação das obrigações ou redução da carga tributária.

De acordo com a legislação em vigor, considera-se:

I – Microempresa-ME a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II - Empresa de Pequeno Porte-EPP a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

A inscrição no SIMPLES NACIONAL implica no pagamento mensal unificado dos seguintes tributos:

- a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ;
- b) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- e) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;
- f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica;
- g) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; e
- h) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

O valor devido mensalmente pelas ME e EPP será apurado mediante a aplicação de percentual sobre a receita bruta acumulada da entidade nos últimos 12 (doze) meses, conforme tabela.

3. Materiais e Métodos da Pesquisa

Cervo e Bervian (1996, p.20) afirmam que:

Em seu sentido mais geral, o método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um fim dado ou um resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos que o espírito humano deve empregar na investigação e demonstração da verdade.

O método utilizado para o alcance dos objetivos foi o empírico-analítico, que de acordo com Martins (1992, p.26), “são abordagens que representam em comum a utilização de técnica de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativos”.

A entidade pesquisada foi a Creche Campo Grande cuja gestão pertence ao Centro Social Campo Grande – CSCG, estabelecido em Campo Grande – MS.

O Centro Social Campo Grande é uma entidade sem fins lucrativos constituída em setembro de 2000, administrada pela Paróquia Campo Grande, que pertence a Arquidiocese de Campo Grande – MS. Possui títulos de utilidade pública municipal, estadual e federal, possuindo ainda o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS, não recolhendo em função do certificado as contribuições para a seguridade social, a saber: cota patronal do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL e a Contribuição de Financiamento para a Seguridade Social - Cofins. Tem como objeto social o desenvolvimento da promoção humana através de cursos profissionalizantes e também por meio da creche para que as mães possam trabalhar ajudando assim, na renda da família. As mães das crianças que freqüentam a creche são em sua maioria empregadas domésticas nos prédios e casas que circundam a instituição, fazendo com que haja um índice baixo de falta das crianças. O atendimento é destinado a crianças, adolescentes e adultos. Todos os projetos possuem a participação de voluntários.

A Creche Campo Grande está instalada em uma área construída de 270 m² e teve suas atividades iniciadas em 2003. O funcionamento ocorre de segunda a sexta-feira, e são atendidas crianças de 0 a 6 anos. As crianças recebem três refeições por dia. Os recursos para a manutenção da creche e das outras obras sociais provêm de doações de recursos materiais e financeiros, contribuições mensais, convênios e promoções realizadas pela paróquia São João Bosco.

Tabela 1- Crianças atendidas

Crianças por Educadores	Faixas Etárias por Módulo de Atendimento				Total
	Berçário Nível I	Nível II	Nível III	Nível IV	
Nº de Crianças por sala	12	13	20	20	65
Nº de Educadores por sala	02	01	01	01	05

Tabela 2 - Despesas com Pessoal

Cargo/Função	Total F.Pgto Ano(R\$)	Despesas com Encargos e Benefícios (R\$)					TOTAL GERAL
		13º Salário	Férias	FGTS	PIS	Vale Transporte	
Monitoras(5)	30.000,00	2.500,00	3.325,00	2.866,00	358,25	2.784,00	41.833,25
Auxiliar berçário(1)	5.400,00	450,00	598,50	515,88	64,49	204,00	7.232,87
Merendeira(1)	5.400,00	450,00	598,50	515,88	64,49	204,00	7.232,87
Faxineira(1)	4.560,00	380,00	505,40	434,63	58,80	380,88	6.319,71

Coordenadora(1)	6.000,00	500,00	665,00	573,20	71,65	0,00	7.809,85
Estagiária(1)	4.800,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.056,00	5.856,00
TOTAL	56.160,00	4.280,00	5.692,40	4.905,59	617,68	4.628,88	76.284,55

Tabela 3 - Outros Custos

Custos	VALOR
Material de Consumo	35.889,60
Material Pedagógico	3.600,00
Material de Higiene e Limpeza	3.600,00
Gêneros Alimentícios	22.800,00
Medicamentos	1.440,00
Uniforme	1.950,00
Cama, mesa e banho	2.499,60
Serviços de Terceiros	16.128,00
Água	2.544,00
Luz	4.248,00
Telefone	1.224,00
Gás	1.632,00
Manutenção	1.920,00
Honorários contábeis	4.560,00
Depreciação	6.000,00
Depreciação	6.000,00
Total	58.017,60

Apuração da receita econômica com a utilização do custo de oportunidade líquido dos impostos incidentes: Simples Nacional 8,21%, considerando receita bruta acumulada no valor de R\$ 175.920,00. O custo de oportunidade considerado foi o valor médio encontrado a partir de pesquisas realizadas em 3 (três) creches na cidade de Campo Grande – MS., que apresentaram padrão e qualidade similares na prestação de serviços.

