

A ojeriza à taxa de administração e a possibilidade de pagamento de custos indiretos das entidades sem fins lucrativos pelo poder público

Josenir Teixeira

Advogado, Mestre em Direito, OAB/SP 125.253

Sumário: 1. Introdução. 2. A qualificação de Organização Social das entidades sem fins lucrativos. 3. Inexistência de óbice legal à obtenção de lucro pelas entidades sem fins lucrativos. 4. A conceituação de *taxa de administração*. 5. Algumas normas jurídicas que proíbem a previsão da cobrança de *taxa de administração* e decisões que ratificam tal posição. 6. A contribuição do artigo 56 da Lei n. 12.873/13 com o debate. 7. Possibilidade de cobrança de valores para pagamento de custos indiretos. 8. As circunstâncias que impedem as entidades possuírem recursos próprios. 9. Conclusão. 10. Referências

Resumo: O sistema capitalista brasileiro exige que as pessoas jurídicas, para sobreviverem, obtenham resultados positivos e equilíbrio das suas finanças, sob pena de compreensível inviabilização. Apesar da verdade estampada nesta afirmação os entes políticos ignoram a necessidade de obtenção de receita pelas entidades sem fins lucrativos que com elas firmam parcerias, o que desencadeia grande discussão jurídica a respeito do assunto diante da existência de normas legais que proíbem a remuneração delas por meio de *taxa de administração*, cujo entendimento técnico acerca da sua conceituação ainda é controverso. O objetivo deste artigo é trazer a casuística das entidades a respeito do tema e mostrar a necessidade de sua rediscussão e alteração da legislação para evitar o enorme distanciamento entre a teoria e a prática, o que prejudica sobremaneira as instituições que parceirizam com os governos, impede o investimento em capacitação técnica dos profissionais e causa enorme insegurança jurídica aos seus dirigentes.

1. Introdução

Presenciei recente discussão entre os presidentes de dois Tribunais de Contas – um estadual (TCE) e outro municipal (TCM) - sobre a possibilidade - ou não - de cobrança de *taxa de administração* por entidades sem fins lucrativos parceiras de entes políticos na gestão de unidades públicas de saúde no modelo de Organização Social.

Entendia o presidente do TCM ser possível a cobrança de referida taxa pelas entidades. Ele contextualizou o assunto informando que, na prática, para fazer as vezes dela, as instituições acabavam por “quarteirizar os serviços” (?), e defendeu que a institucionalização da taxa tornaria a parceria mais transparente e evitaria a utilização de subterfúgios para a sua cobrança, situação que não raro acontece na prática, pois “ninguém trabalha de graça”.

O presidente do TCE discordou parcialmente daquele posicionamento, ratificou sua posição contrária à cobrança da *taxa de administração* mas concordou que a situação acerca do assunto precisa ser modificada e/ou definida. Porém, ele também entendia que, se bem fiscalizada a aplicação do valor advindo da taxa, a sua cobrança pelas entidades poderia ser viável. Mas ressaltou veementemente que as entidades não podem ter lucro, o que, no caso posto, seria representado justamente pela cobrança de tal taxa. (?)

O assunto relativo à *taxa de administração* é caro às entidades sem fins lucrativos que se dedicam a auxiliar os governos a cumprir sua finalidade constitucional. Alguns pareceres

jurídicos foram elaborados sobre o tema, como, por exemplo, o intitulado “*Taxa de administração prevista em contratos de gestão firmados com organizações sociais: típicos instrumentos de fomento¹ público para entidades do terceiro setor*”, de 2009, de autoria de Gustavo Justino de Oliveira^{2 3}. Referido artigo tratou de esquadrihar o assunto, até em razão do seu ineditismo, à época, o que se pode aferir a partir da observação do seu sumário, assim composto:

1. A consulta – 2. O parecer – 2.1 O conteúdo juridicamente relevante conferido à expressão *taxa de administração* – 2.1.1 Panorama e evolução da disciplina normativa dos convênios – 2.1.2 O conteúdo jurídico da expressão *taxa de administração* e relevância da construção conceitual do Tribunal de Contas da União (TCU) 2.2 A inclusão de cláusula permissiva de taxa de administração nos contratos de gestão firmados entre o Estado do Pará e a organização social – 2.3 Premissas para a compreensão da configuração jurídico-normativa dos contratos e gestão das organizações sociais. 2.4 Distinções entre convênios e contratos de gestão – 3. Conclusões

O legislador, os entes políticos e os órgãos de controle exigem que as entidades sem fins lucrativos que se disponibilizam em ajudar o Estado a atender a população de forma digna nalgumas áreas de interesse profissionalizem e capacitem seu pessoal técnico cada vez mais, visando cumprir o objeto das parcerias a contento e com êxito, hipótese em que a aproximação seria justificada e faria sentido, na verdade.

A discussão continua contemporânea e merece ser incrementada com alguns argumentos práticos oriundos de casuística cotidiana que às vezes se distancia da teoria estagnada. É o que este breve artigo propõe.

2. A qualificação de Organização Social das entidades sem fins lucrativos⁴

O ministro Gilmar Mendes, do Supremo Tribunal Federal, afirmou que o Direito Administrativo tem passado por grandes alterações que não podem ser compreendidas se analisadas com base na rigidez da dicotomia público-privado. Diz ele que, de fato, o Estado tem se utilizado de instrumentos e mecanismos de gestão inovadores e se informado em princípios próprios do direito privado.⁵

Diogo de Figueiredo Moreira Neto ressalta que, no panorama atual de reforma e modernização da Administração Pública, faz-se necessário adotar metodologias que propiciem uma gestão mais rápida, econômica e transparente.⁶

José Renato Nalini assevera que a Constituição de 1988 implantou um modelo de democracia participativa, em oposição à democracia representativa, ao prever a participação ativa do Terceiro Setor na concretização dos valores sociais. O constituinte colocou o Estado

¹ Há doutrinadores que defendem posição contrária ao sustentado neste parecer, no sentido de que o Contrato de Gestão não seria mero fomento.

² Revista de Direito do Terceiro Setor - RDTS - Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 117-141, jan/jun de 2009.

³ TEIXEIRA, Josenir. Há correlação entre a taxa de administração e o artigo 56 da Lei n. 12.873/13? In: Opiniões 4. São Paulo: edição própria, 2018. p. 99-113.

⁴ TEIXEIRA, Josenir. O Terceiro Setor em perspectiva: da estrutura à função social. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 108-113.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIN n. 1.923, voto de agosto de 2007.

⁶ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Administração privada temporária de caráter interventivo em banco estatal negociada consensualmente com o Banco Central*: implicações da lei nº. 8.666/93. In: Boletim de Direito Administrativo, São Paulo, a. 12, n. 4, p. 178-188, abr. 1996. p. 183.

como mero coordenador das atividades de gestão pública, confiando aos particulares uma maior participação. Afirmo ele que a contemporaneidade reclama um Estado Mínimo e subsidiário.⁷

Organização Social é a denominação de uma qualificação (título, condecoração etc.) que o Poder Executivo das três esferas políticas, discricionariamente, pode conceder às entidades sem fins lucrativos que preencherem os requisitos das respectivas legislações que as criaram e cujas finalidades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, dentre outras, conforme previsão legal específica, a partir da análise do administrador público acerca da conveniência de conceder ou não a certificação e a oportunidade de fazê-lo.

A intenção das normas jurídicas a respeito da qualificação como *Organização Social* é permitir a aproximação das entidades sem fins lucrativos com o poder público e, na figura do Executivo, a implantação de forma de participação privada na execução de atividades administrativas, com transferência da gestão dos serviços até então capitaneada por órgãos e entidades públicas, no caso da legislação federal, para as entidades agraciadas com aquele título.

No âmbito dos estados e municípios, serviços novos ou existentes, dos acima mencionados, podem ser repassados para a gestão das entidades sem fins lucrativos⁸ que comprovadamente possuem expertise na respectiva área de atuação em busca do aumento da eficiência, consubstanciada, basicamente, na profissionalização do gerenciamento, baixando custos, agilizando processos e ampliando o atendimento, a depender do que for ajustado contratual e bilateralmente por meio da definição de metas de produção e da forma de financiamento e/ou pagamento das respectivas despesas.

