

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
POLO DE FAXINAL DO SOTURNO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA
MODALIDADE EAD**

**A CONTABILIDADE E A SUSTENTABILIDADE
ECONÔMICA E FINANCEIRA DAS ENTIDADES
DO TERCEIRO SETOR**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

Leandra Calegare

Santa Maria, RS, Brasil

2011

A CONTABILIDADE E A SUSTENTABILIDADE ECONÔMICA E FINANCEIRA DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

por

Leandra Calegare

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Gestão Pública –
modalidade EAD da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como
requisito parcial para obtenção do grau de
Especialista em Gestão Pública

Orientador: Prof. Dr. Breno Augusto Diniz Pereira

Santa Maria, RS, Brasil

2011

© 2011

Todos os direitos autorais reservados a Leandra Calegare. A reprodução de partes ou do todo deste trabalho só poderá ser com autorização por escrito do autor.

Endereço: Rua Ângelo Bozzetto, n. 1169, Bairro Centro, Faxinal do Soturno, RS, 97220-000
Fone (055) 32633163; End. Eletr: leandracalegare@gmail.com.br

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Polo de Faxinal do Soturno
Curso de Especialização em Gestão Pública
Modalidade EAD**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova a monografia de especialização

**A CONTABILIDADE E A SUSTENTABILIDADE ECONÔMICA E
FINANCEIRA DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR**

elaborada por
Leandra Calegare

como requisito parcial para obtenção do grau de
Especialista em Gestão Pública

COMISSÃO EXAMINADORA:

Breno Augusto Diniz Pereira, Dr.
(Presidente/Orientador)

Kelmara Mendes Vieira, Dra.
(UFSM)

Juliano Nunes Alves, Msc.
(UFSM)

Santa Maria, 24 de setembro de 2011

Este trabalho é dedicado...

A Nossa Senhora Aparecida, que é minha amiga e companheira em todas as horas, ouvindo e dando bons conselhos.

Aos meus queridos pais, Nelson e Maria, que torcem pelas minhas realizações e sabem compreender os momentos de ausência física que ocorrem durante a caminhada em busca de meus objetivos.

Ao Curso de Gestão Pública da UFSM, onde tive a oportunidade de obter os conhecimentos necessários para a elaboração deste trabalho e para tantos outros que realizei e que ainda pretendo realizar.

AGRADECIMENTOS

“O valor das coisas não está no tempo em que elas duram, mas na intensidade com que acontecem. Por isso existem momentos inesquecíveis, coisas inexplicáveis e pessoas incomparáveis”.

Fernando Pessoa

Ao Professor Dr. Breno Augusto Diniz Pereira pela sua orientação, paciência e compreensão. Obrigada por ter-me dado a oportunidade de trabalhar juntos e por confiar em mim.

Aos professores do curso, pelos conhecimentos transmitidos e pela atenção dedicada sempre que solicitados.

Aos meus colegas da pós-graduação, os quais se tornaram parceiros virtuais, pelo incentivo e contribuição. Foi muito bom ter conhecido vocês!

Ao meu namorado pelo carinho, apoio e compreensão durante o período dedicado para a obtenção desta conquista. Tua presença me ajuda a crescer!

Aos meus colegas de trabalho da SLM Assessoria Contábil, pela compreensão, apoio e empenho nos momentos de minha ausência na empresa.

O que mais preocupa não é o grito dos violentos, nem dos corruptos, nem dos desonestos, nem dos sem-caráter, nem dos sem-ética. O que mais preocupa é o silêncio dos bons.

(Martin Luther King)

RESUMO

Monografia de Pós-Graduação
Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública
Universidade Federal de Santa Maria

A CONTABILIDADE E A SUSTENTABILIDADE ECONÔMICA E FINANCEIRA DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

AUTORA: LEANDRA CALEGARE

ORIENTADOR: PROF. DR. BRENO AUGUSTO DINIZ PEREIRA

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 24 de setembro de 2011.