Tabela 4 – Custo de Oportunidade

Faixa	Quantidade de Alunos	Custo de Oportunidade Ano	Impostos	Custo de Oportunidade Líquido por Aluno	Receita Econômica
Berçário	12	3.000,00	246,30	2.753,70	33.044,40
Nível II	13	2.640,00	216,74	2.423,26	31.502,38
Nível III	20	2.640,00	216,74	2.423,26	48.465,20
Nível IV	20	2.640,00	216,74	2.423,26	48.465,20
Total	65				161.477,18

Tabela 5 – Demonstração do Resultado Econômico

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	
Centro Social Campo Grande – 01/01 a 31/12/2007	
Receita Econômica (mensal)	161.477,18
Custos Diretos	(134.302,15)
Pessoal e encargos	(76.284,55)
Material de consumo	(35.889,60)
Serviços de Terceiros	(16.128,00)
Depreciação	(6.000,00)
Resultado Econômico	27.175,03

Fonte: Slomski (2005, p.127)

Verifica-se através do resultado que a entidade gerou no ano de 2007 resultado

econômico no valor de R\$ 27.175,03.

Nas tabelas 6 e 7 apresentam a apuração da receita econômica com a utilização do custo de oportunidade e considerando a tributação pelo SIMPLES NACIONAL. Foi considerado para fins de análise o percentual 8,21% considerando para fins dessa análise que o faturamento nos 12 (doze) meses apurado com base no custo de oportunidade anteriores ao mês da receita estaria na faixa entre R\$ 120.000,00 e 240.000,00. Há que se ressaltar que o objetivo da análise é apenas de demonstrar qual é o resultado econômico caso a entidade não fosse ESFL, não entrando nos aspectos jurídicos, patrimoniais e sociais da entidade.

Tabela 6 - Despesas com Pessoal – SIMPLES NACIONAL

Cargo/Função	Total F.Pgto Ano(R\$)	Despesas com Encargos e Benefícios (R\$)					TOTAL GERAL
		13° Salário	Férias	FGTS	PIS	Vale Transporte	
Monitoras(5)	30.000,00	2.500,00	3.325,00	2.866,00	0,00	2.784,00	41.475,00
Auxiliar berçário(1)	5.400,00	450,00	598,50	515,88	0,00	204,00	7.168,38
Merendeira(1)	5.400,00	450,00	598,50	515,88	0,00	204,00	7.168,38
Faxineira(1)	4.560,00	380,00	505,40	434,63	0,00	380,88	6.260,83
Coordenadora(1)	6.000,00	500,00	665,00	573,20	0,00	0,00	7.738,20
Estagiária(1)	4.800,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.056,00	5.856,00
TOTAL	56.160,00	4.280,00	5.692,40	4.905,59	0,00	4.628,88	75.666,79

Tabela 7 – Demonstração do Resultado Econômico

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	
Centro Social Campo Grande – 01/01 a 31/12/2007	
Receita Econômica (mensal)	175.920,00
(-) Deduções da Receita	(14.443,03)
Simples Nacional	(14.443,03)
Receita Econômica Líquida	161.476,97
(-) Custos Diretos	(133.684,39)
Pessoal e encargos	(75.666,79)
Material de consumo	(35.889,60)
Serviços de Terceiros	(16.128,00)
Depreciação	(6.000,00)
Resultado Econômico	27.792,58

Fonte: Slomski (2005, p.127)

Caso a entidade fosse enquadrada no SIMPLES NACIONAL o resultado conforme apresenta a tabela 7 seria de R\$ 27.792,58.

Verifica-se pelos resultados apresentados que se a entidade fizesse a opção por outra forma de constituição, ou seja, com fins lucrativos apresentaria resultado R\$ 617,55 superior ao apresentado na tabela 5. Essa diferença seria ainda maior caso a instituição não possuísse o CEAS, estando dessa forma obrigada ao recolhimento da cota patronal do INSS.

Pode-se perceber também pelas comparações efetuadas que ser uma ESFL não significa a melhor opção tributária, devendo-se avaliar outras possibilidades.

4. Considerações Finais

As ESFL podem contribuir de forma significativa para diminuir os problemas sociais existentes no país, sendo necessário que as entidades realizem uma competente gestão para apresentar um resultado satisfatório.