Esta qualificação acabou se transformando e concretizando em *modelo de gestão*, por meio do qual os entes políticos passaram de executores ou prestadores diretos de serviços para reguladores da atividade, fiscalizando e avaliando periodicamente as ações desenvolvidas diretamente pelas entidades sem fins lucrativos.

Quando uma entidade privada assume a gestão (administração, direção etc.) de um equipamento público ela não atrai para si o papel principal daquele serviço público, que é e continuará sendo de responsabilidade do ente político respectivo. O serviço continua sendo público sem qualquer transferência dele para o particular. A atividade propriamente dita, o patrimônio, o custeio, a fiscalização e o controle dos serviços a serem executados por terceiros também continuam sendo promovidos pela Administração Pública, exatamente como determina a Constituição Federal. Nas *parcerias* firmadas, o patrimônio continua sendo

⁷ Nas palavras do autor: “O Brasil adotou novo paradigma a partir de 5 de outubro de 1988. Do modelo de Democracia Representativa passou para a Democracia Participativa, na qual o chamado Terceiro Setor precisa desempenhar protagonismo até então inexistente. O constituinte fez refletir no pacto jurídico – mas também social, econômico, histórico e político – as mais modernas tendências da gestão da coisa pública. O Brasil não pode desconhecer a ineficiência do Estado e sua insuficiência para cumprir todas as promessas feitas à luz da concepção do Welfare State. Bem por isso, a contemporaneidade reclama um Estado Mínimo, garantidor de Justiça e Segurança e mero coordenador de atividades que devem ser confiadas à iniciativa dos particulares. A sociedade brasileira exigiu o retorno do princípio da subsidiariedade, para que se devolva a cada indivíduo, grupo intermediário de dimensões diversas, até alcançar o Estado, a atribuição de tudo aquilo de que puderem se desincumbir a contento. A atuação estatal é sempre mais dispendiosa, lenta e ineficiente se cotejada com aquela cometida à iniciativa privada. O Estado precisa estimular os particulares a assumirem os encargos dos quais ele não consegue se desincumbir a contento. No plano da saúde, a participação da iniciativa privada no SUS é imprescindível. Se deixar de estimulá-la, a Administração Pública estará a cometer inconstitucionalidade por omissão, eis que deixará de dar consequências práticas ao princípio da eficiência, um dos fundamentos a que está subordinada” – Tribunal de Justiça de São Paulo. ADIN n. 130.726-0/7-00.

⁸ Vide TC-002149/006/02, Pleno, Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Sessão de 05.05.2004, item 16. Município de Patrocínio Paulista. Disponível em www.tce.sp.gov.br

público, mas o gerenciamento ou a execução direta dos serviços passa a ser realizado pela entidade privada. Por meio da *parceria* com entidades do Terceiro Setor, os entes políticos procuram introduzir na Administração Pública princípios gerenciais típicos da iniciativa privada, que possui regras mais flexíveis, minimizando a burocracia exagerada e retrógrada que rege o poder público.

Celso Antônio Bandeira de Mello, ao abordar a natureza dos serviços suscetíveis de serem concedidos, ensina que, por ser serviço público e privativo do Estado, não pode ser transferido à esfera de poderes de um particular. O que se transfere ao particular, nos casos de concessão de serviço público, é somente o *exercício* da atividade pública.⁹

A iniciativa legislativa relativa às Organizações Sociais teve por objetivo criar qualificação que possibilitassem às entidades a aproximação desburocratizada com o poder público no estabelecimento de relacionamentos jurídicos, visando implantar e fomentar nova forma de participação popular na gestão administrativa, trazendo agilidade, autonomia e eficiência a esta.

A entidade do Terceiro Setor, que é pessoa jurídica de direito privado, ao se publicizar, legitima-se a firmar parcerias e, por meio delas, executar serviços de administração, operacionalização e gerenciamento de atividades públicas, como saúde, educação e cultura, por meio da assinatura de Contrato de Gestão, acordo operacional pelo qual a Administração Pública entrega à entidade qualificada recursos orçamentários, bens e servidores, eventualmente, para que ela possa cumprir os objetivos tidos por convenientes e oportunos à coletividade¹⁰, com o atingimento das metas quantitativas e qualitativas previamente ajustadas naquela instrumento jurídico.

3. Inexistência de óbice legal à obtenção de lucro pelas entidades sem fins lucrativos

As entidades sem fins lucrativos - e todas as pessoas jurídicas, na verdade - estão sujeitas a três situações financeiras decorrentes da sua atuação: ou elas obtêm lucro (superávit), amargam prejuízo (déficit) ou empatam receitas e despesas. Não há quarta opção.

Para sobreviverem no sistema capitalista brasileiro e fazer frente aos vários custos operacionais diretos e indiretos é óbvio que as entidades precisam obter lucro das atividades por elas desenvolvidas. Se não houver receita maior que as despesas as instituições fecharão as suas portas e desaparecerão do mundo jurídico, não sem antes acabar com a vida dos seus dirigentes estatutários, que irão amargar a inclusão de seus nomes nos órgãos de negativação de crédito e o bloqueio de seus patrimônios pessoais.

Então, de onde viria a receita das entidades se elas não pudessem ter margem financeira ou de lucro das parcerias que mantêm com entes políticos que se efetivam na gestão de unidades públicas de saúde e/ou cultura, por exemplo?

Não há nenhuma lei que proíba que as entidades sem fins lucrativos possam ter lucro (“superávit”, termo técnico-contábil adequado para a hipótese) no desenvolvimento de suas atividades-meio. Não possuir fins lucrativos (ou “não econômicos”, como prevê o artigo 53 do Código Civil) não significa ausência ou proibição de aferição de lucro. Significa unicamente que elas não podem distribuir “qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer

⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed., São Paulo: Malheiros, p. 609.

¹⁰ ROCHA, Sílvio Luís Ferreira. *Terceiro Setor – Coleção Temas de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003.

título”, conforme prevê o artigo 14, I, do Código Tributário Nacional, entre os associados das entidades, mesmo os ocupantes de cargos de direção ou componentes dos Conselhos porventura existentes (Fiscal, Consultivo, Curador, Gestor, de Administração etc.).

E isso é absolutamente diferente da eventual remuneração dessas mesmas pessoas pelo desempenho de suas atividades profissionais na gestão executiva das entidades, assunto que é tratado pelas Leis n. 12.101/09, no art. 29, I, §§ 1º, 2º e 3º, a partir da redação dada pelas Leis n. 12.868/13 e n. 9.532/97, no art. 12, com a redação dada pela Lei n. 13.151/15.

Não há proibição legal quanto a entidades sem fins lucrativos obterem lucro/superávit no desenvolvimento de suas atividades. E nem poderia, sob pena de inviabilização da própria existência delas diante do sistema econômico brasileiro implantado.

Aliás, a institucionalização da imunidade tributária de tais entidades, pela Constituição Federal, parte justamente da premissa da possibilidade de desenvolvimento de atividades lucrativas/superavitárias por tais entidades. Não fosse assim, porque a Constituição entenderia que o patrimônio, a renda e os serviços das instituições seriam imunes a tributação? Como elas adquirem patrimônio senão por meio de margem lucrativa obtida pelos serviços desempenhados? De onde viria a renda das instituições senão das atividades lucrativas que elas desenvolvem?

Graciano Pinheiro de SIQUEIRA¹¹ comunga da mesma opinião, ao afirmar:

Na verdade, nada impede que uma associação, assim como uma fundação, exerça atividade econômica, desde que o faça como atividade-meio, para poder, com o resultado alcançado, realizar a atividade para a qual foi constituída – atividade-fim (normalmente uma atividade de benemerência, altruísta), que é, efetivamente, o que caracteriza o ente como associação. Dito de outro modo: o eventual resultado positivo (lucro) obtido com a prática da atividade econômica não pode rever em benefício, por exemplo, dos diretores, devendo ser aplicado integralmente na consecução do seu objeto social. A atividade-meio é um recurso utilizado pela associação para alcançar a atividade-fim.