O Terceiro Setor está cada vez mais em foco e sendo requisitado para dar complementaridade aos serviços públicos, pois o Estado sozinho não consegue ofertar ou sequer cumprir parte da demanda de atendimentos necessários à população. São diversas as possibilidades que um profissional tem de atuar na área, inclusive prestando serviços da área contábil. Este estudo teve como objetivos: identificar como a contabilidade pode auxiliar na sustentabilidade econômica e financeira das Entidades do Terceiro Setor; apresentar os tipos de receitas que podem ser captadas; identificar incentivos fiscais concedidos pelo poder público às Entidades do Terceiro Setor e às Empresas Privadas doadoras; e demonstrar como esses fatos devem ser evidenciados contabilmente a fim de que as Entidades do Terceiro Setor atendam as exigências fiscais e legais. A metodologia utilizada foi do tipo aplicada e exploratória descritiva qualitativa, com técnica de pesquisa bibliográfica. Os resultados demonstram que o profissional da área contábil assume papel fundamental na sustentabilidade econômica e financeira das Entidades do Terceiro Setor, pois o contador toma para si boa parte de toda a responsabilidade e obrigações burocráticas existentes para o desempenho das atividades. As receitas obtidas são oriundas de doações, subvenções e contribuições. Existem incentivos fiscais concedidos pelo poder público às Entidades do Terceiro Setor e às entidades doadoras. São alguns dos incentivos concedidos pelo poder público às Entidades do Terceiro Setor: imunidade e isenção tributária; concessão de registros e títulos por órgãos governamentais; e possibilidade de adesão ao PROUNI. Às entidades doadoras existem incentivos fiscais à cultura; às instituições e ensino e pesquisa; às entidades civis; às OSCIP's; ao FUNCRIANÇA; Lei de Solidariedade (RS); e Incentivo ao desporto. Os procedimentos de escrituração contábil das transações realizadas pelas Entidades do Terceiro Setor no Brasil, em alguns aspectos, são diferentes dos praticados pelas demais pessoas jurídicas, sendo disciplinados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 10.4 e NBC T 10.19). As receitas e despesas devem ser reconhecidas mensalmente, observando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os da Oportunidade e Competência.

Palavras-chave: Contabilidade; Sustentabilidade Econômica e Financeira; Entidades do Terceiro Setor

ABSTRACT

Post-Graduation Monography
Public Management Post-Graduation Programme
Federal University of Santa Maria

**THE ACCOUNTANCY AND FINANCIAL AND ECONOMICAL
SUSTAINABILITY OF THIRD SECTOR**

AUTHOR: LEANDRA CALEGARE

ADVISOR: PROF. DR. BRENO AUGUSTO DINIZ PEREIRA

Place and date of presentation: Santa Maria, september 24, 2011.

The Third Sector is more and more in focus and being required to give complement to public service, since the state cannot support by itself or even accomplish part of the necessary services required by the population. A professional has various possibilities to act in this area, inclusively support assistance in the accounting area. This study aimed at: identifying how accountancy can help the financial and economical sustainability of Third Sector Companies; presenting kinds of income that can captivated; identifying tax incentive granted by public power to Third Sector and to endower private companies; and demonstrating how those facts be accountantly displayed in order to the Third Sector Companies accomplish the fiscal end legal requirements. The methodology employed was the exploratory descriptive quantitative way with bibliographic research technique. The results showed that the professional in the accounting area takes over fundamental role in the financial and economical sustainability of Third Sector Companies, since the accountant takes to himself great part of bureaucratic responsibilities and obligations to discharge such activities. The income obtained is from donation, subvention and contribution. There is tax breaks granted by public power to Third Sector Companies: immunity and tax exemption; register and titles concession by governmental departments; and possibilities of adhesion to PROUNI (Brazilian University Support Program). There are taxes incentives to donator companies to culture, to research and education institutions, to civil entities, to SOCIP's, to FUNCRIANÇA (Children Support Fund), to solidarity Law (specific for RS state) and to supports support. The accounting procedures of transation accomplished by Third Sector Companies in Brazil, in some aspects, are diferente the ones performed by other corporations regulated by Brazilian Acoountancy Rules (NBC T 10.4 and NBC T 10.19). The incomes and outcomes must be monthly acknowledged, observing the Accountancy Fundamental Priciples, especially those from Opportunity and Competence ones.