O presente trabalho procurou demonstrar, através de estudo de caso e simulações qual seria o resultado econômico da ESFL objeto de estudo.

Verificou-se que a Creche Campo Grande apresentou resultado econômico positivo no valor de R\$ 27.175,03.

Com base nos resultados apresentados, constatou-se que caso a entidade fosse enquadrada no SIMPLES NACIONAL a mesma apresentaria um resultado maior em comparação a forma como está constituída.

Verifica-se que caso fosse permitido as ESFL se enquadrar no SIMPLES NACIONAL haveria uma economia tributária anual, no caso da entidade analisada, no valor de R\$ 617,55.

Há que se ressaltar que essa diferença seria maior caso a entidade não possuísse o CEAS, já que com o certificado a mesma irá recolher os encargos do INSS.

É preciso ressaltar que algumas variáveis poderão influenciar na apuração dos resultados como por exemplo: o total do faturamento, o valor da folha de pagamento e os serviços de terceiros prestados por pessoas físicas.

Através do presente estudo, pode-se constatar a necessidade de ampliação da pesquisa, principalmente no que diz respeito: aos benefícios tributários concedidos pelo governo para as ESFL e os resultados econômicos gerados, para que possa ser verificada de fato qual a real contribuição que essas instituições trazem para a sociedade, ou seja, se é vantagem ou não serem constituídas na forma de ESFL.

5. Bibliografia

ARAÚJO, Osório Cavalcante. *A utilização de informações contábeis para o processo de gestão de organizações do terceiro setor situadas no estado do Ceará*. 2002. 162 p. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo.

BRASIL. *Constituição de 1988: Constituição Federal*. Organizador: Pedro de Milanélio Piovezane; Coordenadora: Dulce Eugênia de Oliveira. 4 ed. São Paulo: Rideel, 1999.

_____. Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. <http://www.senado.gov.br/servlets/NJUR.Filtro?tipo=LEI&secao=NJUILEGBRAS&numLe..> Acesso em: 15.ago.2004.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. <http://receita.fazenda.gov.br/> Acesso em: 07.set.2004

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. <http://receita.fazenda.gov.br/> Acesso em: 07.set.2004

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189 de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp.123.htm> acesso em: 24/02/2008

_____. Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007. Altera a lei complementar nº 123,

de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp.127.htm> acesso em: 24/02/2008

_____. *Código Comercial*. Organizador: Juarez de Oliveira. 40 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. Resolução CFC nº 750/1993. In: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Brasília, CFC, 1999.

_____. Resolução CFC nº 877/2000. In: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Brasília, CFC, 2001.

CATELLI, Armando. *Controladoria – uma abordagem da gestão econômica GECON*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. *Controladoria – uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.

CERVO, Amado Luiz, BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. 4 ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração de recursos humanos*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1981.

FALCÃO, Ricardo. Entrevista disponível em http://www.dearo.com/html/paginas/entrevista_com_ricardo_falcao.asp acesso em 22.05.2002

GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. São Paulo, Tese (Doutorado). 1989. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – USP. 1989.

HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDA, Michael F. Van. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

LARA, Janayna Formosi de; SILVA, Marlene Buhler. *Avaliação de desempenho no modelo de gestão por competências: uma experiência de utilização*. Artigo, 2004. Disponível em: <www.psicologia.com.pt>. Acessado em: 15/09/2005.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *Contabilidade de entidades de fins não lucrativos*. Boletim IOB – Temática Contábil. São Paulo, ano XXXIV, nº 33, p.1-5, agosto 2000.

MARTINS, G. A. Manual para elaboração de monografias e dissertações. São Paulo: Atlas, 1992.

MARTINS, Gilberto de Andrade e LINTZ, Alexandre. *Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso*. São Paulo: Atlas, 2000.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes da. Medição de desempenho. *In*: SCHIMIDT, Paulo (org.) *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

PELEIAS, Ivam Ricardo. *Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica*. São Paulo. Dissertação (Mestrado). 1992. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade -USP. 1992.

PEREIRA, Carlos Alberto. *Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenho para gestão econômica*. São Paulo. Dissertação (Mestrado). 1993. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - USP. 1993.

SANTOS, Luís Paulo Guimarães dos. Uma contribuição à discussão sobre a avaliação de desempenho das instituições federais de ensino superior – uma abordagem da gestão econômica. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, ano XIII, n. 28, p.86-99, jan./abril. 2002.

SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2005.

WILLIAMS, Kathy. New developments in performance management. *Strategic finance*. April, 2002.