Não existe a *prestação de serviços* gratuitos pelas entidades a órgãos públicos ou entes políticos. Invariavelmente, esse relacionamento é oneroso e há que haver margem lucrativa para que as entidades consigam pagar as despesas operacionais intrínsecas ao desenvolvimento da atividade à qual se dedica. Senão a conta não fecha. E nem se diga que a *parceria* se configuraria em modalidade diferente no aspecto financeiro, pois, de igual modo, as despesas continuarão a existir independentemente da natureza jurídica do relacionamento que for estabelecido entre as organizações da sociedade civil e o poder público.

O Supremo Tribunal Federal sacramentou o entendimento em relação à possibilidade de obtenção de lucro por entidades sem fins lucrativos ao, por exemplo, editar a Súmula n. 724, que prevê:

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

Não interesse de onde provêm as receitas das entidades, podendo ser de atividades comerciais (meio), inclusive, e normalmente o é. O que importa é para onde elas vão, sendo obrigatória a aplicação delas nas finalidades das instituições, definidas no estatuto de cada uma delas. O que é proibido, repita-se, é a distribuição do lucro entre os componentes (associados,

¹¹ Direito notarial e registral avançado. Coord. Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida., et. al. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 274

diretores, conselheiros etc.) das entidades sem fins lucrativos, conforme prevê o art. 14, I, do Código Tributário Nacional.

Quando as entidades não recebem verbas de órgãos públicos ou entes políticos estamos diante de *convênios* - bilaterais, por definição - nos quais não necessariamente há o envolvimento de repasse e/ou pagamento de valores. O *acordo de cooperação* previsto pela Lei n. 13.019/14, no artigo 2º, VIII-A, trata justamente do relacionamento de parceria realizado entre o poder público e as entidades (chamadas por tal lei de *organizações da sociedade civil*) “que não envolvam a transferência de recursos financeiros”.

Prestação de serviços pressupõe obrigatoriamente o pagamento de valores pelos entes políticos para as entidades privadas para que elas consigam desenvolver as atividades combinadas nos instrumentos jurídicos respectivos.

Parcerias pressupõem obrigatoriamente o repasse de verbas financeiras dos entes políticos para as entidades privadas para que elas consigam desenvolver as atividades combinadas e atingir as metas previstas nos instrumentos jurídicos que norteiam o relacionamento firmado entre as partes.

O Supremo Tribunal Federal decidiu que a imunidade tributária constitucional de entidades sem fins lucrativos que atuam na assistência social, educação e saúde, abrange as instituições que desenvolverem atividades voltadas aos hipossuficientes e também aquelas que obtêm lucro com a prestação de serviços ao cobrarem daqueles que têm recursos. Eis trecho de tal decisão:¹²

[...] No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, **procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes**. [...] Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente. Antes, em face à escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório de despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica. [...]

Houvesse impossibilidade legal ou fática de obtenção de lucro pelas entidades sem fins lucrativos no desenvolvimento de atividades-meio para que o resultado operacional seja investido nas suas atividades-fim elas não teriam razão para existir.

4. A conceituação de *taxa de administração*.

Quando se proíbe a cobrança da *taxa de administração* invariavelmente ela é identificada como um valor fixo a ser pago pelo ente político à entidade sem fins lucrativos em razão da realização de atividade profissional por esta prevista em instrumentos jurídicos vários, tais como convênios, contratos etc.

Normalmente se entende que é proibido o pagamento de tal *taxa* sem que haja comprovação de sua aplicação em despesas comprovadamente originadas ou decorrentes

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2028/Distrito Federal. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. DJ 146 02/08/1999.

daquela atividade profissional desenvolvida, como se fosse *preço* fixo de remuneração ou de honorários.

Constantemente se entende que é possível o pagamento de valores pelos entes políticos ou órgãos públicos às entidades pela realização de *despesas administrativas* decorrentes do desenvolvimento da atividade combinada nos instrumentos jurídicos.

Ou seja, pagar preço sem comprovação da utilização dos valores em despesas decorrentes da operação da atividade combinada não pode. Mas poderá ocorrer o pagamento se houver a comprovação da vinculação e utilização daquela quantia no pagamento de despesas que tenham fato gerador na execução da operação da atividade propriamente dita.

Por isso, talvez, o artigo 47 da Lei n. 13.019/14, revogado pela Lei n. 13.204/15, fazia menção a algumas atividades administrativas específicas que compõem os *custos indiretos* necessários à execução do objeto das parcerias, tais como, internet, transporte, aluguel, telefone, serviços contábeis e assessoria jurídica.

O vigente Decreto n. 8.726/16, que regulamentou a Lei n. 13.019/14, trouxe na redação do seu artigo 39 a mesma especificação acima mencionada, acrescentou as despesas com consumo de água e luz e facultou a possibilidade de inclusão de outros custos ali não especificados, pois fez menção a “entre outras despesas”, de onde se denota que o rol ali inserido é exemplificativo e não taxativo.

O Tribunal de Contas da União conceituou *taxa de administração* como sendo *a remuneração supostamente devida à entidade conveniada pelo gerenciamento das atividades previstas no convênio, calculada na forma de um percentual sobre o total do montante de recursos públicos repassado*.¹³

A ministra Ana Arraes, do Tribunal de Contas da União, no julgamento do TC 034.036/2011-3, afirmou, à época em que a conceituação *despesa administrativa* ainda não era clara e não existia norma jurídica específica tratando de tal assunto:

[...] se não há norma legal que defina o que é despesa administrativa, pior é defini-la ‘a posteriori’ e mais, não aceitá-la em detrimento da norma que não trata esta condição coma excepcionalidade.

[...] somando-se a tudo isso, não há ementas de julgados da Corte do TCU até o ano de 2010 que tratem das matérias relativas à despesa administrativa em convênios com entidades privadas sem fins lucrativos.

Pode-se afirmar que as *despesas operacionais ou administrativas* de uma entidade sem fins lucrativos envolvem tudo aquilo que é necessário para cumprir um objetivo pactuado com o poder público, direta ou indiretamente. As expressões *custos indiretos*, *despesas operacionais*, *custos operacionais*, *custos administrativos* e *despesas administrativas* seriam sinônimas para a conceituação do aqui pretendido, portanto. E a utilização da nomenclatura *taxa de administração* estaria definitivamente afastada da sua inserção em instrumentos jurídicos que envolvam entidades sem fins lucrativos e a administração pública, pois ela foi irremediavelmente contaminada e rotulada no mundo jurídico como algo ruim, apesar de não o ser, necessariamente.

As entidades precisam sobreviver do desenvolvimento de suas próprias atividades. Veja-se, por exemplo, que a Lei n. 9.790/99 (artigo 1º, § 1º) é clara ao prever que aquelas qualificadas com o título de *OSCIPs – Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público* -

¹³ TCU, Acórdão nº 235/03 – Plenário. Rel. Min. Ubiratan Aguiar, DOU de 28/03/03; Acórdão nº 1146/03 – Plenário. Rel. Min. Walton Alencar, DOU de 25/08/03; Acórdão nº 191/1999 – Plenário. Rel. Min. Walton Alencar, DOU de 04/11/99; Acórdão 1.542/08 – Plenário. Rel. Min. Augusto Sherman Cavalcanti, DOU de 08/08/2008.

podem sobreviver dos vínculos jurídicos que possui com a administração pública. Prevê tal diploma legal:

Art. 1º. [...]

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, **eventuais excedentes operacionais**, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, **auferidos mediante o exercício de suas atividades**, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social. (grifei)

Ora, como poderiam existir “*excedentes operacionais ... auferidos mediante o exercício de suas atividades*” se não houvesse a possibilidade de a receita ser maior que a despesa, gerando, conseqüentemente, resultado financeiro?

5. Algumas normas jurídicas que proíbem a previsão da cobrança de taxa de administração e decisões que ratificam tal posição

Pouco mudou em relação ao assunto aqui tratado desde a elaboração do parecer de 2009, no que diz respeito a não aceitabilidade da previsão da *taxa de administração* pelos entes políticos e principalmente pelos órgãos de controle interno e externo nos instrumentos jurídicos de regência das relações bilaterais estabelecidas.