Key-words: Accountancy; Economical and Financial Sustainability; Companies Third Sector

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Faixa de Incentivo Fiscal.....	66
Tabela 2 – Faixa de Incentivo Fiscal.....	77

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Tipos de Receitas.....	48
Quadro 2 –	Esferas de Governo e os impostos abrangidos por cada uma delas.....	52
Quadro 3 –	Nota: Doação e patrocínio de carácter cultural e artístico, conforme Lei 8.313 de 23 de dezembro de 1991.....	61
Quadro 4 –	Exemplo de Incentivo art. 18	62
Quadro 5 –	Exemplo Patrocínio - 30% do Imposto de renda, art. 26 da Lei nº 8.313/1991.....	63
Quadro 6 –	Exemplo da Demonstração Anual de Cálculo do Incentivo Fiscal.....	65
Quadro 7 –	Exemplo demonstrativo do cálculo da aplicação de recursos.....	67
Quadro 8 –	Demonstração anual do resultado evidenciando a dedutibilidade da doação a uma entidade OSCIP.....	71
Quadro 9 –	Declarações de Ajuste Anual da Pessoa Física ref. ano base 2007 exercício 2008 com e sem aplicação no FUNCRIANÇA.....	73
Quadro 10 –	Declaração Anual de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica Demonstração do Resultado do Exercício	75
Quadro 11 –	Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) - Parte A.....	75
Quadro 12 –	Cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e FUNCRIANÇA – Pessoa Jurídica.....	76
Quadro 13 –	Exemplo do crédito fiscal apurado conforme Lei da Solidariedade (RS)	77
Quadro 14 –	Demonstração anual de cálculo de Incentivos Fiscais – PJ.....	80
Quadro 15 –	Incentivos Fiscais – dedução do imposto devido.....	81
Quadro 16 –	Nota.....	82

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Plano de Contas.....	87
Figura 2 – Modelo de Balanço Patrimonial Consolidado.....	90
Figura 3 – Modelo de Demonstração do <i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> Consolidada.....	91
Figura 4 – Modelo de Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.....	91
Figura 5 – Modelo de Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.....	92
Figura 6 – Modelo de Balanço Patrimonial Consolidado de Projetos.....	93
Figura 7 – Modelo de Balanço Patrimonial por Projetos.....	94
Figura 8 – Modelo de Demonstração do Fluxo de Caixa.....	111

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

- ABONG - Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais
- AICPA - American Institute of Certified Public Accountants
- BS - Balanço social
- CAGED - Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
- CEAS - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
- CEBAS - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
- CF - Constituição Federal
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade
- CMAS - Conselho Municipal de Assistência Social
- CRC - Conselho Regional de Contabilidade
- CNAS - Conselho Nacional de Assistência Social
- CNPJ - Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
- COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
- CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- CVM - Comissão de Valores Mobiliários
- DACON - Demonstrativos de Contribuições Sociais
- DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Federais
- DFC - Demonstração do fluxo de caixa
- DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
- DIRF - Declaração de Imposto de Renda Retido na fonte
- DVA - Demonstração do valor adicionado
- ECO/92 - Fórum internacional para discussão do meio ambiente, ocorrido no Rio de Janeiro em 1992
- ECOSOC - Conselho Econômico e Social
- ERG - Empreendimentos de Geração de Recursos
- FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
- FIA - Fundação para Infância e Adolescência
- FIPE - Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas
- FUNCINES - Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional

FUNCRIANÇA - Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente
GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social
ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IES - Instituições de Ensino Superior
IE - Imposto de Exportação
II - Imposto de Importação
IN - Instrução Normativa
INSS - Instituto Nacional do Seguro Social
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR - Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza
IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI - Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis
ITCMD - Imposto sobre Transmissão de Causa Mortis ou Doação de Bens e Direitos
ITR - Imposto Territorial Rural
LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real
LIC - Lei de Incentivo à Cultura-RS.
MDT - Monografias, Dissertações e Teses
MDS - Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social no Ministério de Desenvolvimento Social
MEC - Ministério da Educação
MS - Ministério da Saúde
NBC T - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
ONGs - Organizações Não Governamentais
ONU - Organizações das Nações Unidas
OS - Organização Social (OS)
OSCIP - Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público
PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS – Programa de Integração Social
PJ - Pessoa Jurídica
PRONAC - Programa Nacional de Apoio à Cultura
PROUNI - Programa Universidade para Todos