A primeira normatização a respeito da proibição da cobrança da *taxa de administração* surgiu com a Instrução Normativa n. 01/97, da Secretaria do Tesouro Nacional (IN/STN), que previu:

Art. 8º É **vedada** a inclusão, tolerância ou admissão, nos convênios, sob pena de nulidade do ato e responsabilidade do agente, de cláusulas ou condições que prevejam ou permitam:

I - realização de despesas a título de taxa de administração, de gerência ou similar; [...] (gr)

A Portaria Interministerial n. 127/08 estabeleceu, ao trazer as normas para a execução do disposto no Decreto n. 6.170/07:

Art. 39. O convênio ou contrato de repasse deverá ser executado em estrita observância às cláusulas avançadas e às normas pertinentes, inclusive esta Portaria, sendo **vedado**:

I - realizar despesas a título de taxa de administração, de gerência ou similar; (gr)

A Portaria Interministerial CGU/MF/MP n. 507/11, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, do Ministério da Fazenda e da Controladoria-Geral da União, estatuiu:

Art. 52. O convênio deverá ser executado em estrita observância às cláusulas avançadas e às normas pertinentes, inclusive esta Portaria, sendo **vedado**:

I - realizar despesas a título de **taxa de administração**, de gerência ou similar; (gr)

Eis o previsto na Resolução SS n. 116/12, da Secretaria de Estado da Saúde de São Paulo:

Artigo 1º - Fica **vedada**, no âmbito da Pasta, a retenção de valores, **a título de taxas de administração**, ou semelhantes, dos repasses financeiros devidos, às Organizações Sociais de Saúde, em função da execução de contratos de gestão, sejam aqueles destinados ao custeio ou a investimentos. (sic) (gr)

Argumento contrário à possibilidade de cobrança da *taxa de administração* e até de reembolso constou do acórdão n. 579/12 – Plenário, do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, na ocasião em que aquela Corte analisou a prestação de contas do município de Foz do Iguaçu. Eis trecho de tal decisão:

[...] 9.2. com base no art. 47 da Lei 8.443/1992, converter os presentes autos em Tomada de Contas Especial e ordenar a citação do Município de Foz do Iguaçu/PR, com fundamento no art. 12, inciso II, do mesmo diploma legal, em decorrência do desvio de finalidade na aplicação de recursos do Sistema Único de Saúde destinados ao atendimento ambulatorial e hospitalar de média e alta complexidade, para que, no prazo de 15 dias, apresente alegações de defesa ou recolha aos cofres do Fundo Nacional de Saúde os **valores indevidamente transferidos à [...] para custear despesas administrativas de sua sede**, localizada no estado de São Paulo, a título de fomento público à organização social, conforme a seguir discriminado: [...] (gr)

A Resolução n. 28/11, do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, regulamenta os requisitos para a formalização, a execução, a fiscalização, a prestação de contas, e respectivo encaminhamento àquela Corte, das transferências de recursos estadual e municipal repassados mediante convênio, termo de parceria, contrato de gestão ou outro instrumento jurídico celebrado em regime de colaboração, às entidades privadas sem fins lucrativos. O art. 9º, I, desta resolução, veda a transferência de recursos públicos sob o título de *taxa de administração*. Eis a sua redação:

Art. 9º É **vedada** a inclusão, no termo de transferência, sob pena de nulidade, de sustação do ato e de imputação de responsabilidade pessoal ao gestor e ao representante legal do órgão concedente, de cláusulas ou de condições que prevejam ou permitam: (gr)

I – realização de despesas a título de **taxa de administração**, de gerência ou similar; (gr)

Consultado especificamente sobre a norma do TCE/PR acima transcrita, Gustavo Justino de Oliveira concluiu que “*a. O art. 9º da Resolução nº 28/11 pode ser considerado inconstitucional por prever normas gerais sobre contratação; b. O art. 9º da Resolução nº 28/11 pode ser considerado ilegal por constituir uma extrapolação das competências normativas atribuídas pela LOTCE ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná.*”

A título de exemplo do entendimento de Tribunais de Contas a respeito do assunto, cita-se a seguinte decisão:

[...] Esta E. Corte já decidiu que **a cobrança da referida taxa para a execução do convênio descaracteriza a formação de vínculo de cooperação entre as partes**, configurando ganho econômico não permitido para instrumento da espécie (TC’s 2617/007/07 e 1675/002/08, sob a relatoria do Conselheiro Dimas Eduardo Ramalho). Ademais, apesar de terem alegado tratar-se de despesas administrativas (custos operacionais), não trouxeram qualquer documentação que comprovasse que as mesmas estavam atreladas à execução do convênio. Assim, voto no sentido da regularidade da prestação de contas dos recursos repassados pela Prefeitura Municipal de Araraquara à Fundação de Apoio à Ciência, Tecnologia e Educação no exercício de 2011, no valor R\$ 42.000,00 (quarenta e dois mil reais), e da **irregularidade** do valor de R\$ 4.200,00 (quatro mil e duzentos reais), **repassado a título de taxa administrativa**, condenando a beneficiária a devolvê-lo, devidamente atualizado, de acordo com a variação do índice IPC-FIPE até a data do efetivo recolhimento. Fica a Entidade suspensa para novos recebimentos, enquanto não regularizar a situação perante este Tribunal.¹⁴ (gr)

¹⁴ TCE/SP, TC – 000781/010/12, 1ª Câmara, Sessão de 01.04.2014, Prefeitura Municipal de Araraquara, Conselheiro Renato Martins Costa.

Vê-se que a vedação da previsão do pagamento da chamada *taxa de administração* nos Contratos de Gestão decorrentes da parceria firmada entre entes políticos e entidades sem fins lucrativos continua a ser regra geral, apesar de alguns lampejos favoráveis a ela.

6. A contribuição do artigo 56 da Lei n. 12.873/13 com o debate¹⁵

A Lei n. 12.872/13 é composta por sessenta e quatro artigos e trata de pelo menos dezessete assuntos diferentes, não necessariamente interligados entre si, e constrói verdadeiro retalho normativo e emaranhando próprio do legislador brasileiro.

Lá pelas tantas, de forma isolada, sem contexto, sem decorrência lógica do artigo imediatamente anterior e nem do posterior, sem capítulo e nem título específicos, surge o artigo 56 na referida lei, assim redigido:

Art. 56. As entidades privadas filantrópicas e as entidades sem fins lucrativos podem repassar às suas mantenedoras recursos financeiros recebidos dos entes públicos, desde que expressamente autorizado no instrumento de transferência, observados a forma e os limites estabelecidos no instrumento de transferência e na legislação, quando houver.

Devemos esquartejar o artigo em núcleos para depois analisar individualmente o seu conteúdo, visando (tentar) entender a intenção do legislador, num exercício de hermenêutica:

- a) as entidades privadas filantrópicas e as entidades sem fins lucrativos
- b) podem repassar às suas mantenedoras
- c) recursos financeiros recebidos dos entes públicos,
- d) desde que expressamente autorizado no instrumento de transferência, observados a forma e os limites estabelecidos no instrumento de transferência e na legislação, quando houver.

A redação do artigo se inicia com redundância desnecessária e imperfeição técnica, pois *entidades privadas e entidades sem fins lucrativos* encerram a mesma ideia e natureza jurídica de *associação*, conforme previsto no artigo 44, I, do Código Civil.¹⁶

O adjetivo *filantrópicas* se refere ao substantivo *filantropia* e não tem o condão de criar nenhuma pessoa de natureza jurídica distinta da associação, tratando-se de mera circunstância diferenciadora da entidade que se pode dar, por exemplo, a partir da obtenção de títulos públicos, como o CEBAS - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social -, que no passado (até 2001) se chamava CEFF – Certificado de Entidade de Fins filantrópicos. Este é apenas ângulo que pode ser utilizado para analisar a redação do artigo 56, dentre outros que poderiam ser aqui cogitados.

A redação do artigo 56, acima transcrito, autoriza o repasse de recursos financeiros recebidos dos entes políticos pelas entidades “às suas mantenedoras”, desde que haja cláusula específica neste sentido prevista no instrumento jurídico.

Deixadas as imperfeições técnicas, linguísticas e redundâncias de lado e partindo diretamente para o fim, pode-se concluir que o artigo 56 autoriza que as entidades sem fins lucrativos que firmarem instrumentos jurídicos com entes públicos criem filiais e que estas

¹⁵ Parte dos argumentos foram extraídos de artigo escrito por Josenir Teixeira em julho/2014, intitulado “Há correlação entre a taxa de administração e o artigo 56 da Lei n. 12.873/13?”, publicado no livro *Opiniões 4*, edição própria em 2018, pp. 99/113.

¹⁶ Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado: I - as associações; [...]

repassem à sua mantenedora (a matriz) “recursos financeiros recebidos” deles (dos entes públicos).

Observe-se que o texto do artigo 56 não classifica nem nomeia especificamente quais seriam os “*recursos financeiros recebidos dos entes políticos*”. Ao mencionar os *recursos financeiros* de forma genérica, como fez, o artigo pode estar se referindo às verbas relativas ao custeio, ao investimento ou mesmo ao pagamento da *taxa de administração*, numa interpretação livre, ampliada e direcionada.

O legislador não previu a hipótese legal de que uma mesma entidade pudesse ser qualificada como Organização Social por mais de um ente político de forma concomitante¹⁷. Tanto é verdade que as centenas de leis municipais e estaduais que tratam deste assunto preveem particularidades e situações que somente seriam passíveis de ser atendidas localmente, como a transferência do patrimônio a uma entidade sediada no seu âmbito geográfico e político, no caso da extinção da instituição, e a publicação do balanço no Diário Oficial editado por aquele ente político.

Afirma-se isso porque, contrariamente à previsão da lei federal de Organizações Sociais - n. 9.637/98 - o artigo 56 da Lei n. 12.873/13, ao que tudo indica, parte da premissa da necessária criação de uma filial para que esta dependência fiscal faça o repasse de recursos financeiros às suas *mantenedoras*.

A parte final da redação do artigo 56 em questão prevê que os “recursos financeiros recebidos dos entes públicos” podem ser repassados pelas entidades ali mencionadas “às suas mantenedoras”, “desde que expressamente autorizado no instrumento de transferência”.

Ora, se o “instrumento de transferência”, aqui interpretado como podendo ser contrato administrativo, contrato de gestão, termo de parceria, convenio etc., prevê a possibilidade da realização do tal repasse, para que haveria a necessidade de lei para dizer exatamente a mesma coisa que já consta dele? Neste particular, ao que tudo indica, a lei não inovou e nada mais fez do que confundir os atores envolvidos nos relacionamentos jurídicos havidos entre o Primeiro e o Terceiro Setores, já tão conturbado.

A redação do artigo 56 da lei em comento é genérica e ampla, mas sua previsão pode ser utilizada como argumento válido para se juntar a outros embasamentos legislativos e doutrinários que visem o convencimento de gestores públicos quanto à aceitação da previsão do repasse de valores relativos às despesas incorridas pelas entidades sem fins lucrativos nos instrumentos jurídicos que nascerem da parceria entabulada entre eles e estas.

E tal previsão legal não deixa de ter a sua importância no que diz respeito à observância do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II), vez que positiva a possibilidade de repasse de recursos financeiros, da forma ali tratada, e supera eventual discussão em relação à até então inexistência de permissão expressa.

7. Possibilidade de cobrança de valores para pagamento de custos indiretos

A doutrina ainda diverge sobre a possibilidade de cobrança da *taxa de administração*, conforme se vê das seguintes opiniões:

¹⁷ Abordei parcialmente este assunto no artigo intitulado “A indevida utilização da formação do Conselho de Administração das Organizações Sociais federais pelos Estados e Municípios”, publicado na Revista de Direito do Terceiro Setor - RDTTS - ano 6, n. 12, p. 125-153, jul/dez 2012. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

[...] iii. Não obstante o conteúdo jurídico da **taxa de administração** ter sido cunhado para servir aos propósitos dos convênios, o conteúdo jurídico da taxa de administração, nos moldes previstos pelo Estado do Pará, em contratos de gestão firmados com organizações sociais, **é plenamente válido**, pois se encontra de acordo com a vigente regulamentação dos convênios no âmbito federal, principalmente o previsto na Portaria Interministerial nº 127/08, art. 39, parágrafo único;¹⁸ (grifei)

Diante deste cenário entendemos que a **cobrança pura e simples de taxa de administração** nos convênios firmados com a Administração Pública é **prática vedada pelo ordenamento pátrio**, por configurar desvio de finalidade e remuneração da entidade conveniada.¹⁹ (grifei)

A ilegalidade das taxas de administração em contratos sustenta-se no argumento de que o preço pago deve ser justo, sendo que, se a remuneração é obtida por meio de um percentual calculado sobre uma base qualquer, não se pode ter certeza de que signifique um padrão aceitável. Essa exegese de sólido esforço intelectual deve ser homenageada, pois há densidade jurídica em sua construção. Ocorre que tenho dúvidas acerca dessa conclusão, pois se assim o for, o BDI, *verbi gratia*, poderia ser considerado ilegal, pois nada mais é do que o percentual relativo às despesas indiretas que incide sobre a composição de custos diretos, vez que é exigido que esses custos incorporem todos os encargos - mobilização/desmobilização da obra, administração da obra, administração central, encargos financeiros, etc. - que oneram os serviços a serem executados. É, pois, uma projeção que não necessariamente reflete os precisos custos incorridos. O estabelecimento dos preços nos contratos de gestão deve ser analisado à luz do inciso III do parágrafo único do art. 26 da Lei nº 8.666/93, que busca o preço justo da aquisição, aferido pela comparação com os preços praticados no mercado. Nesse sentido, se o valor pago pela Administração estiver condizente com os de mercado, **nada obstante englobe eventual taxa de administração** - que remunera os encargos operacionais da organização social, **não percebe ilegalidade nessa composição de preços**. Não é a denominação das parcelas componentes do preço que impõe sua ilegalidade, ou não, mas a discrepância do valor com os valores praticados pela Administração. [...] ²⁰ (gr)

Alternativamente à maculada denominação de *taxa de administração* e à própria natureza jurídica desta cunharam-se outras expressões e posturas governamentais em relação ao assunto. É mais adequado falar-se em *taxa de fomento*, *CCC - Central de Custo Compartilhado*, *CCC - Custo Corporativo Centralizado*, ou expressão que o valha, por ocasião da previsão de tal circunstância nos instrumentos jurídicos de regência de relacionamentos.

A Lei n. 13.019/14 avançou na desmistificação da mágica administrativa que as entidades têm que fazer, e que assim continua a ser imaginada pelos governos e órgãos de controle, quando previu que elas deveriam identificar nos planos de trabalho os custos com despesas indiretas vinculados à realização do objeto da parceria, tais como os acima mencionados, e que constavam do seu artigo 47, § 1º. Tal dispositivo foi revogado pela Lei n. 13.204/15 que, no lugar daquela previsão expressa de despesas, estabeleceu de forma mais genérica e ampla a possibilidade de pagamento de “*custos indiretos necessários à execução do objeto, seja qual for a proporção em relação ao valor total da parceria*” (art. 46, III) “*com recursos vinculados à parceria*” (caput do art. 46), ou seja, repassados pelos entes políticos às entidades sem fins lucrativos. Eis a previsão da Lei n. 13.019/14:

Art. 46. Poderão ser pagas, entre outras despesas, com recursos vinculados à parceria:

[...]

III - custos indiretos necessários à execução do objeto, seja qual for a proporção em relação ao valor total da parceria;

¹⁸ Gustavo Justino de Oliveira, ob. cit. p. 141.

¹⁹ Marcelo Ricardo Escobar. “Possibilidade jurídica de cobrança de taxa de administração em convênios firmados com a Administração Pública”. TEIXEIRA, Josenir. Opiniões 4. São Paulo: edição própria, 2018. (inédito ao tempo da sua citação)

²⁰ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. É possível o pagamento de taxa de administração em contratos de gestão celebrados com organizações sociais? Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, Belo Horizonte, ano 4, n. 48, dez. 2005. In Gustavo Justino de Oliveira, ob. cit. p. 126.

Houve avanço nessa mudança legislativa, pois o revogado art. 47 restringia a 15% (quinze por cento) do valor total do instrumento de parceria “o pagamento dos custos indiretos necessários à execução do objeto” do seu objeto. Tal limite deixou de existir, com a revogação do artigo que o previra.