RAIS - Relação Anual de Informações Sociais do Ministério do Trabalho

RS - Rio Grande do Sul

ROUANET - Lei Federal de Incentivo a Cultura

SICAP - Sistema de Cadastro e Prestação de Contas

SEDAC - Conselho Estadual de Cultura RS

SJDS - Secretaria da Justiça e do Desenvolvimento Social

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 Justificativa do trabalho	20
1.2 Objetivos	21
1.2.1 Objetivo geral.....	21
1.2.2 Objetivos específicos.....	21
1.3 Estrutura do trabalho	22
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	23
2.1 Conceituação e caracterização das Entidades do Terceiro Setor	23
2.1.1 Associações.....	27
2.1.2 Fundações.....	28
2.2 Captação de recursos para as Entidades do Terceiro Setor	29
2.3 Prestação de contas	31
2.3.1 Elementos que compõem a prestação de contas.....	31
2.3.2 Órgãos que exigem a prestação de contas.....	33
2.3.2.1 Ministério Público.....	34
2.3.2.2 Ministério da Justiça.....	34
2.3.2.3 Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.....	35
2.3.2.4 Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS.....	35
2.3.2.5 Órgãos que celebram termos de parceria com OSCIP`s.....	36
2.4 Contabilidade do Terceiro Setor	37
2.5 Controle Interno	37
2.5.1 Relatório periódico de atividades.....	38
2.5.2 Demonstrações contábeis.....	38
2.5.3 Órgãos da entidade que participam do controle interno.....	39
3 METODOLOGIA	41
4 RESULTADOS	43
4.1 Auxílio da contabilidade na sustentabilidade econômica e financeira das Entidades do Terceiro Setor	43
4.2 Tipos de receitas que podem ser captadas pelas Entidades do Terceiro Setor	45
4.3 Incentivos fiscais concedidos pelo poder público às entidades sem fins lucrativos e às entidades doadoras	48
4.3.1 Incentivos fiscais concedidos pelo poder publico às entidades sem fins lucrativos.	48
4.3.1.1 Imunidade.....	50
4.3.1.2 Isenção.....	52
4.3.1.3 Concessão de registros e títulos por órgãos governamentais.....	54
4.3.1.4 Adesão ao PROUNI.....	58
4.3.2 Incentivos fiscais às entidades doadoras.....	58
4.3.2.01 Incentivos fiscais à cultura.....	59
4.3.2.02 Às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por Lei	

federal e que preenchem os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal.....	68
4.3.2.03 Às entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade.....	69
4.3.2.04 Às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), instituídas nos moldes da Lei 9.790, de 23 de março de 1999.....	70
4.3.2.05 Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente – FUNCRIANÇA.....	72
4.3.2.06 Lei da Solidariedade (RS) – Programa de Apoio à Inclusão e Promoção Social no Rio Grande do Sul.....	76
4.3.2.07 Incentivo ao desporto.....	78
4.4 Evidenciação contábil.....	82
4.4.1 Escrituração contábil.....	82
4.4.2 Demonstrações contábeis.....	88
4.4.3 Gestão contábil.....	94
4.4.3.01 Contabilização de doações.....	95
4.4.3.02 Contabilização de gratuidade e benefícios tributários.....	100
4.4.3.03 Contabilização de custos.....	102
4.4.3.04 Contabilização da obtenção de fundos.....	103
4.4.3.05 Contabilização da constituição de fundos para propósitos futuros.....	104
4.4.3.06 Contabilização de depreciação.....	105
4.4.3.07 Contabilização de contratos, convênios e termos de parceria.....	105
4.4.3.08 Contabilização de contrapartida.....	107
4.4.3.09 Contabilização das bolsas do PROUNI.....	108
4.4.3.10 Papel das notas explicativas.....	108
4.4.3.11 Demonstração do fluxo de caixa (DFC)	110
4.4.3.12 Demonstração do valor adicionado (DVA)	111
4.4.3.13 Balanço social (BS).	112
5 CONCLUSÃO.....	113
REFERÊNCIAS	118