O Decreto federal n. 8.726/16, que regulamentou a Lei n. 13.019/14, tratou de ressuscitar, consolidar e positivar exemplos de despesas operacionais, ao estabelecer o abaixo transcrito, sem limitação àquele percentual (de quinze por cento):

Art. 25. Para a celebração da parceria, a administração pública federal convocará a organização da sociedade civil selecionada para, no prazo de quinze dias, apresentar o seu plano de trabalho, que deverá conter, no mínimo, os seguintes elementos:

[...]

V - a previsão de receitas e a estimativa de despesas a serem realizadas na execução das ações, incluindo os encargos sociais e trabalhistas e a discriminação dos custos indiretos necessários à execução do objeto;

Art. 39. Os custos indiretos necessários à execução do objeto, de que trata o inciso III do caput do art. 46 da Lei nº 13.019, de 2014, poderão incluir, entre outras despesas, aquelas com internet, transporte, aluguel, telefone, consumo de água e luz e remuneração de serviços contábeis e de assessoria jurídica.

Antes de tais normas legais, a Portaria Interministerial CGU/MF/MP n. 507/11 já previa possibilidade semelhante, sendo que, à época, também trazia limitações percentuais, o que, em tese, deixou de existir a partir da edição e consequente aplicação superveniente do Decreto n. 8.726/16, o que certamente produzirá novas discussões a respeito do assunto. Previu a Portaria:

Art. 52. O convênio deverá ser executado em estrita observância às cláusulas avençadas e às normas pertinentes, inclusive esta Portaria, sendo vedado:

[...]

Parágrafo único. Os convênios celebrados com entidades privadas sem fins lucrativos, **poderão acolher despesas administrativas** até o limite de 15% (quinze por cento) do valor do objeto, desde que expressamente autorizadas e demonstradas no respectivo instrumento e no plano de trabalho. (gr)

E ainda mais anterior que a norma acima mencionada, a Portaria Interministerial MP/MF/CGU n. 342/08, que alterou a Portaria Interministerial n. 127/08, trazia na sua redação:

Art. 39. [...]

Parágrafo único. Os convênios ou contratos de repasse celebrados com entidades privadas sem fins lucrativos, **poderão acolher despesas administrativas** até o limite de quinze por cento do valor do objeto, desde que expressamente autorizadas e demonstradas no respectivo instrumento e no plano de trabalho. (NR) (gr)

O Decreto n. 6.170/07 foi parcialmente alterado pelos Decretos ns. 8.180/13 e 8.244/14, e prevê também a limitação de *quinze por cento do valor do objeto*:

Art. 11-A. Nos convênios e contratos de repasse firmados com entidades privadas sem fins lucrativos, poderão ser realizadas despesas administrativas, com recursos transferidos pela União, até o limite fixado pelo órgão público, desde que:

[...]

II - não ultrapassem quinze por cento do valor do objeto;

[...]

§ 1º Consideram-se despesas administrativas as despesas com internet, transporte, aluguel, telefone, luz, água e outras similares.

§ 2º Quando a despesa administrativa for paga com recursos do convênio ou do contrato de repasse e de outras fontes, a entidade privada sem fins lucrativos deverá apresentar a memória de cálculo do rateio da despesa, vedada a duplicidade ou a sobreposição de fontes de recursos no custeio de uma mesma parcela da despesa.

Art. 11-B. Nos convênios e contratos de repasse firmados com entidades privadas sem fins lucrativos, é permitida a remuneração da equipe dimensionada no programa de trabalho, inclusive de pessoal próprio da entidade, podendo contemplar despesas com pagamentos de tributos, FGTS, férias e décimo terceiro salário proporcionais, verbas rescisórias e demais encargos sociais, desde que tais valores:

Art. 12-A. A celebração de termo de execução descentralizada atenderá à execução da descrição da ação orçamentária prevista no programa de trabalho e poderá ter as seguintes finalidades:

[...]

IV - ressarcimento de despesas.

[...]

§ 2º Para os casos de ressarcimento de despesas entre órgãos ou entidades da administração pública federal, poderá ser dispensada a formalização de termo de execução descentralizada.

Alguns entes políticos aceitam, concordam ou autorizam a cobrança de valores por meio de *rateio* por parte das entidades sem fins lucrativas parceiras deles para pagamento das despesas operacionais realizadas por ela na execução do objeto do contrato. É o caso, por exemplo, do estado de São Paulo, que em 1998 iniciou a parceria com entidades que ele mesmo qualificou como Organizações Sociais e previu a possibilidade de realização de *rateio* somente em 2012, catorze anos depois, por meio da Resolução SS 116, da Secretaria de Saúde, em dispositivo assim redigido:

Art. 2º. Na hipótese de concentração, pela Organização Social de Saúde, de parte dos serviços gerenciais em suporte técnico direto à Administração, vinculado ao contrato de gestão, **será admitida a cobrança por rateio**, para cada contrato, condicionada à demonstração contábil-financeira da despesa operacional.
(gr)

Na prática acontece mais uma situação de suspense que a possibilidade de *rateio* de despesas traz às entidades e que ainda não foi definida de forma terminativa, causando insegurança jurídica para as entidades sem fins lucrativos que parceirizam com entes políticos.

Exemplifico. Imaginemos uma entidade que possui dez contratos de gestão com dez entes políticos diferentes, municipais e estaduais. Como ela concentra a direção de tais unidades numa sede administrativa ela pode se valer do *rateio* de despesas para encontrar o valor que cada parceiro público deverá contribuir mensalmente para pagamento dos custos operacionais gastos naquela sede/filial, que, também concebamos, são de R\$1 milhão.

Os dez equipamentos de saúde administrados pela entidade possuem infraestrutura instalada diferentes. Digamos que dois hospitais possuam cem leitos cada, outro dois tenham duzentos e cinquenta cada, dois contem com cento e cinquenta leitos cada e três das filiais são UPAs, cada uma com porte técnico diferente. Qual deveria ser o critério aplicável para se encontrar o valor a ser pago por cada um dos entes políticos para somar o R\$1 milhão de despesas operacionais mensais da sede/filial administrativa da entidade objeto de nosso exemplo?

Um dos critérios razoáveis usualmente aceitos pelos entes políticos e praticados pelas instituições é o número de empregados de cada unidade de saúde gerida pela entidade. Com a sua aplicação, a filial que possui mais empregados pagará valor maior do que aquela que possui menos e assim, proporcionalmente, divide-se entre todos os contratantes o R\$1 milhão de despesas operacionais mensais que a entidade gasta na sua sede administrativa.

Acontece que há entes políticos que insistem em discutir o motivo pelo qual a entidade gastou R\$1 milhão de despesas na sua sede administrativa, que é o valor a ser rateado entre todos eles, e questionam os valores e honorários profissionais pagos pela entidade a advogados,

contadores, auditores, administradores, médicos, tecnologia da informação (TI), enfermeiros, recepcionistas, faxineiros, motoboy, água, luz, internet, aluguel, condomínio, copa, assinatura de periódicos e de TV a cabo, atualização de softwares, troca de computadores, compra de servidores, de nobreak e de demais suprimentos de informática e mais um número sem fim de custos corriqueiros havidos cotidianamente num escritório.

Teriam os entes políticos legitimidade para questionar as despesas realizadas pela entidade na sua sede administrativa e o valor pago por ela aos assessores jurídicos e/ou contábeis, por exemplo, e até sugerir a troca deles por outros “mais baratos”, o que diminuiria o valor a ser rateado e, com isso, reduziria a quantia mensal a ser paga por determinado ente político? E mesmo que tais assessores profissionais sejam da confiança da diretoria estatutária da entidade, deveria ela se subjugar ao desejo do ente político e substituí-los por outros apenas em razão do preço? Isso não é possível, pois implicaria em verdadeira ingerência da entidade e em interferência estatal no seu funcionamento por parte do poder público, o que é proibido pelo art. 5º, XVIII, da Constituição Federal.

Faltam razoabilidade e legitimidade aos entes políticos para questionar ou opinar a respeito das despesas operacionais mensais realizadas pelas entidades nas suas sedes administrativas. Todavia, isso ocorre no dia a dia delas, mesmo estando todos os custos contabilizados e orçados financeiramente no exercício anterior, eis que alguns são ordinários e dependerão apenas do dimensionamento do universo de instrumentos jurídicos assinados pela entidade que servirá de base de cálculo para a divisão das despesas operacionais mensais.

Não bastasse tudo isso, tratamos até aqui de despesas minimamente previsíveis. Todavia, ainda há que se fazer os seguintes questionamentos práticos que ocorrem no dia a dia das entidades: e quando ocorrem despesas extraordinárias, além das ordinárias previsíveis, durante a gestão realizadas por elas?

Como prever, no momento da elaboração da proposta financeira para um certame, o pedido de horas extras na Justiça do Trabalho de um empregado que entende ser delas credor? Como prever o pleito de diferença de grau de insalubridade, que irá depender de laudo a ser produzido no âmbito da ação trabalhista? Como prever a gravidez de uma empregada e a geração de custos com a contratação de outra pessoa para desempenhar suas funções no seu lugar durante o período de gestação? Como prever a doença e afastamento de um empregado, o que exigiria a sua substituição temporária ou permanente? Como prever um acidente de trabalho e os custos causados por essa situação extraordinária? Como prever a demissão de um empregado desidioso que impede a entidade de cumprir o objetivo da parceria firmada com o poder público e o pagamento das suas verbas rescisórias, inclusive a multa de 40% do FGTS? De onde viria o dinheiro para pagar essas despesas intangíveis e impossíveis de serem previstas e/ou mensuradas no momento da celebração da parceria das entidades com o poder público?

Ora, se as entidades não podem obter lucro/superávit no desenvolvimento das suas atividades não há condições para acumular riqueza nem realizar aplicações em instituições financeiras e não têm elas condições de manter reserva a ser utilizada em casos excepcionais como os acima mencionados.

As situações constantes dos exemplos aqui trazidos, a rigor, não podem ser imaginadas no momento da elaboração da planilha relativa aos custos indiretos que constarão da proposta de trabalho das entidades que pretendam se relacionar com a administração públicas. Mas, se tais despesas se concretizarem, as entidades não terão como suportar o pagamento delas, diante dos argumentos casuísticos aqui mencionados, o que, de novo, causará enorme insegurança jurídica a incidir sobre os relacionamentos pretendidos entre as instituições e o poder público.

Trata-se de labirinto legal criado pelo legislador que precisa ser resolvido, sob pena de desistência das entidades em ajudar o poder público no atendimento da população por meio das várias possibilidades hoje existentes, mas que estão minguando na mesma medida em que situações jurídicas incontornáveis estão se concretizando e inviabilizando a manutenção financeira delas.

Fernando Borges Mânica assim se manifestou sobre a possibilidade de utilização de recursos públicos para pagar despesas operacionais das entidades, mesmo que desvinculadas do objeto principal da parceria:

De outro bordo, questão bastante discutida nas parcerias com o terceiro setor refere-se à possibilidade de aplicação dos recursos públicos em despesas de custeio diversas daquelas diretamente relacionadas ao objeto do ajuste. Trata-se da polêmica questão dos custos indiretos, que podem assumir a forma de *despesas administrativas* e *taxa de administração*. O tema é de grande importância para o terceiro setor, já que muitas entidades dependem exclusivamente de repasses do Poder Público para o desempenho de suas atividades sociais e para sua própria subsistência.

Por *despesas administrativas ou operacionais* entende-se o conjunto de gastos necessários à realização de uma atividade ou projeto, mas que não tem relação direta com o produto final da avença. São assim consideradas despesas relativas a aluguel, secretaria, material de limpeza, energia elétrica, telefone, assessoria jurídica e assessoria contábil, combustível, internet, dentre outras tantas. Já a *taxa de administração* é entendida como um percentual incidente sobre o valor total da avença que é apropriado pela entidade para o pagamento de gastos gerais não identificados.

O tema foi objeto de debates pelos órgãos de fiscalização e controle, sendo que durante muito tempo prevaleceu a ideia de que os recursos financeiros repassados pelo Poder Público a entidades do terceiro setor apenas poderiam ser aplicados em gastos diretamente vinculados ao objeto das parcerias com o terceiro setor. Atualmente, esse pensamento tem sido superado na disciplina de todas as modalidades de parcerias com o terceiro setor. Legislação e jurisprudência têm admitido o emprego de recursos públicos em despesas de apoio à execução do objeto contratado. É o que ocorre expressamente com as chamadas *despesas administrativas*, referidas de modo expresso na normatização dos convênios a partir de 2014, e com os *custos indiretos* previstos na Lei nº 13.019/14, e implicitamente nas demais modalidades de parceria.

Nesse sentido, é forçoso concluir que, além das com obras, reformas, equipamentos e instalações, **também as despesas administrativas desvinculadas do objeto imediato da parceria podem ser pagas com recursos provenientes do Poder Público, desde que previstas no Plano de Trabalho e instrumentais à consecução da avença.** (grifei)²¹

Vê-se, portanto, que é plenamente possível - e imprescindível - utilizar recursos públicos para pagar as despesas havidas pelas entidades sem fins lucrativos, mesmo as indiretas e que possam não ter relação com o objeto da parceria, num primeiro momento, desde que as instituições façam-nas constar de forma pormenorizada, detalhada e clara nas planilhas que instruirão suas propostas financeiras e que posteriormente comprovem documentalmente que as verbas foram gastas exatamente da forma planejada ou que haja explicação plausível e justificável para não tê-lo feito, eventualmente.

8. As circunstâncias que impedem as entidades possuírem recursos próprios

Há centenas de entidades sem fins lucrativos que tiveram condições de, ao longo do tempo, constituir patrimônio. Isso se deveu ao desenvolvimento de atividades várias, todas de meio, realizadas a partir da pactuação de instrumentos jurídicos com pessoas jurídicas privadas

²¹ Artigo intitulado “Objeto e natureza das parcerias sociais: limites para a execução privada de tarefas estatais e o novo direito do terceiro setor”, publicado no livro “Parcerias com o terceiro setor: as inovações da Lei nº 13.019/14. Fabrício Motta, Fernando Borges Mânica, Rafael Arruda Oliveira (Coord.) 2. Edição – Belo Horizonte: Fórum, 2018. pp. 131/2.

e públicas que criaram as condições favoráveis à existência de superávit financeiro que foi transformado em bens móveis e imóveis.

Outra forma de aquisição de patrimônio é a doação que pessoas físicas e jurídicas direcionam às entidades, mais volumosas no século passado e menos constantes nos dias de hoje.

Não é rara a exigência de entes políticos e órgãos públicos que as entidades sem fins lucrativas que com eles pretendam firmar parcerias possuam patrimônio ou recursos próprios oriundos de fontes que não apenas os tesouros estatais. Ora, isso não é possível a centenas de entidades que vivenciaram situações diferentes daquelas acima mencionadas ao longo da sua existência e que não permitiram a construção de retaguarda financeira e nem foram aquinhoadas com doações, não possuindo, portanto, nenhum patrimônio constituído e nem outras fontes de recursos - próprios - para sua subsistência, a não ser a advinda do relacionamento com o poder público.

O impedimento da existência de lucro/superávit por parte das entidades sem fins lucrativos nos relacionamentos havidos com a administração pública importará na inexistência de recursos próprios ou patrimônio por partes delas, como é óbvio se concluir.

Curitiba publicou, em junho de 2018, edital²² de chamamento para entidades sem fins lucrativos qualificadas por tal município como organizações sociais que tivessem interesse em firmar parceria na gestão de unidades de saúde públicas e, “para assegurar a plena execução do ajuste”, exigiu que elas prestassem garantia na forma de “caução em dinheiro ou títulos da dívida pública” “correspondente a 5% do valor global do contrato”, o que importaria em aproximadamente R\$1.000.000,00 (um milhão de reais). Ora, como as entidades podem caucionar tal valor se elas fossem proibidas de ter margem de lucro/superávit nos negócios realizados com o poder público? Como elas podem acumular patrimônio financeiro para caucionar o exigido se não for com o resultado (receita menos despesa) oriundo da realização das suas atividades-meio? Se isso não é viável, inclusive juridicamente, como é que a entidade vencedora daquele certame terá condições de ser proprietário de R\$ 1 milhão livres, desimpedidos e disponíveis para depositar em caução nos cofres do município de Curitiba?

Vê-se que ainda há longo caminho jurídico a ser trilhado para solução de pendências conceituais e operacionais a respeito da casuística prática havida e desenvolvida nos diversos relacionamentos jurídicos firmados entre as organizações da sociedade civil e o poder público.

9. Conclusão

As atividades desenvolvidas pelas entidades que compõem o Terceiro Setor complementam as realizadas pelo Estado, que não consegue, sozinho, cumprir a contento as obrigações que lhe foram impostas pela Constituição Federal, muito menos com a qualidade exigida pelos cidadãos. Em vários casos, tais atividades têm a função de substituir o Estado no desenvolvimento de determinados serviços, pois este se mostra ausente, omissivo ou inerte, em razão da precariedade de sua organização, atuação ou mesmo respeito por parte da sociedade daquele poder constituído. Agindo assim, as entidades sem fins lucrativos atuam na promoção da cidadania em suas diversas facetas, vertentes e conceitos, propiciando e contribuindo com a

²² BRASIL. Prefeitura Municipal de Curitiba. Processo Administrativo n. 01-045264/2018. Autorização n. 1234/2018. Item 15.8 do Edital.

sociedade para ratificar garantias que são inerentes à dignidade da pessoa humana e constituem-se em direitos fundamentais previstos e assegurados pela Constituição Federal.²³

Seminários realizados pelo Brasil afora tratando da utilização do modelo de gestão inaugurado pela qualificação de entidades sem fins lucrativos como Organizações Sociais confirmam o acerto na escolha e utilização do sistema de parceria entre o Poder Público e elas, que se mostra viável, eficaz e eficiente para imprimir mudanças palpáveis na melhoria do atendimento das pessoas na área da saúde.

É clara a legalidade da possibilidade de obtenção de lucro/superávit pelas entidades sem fins lucrativos, devendo elas observar a regra estampada no art. 14, I, do Código Tributário Nacional, de não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a integrantes do seu quadro associativo ou órgãos de administração.

É impossível às organizações da sociedade civil se sustentarem financeiramente sem a obtenção de superávit nas atividades-meio que desenvolverem junto a pessoas jurídicas privadas ou públicas. O assunto é tratado por normas jurídicas arcaicas e desconectadas do sistema capitalista brasileiro. Esse tabu precisa ser enfrentado sem máscaras, sem subterfúgios, sem hipocrisia, sem tentativa de criminalização de atitudes adequadas que encontram enquadramentos válidos previstos na legislação.

A menção à existência de *taxa de administração* em instrumentos jurídicos firmados entre entidades sem fins lucrativos e entes políticos ou órgãos públicos é entendida como sacrilégio e deve ser evitada. A previsão de *taxa de administração* fixa e sem comprovação da sua utilização também não se sustenta, diante da existência de várias normas legais que expressamente a proíbem.

Isso não quer dizer, todavia, que as entidades não possam ter todos os custos indiretos - os diretos são previstos nos instrumentos jurídicos que regem a parceria - incorridos para alcançar o objetivo combinado ressarcidos, reembolsados e/ou indenizados pelos seus parceiros, inclusive e principalmente públicos, visando o pagamento das despesas operacionais várias que devem estar minimamente estimadas, indicadas, retratadas e detalhadas de forma clara na planilha de preços da proposta financeira a ser apresentada desde o primeiro momento em que ela se dispuser a participar de chamamento público para firmar parceria com entes políticos. Tais custos indiretos devem ter relação intrínseca com as atividades desenvolvidas para se atingir o objetivo da parceria e/ou prestação de serviços pactuada e que delas decorram.

Não obstante a isso, prováveis e potenciais despesas operacionais decorrentes do desenvolvimento da atividade das instituições, mesmo intangíveis e extraordinárias, devem ser sinalizadas e valoradas por ocasião da elaboração da planilha de preço que irá compor a proposta financeira, a partir da expertise e experiência profissional que a entidade tiver acumulado na atuação em outros projetos do mesmo porte.

Os instrumentos jurídicos devem retratar expressamente a vontade das partes e as entidades devem zelar para que cláusulas que contemplem as situações aqui tratadas sejam inseridas de forma clara e objetiva neles, visando positivar e autorizar a prática operacional que será implantada na execução deles, sob pena de, assim não procedendo, sobre as organizações da sociedade civil serem instaurados procedimentos administrativos e judiciais que certamente questionarão a adoção de postura que não estava prevista nos diplomas de regência do relacionamento.

²³ TEIXEIRA, Josenir. O Terceiro Setor em perspectiva: da estrutura à função social. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 153.

10. Referências

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIN n. 1.923, voto de agosto de 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIN n. 2028. Pleno. Rel.: Ministro Joaquim Barbosa. DJ 146 02/08/1999.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. ADIN n. 130.726-0/7-00.

BRASIL. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Pleno, TC-002149/006/02, Sessão de 05.05.2004, item 16. Município de Patrocínio Paulista. Disponível em www.tce.sp.gov.br.

BRASIL. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, TC – 000781/010/12, 1ª Câmara, Sessão de 01.04.2014, Prefeitura Municipal de Araraquara, Conselheiro Renato Martins Costa.

BRASIL. Tribunal de Contas da União, Acórdão nº 235/03 – Plenário. Rel. Min. Ubiratan Aguiar, DOU de 28/03/03; Acórdão nº 1146/03 – Plenário. Rel. Min. Walton Alencar, DOU de 25/08/03; Acórdão nº 191/1999 – Plenário. Rel. Min. Walton Alencar, DOU de 04/11/99; Acórdão 1.542/08 – Plenário. Rel. Min. Augusto Sherman Cavalcanti, DOU de 08/08/2008.

BRASIL. Prefeitura Municipal de Curitiba. Processo Administrativo n. 01-045264/2018. Autorização n. 1234/2018. Item 15.8 do Edital.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. É possível o pagamento de taxa de administração em contratos de gestão celebrados com organizações sociais? Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP, Belo Horizonte, ano 4, n. 48, dez. 2005. *In* parecer de Gustavo Justino de Oliveira, ob. cit. p. 126.

MÂNICA, Fernando Borges. Objeto e natureza das parcerias sociais: limites para a execução privada de tarefas estatais e o novo direito do terceiro setor. In: MOTTA, Fabrício; MÂNICA, Fernando Borges; OLIVEIRA, Rafael Arruda (Coord.). Parcerias com o terceiro setor: as inovações da Lei nº 13.019/14. Fabrício Motta, 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 107-135 (131/2). ISBN 978-85-450-0483-7

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 12. ed., São Paulo: Malheiros, p. 609.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Administração privada temporária de caráter interventivo em banco estatal negociada consensualmente com o Banco Central: implicações da lei nº 8.666/93. In: Boletim de Direito Administrativo, São Paulo, a. 12, n. 4, p. 178-188, abr. 1996. p. 183.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Taxa de administração prevista em contratos de gestão firmados com organizações sociais: típicos instrumentos de fomento público para entidades do terceiro setor”. In: Revista de Direito do Terceiro Setor - RDTS - Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 117-141, jan/jun de 2009.

ROCHA, Sílvio Luís Ferreira. Terceiro Setor – Coleção Temas de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2003.

SIQUEIRA, Graciano Pinheiro. Registro civil das pessoas jurídicas: cautelas elementares e principais questões. In YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato, et.al. (Coord.). Direito notarial e registral avançado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 274

TEIXEIRA, Josenir. A indevida utilização da formação do Conselho de Administração das Organizações Sociais federais pelos Estados e Municípios. In: Revista de Direito do Terceiro Setor - RDTS - ano 6, n. 12, p. 125-153, jul/dez 2012. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

TEIXEIRA, Josenir. O Terceiro Setor em perspectiva: da estrutura à função social. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 153.

TEIXEIRA, Josenir. Há correlação entre a taxa de administração e o artigo 56 da Lei n. 12.873/13? In: Opiniões 4. São Paulo: edição própria, 2018. p. 99-113.