1 INTRODUÇÃO

Observa-se que nos últimos anos o Papel do “Terceiro Setor” tem estado no foco das discussões do Estado como um novo agente na promoção do desenvolvimento econômico e social do país. Por isso, o governo federal, através da Comunidade Solidária, resolveu liderar um processo de consolidação de um novo marco legal para as organizações do Terceiro Setor, condição necessária para possibilitar que estas organizações participem de uma “nova maneira” de formular e executar políticas públicas: a parceria entre Estado e Sociedade Civil.

A promulgação da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, conforme Brasil (1999), criou a figura jurídica das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), mas constata-se que há pouca adesão das organizações do Terceiro Setor à nova qualificação. O status de OSCIP apresenta como vantagem para as Organizações Não Governamentais (ONGs) a possibilidade de firmar Termos.

Há o consenso de que as ONGs são marcadamente flexíveis e inovadoras, de que se preocupam com os custos e a eficiência (assim como demais organizações da iniciativa privada) e de que elas utilizam ferramentas de gestão características do setor privado e estão próximas dos grupos-alvo das ações segundo Carvalho (1999 apud THOMAS, 2009). Ainda,

as ONGs podem contribuir para a conformação de novos laços de sociabilidade e solidariedade entre indivíduos e grupos, para a reconstrução e ampliação da esfera pública, a busca de uma maior autonomia e equidade social, ao lado de formas de participação que superem os limites dos canais políticos tradicionais e possam viabilizar um maior controle social do Estado e um aprofundamento radical da democracia (CARVALHO, 1999, p. 137 apud THOMAS, 2009, p. 4).

Percebe-se que a valorização das ONGs se deu em virtude de sua utilidade na sociedade, pois as atividades desenvolvidas por elas revelam-se importantes para a redução de conflitos, tensões e problemas associados ao aumento das demandas insatisfeitas ou precariamente satisfeitas pelo Estado e também diminui os gastos governamentais e dos programas sociais implementados pelo poder público. Assim, os apelos à mobilização da comunidade e à ação das ONGs são crescentes para que preencham os vazios deixados pelo Estado.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), na década de 80, houve um avanço considerável no papel das Entidades de Interesse Social em relação à sociedade brasileira, decorrente dos movimentos sociais para questões específicas, tais como: discriminação racial, pobreza, preconceitos sociais, populações indígenas, entre outras. Ênfase especial foi dada à questão do meio ambiente como: preservação de espécies, despoluição do ar, biodiversidade, etc. Na década seguinte, a ECO-92 (fórum internacional para discussão do meio ambiente, ocorrido no Rio de Janeiro em 1992, com a participação de Chefes de Estado de vários países) torna a discussão desse tema uma responsabilidade de todos: população e governo.

Conforme Thomas (2009, p. 1), as ONGs são vistas pelo Estado “como intermediárias no relacionamento com a sociedade civil e como executoras eficientes de projetos”. Por essa razão, é que segundo o mesmo autor, o Estado têm buscado delegar funções públicas às entidades pertencentes aos diversos movimentos sociais.

Para o autor citado acima é necessário observar que o encontro entre órgão governamental e organizações não governamentais envolve a divisão de responsabilidades e que a relação de igualdade se dá pelo poder que existe entre ambos. Esta relação pode ser permeada por uma série de cobranças e avaliações por parte do poder público estatal, onde esta assimetria entre os atores compromete a autonomia das Entidades do Terceiro Setor.

As Entidades do Terceiro Setor estudadas enfrentam dificuldades gerenciais e principalmente de financiamento de suas atividades, o que não as impede de apresentar nítida consciência de que podem vir a ocupar e desempenhar um papel ainda maior no meio social nacional. Para tentar sanar estas dificuldades é necessária organização, reestrutura administrativa e maior amparo financeiro por parte do setor privado.

Segundo Monser (2010), a contabilidade pode desempenhar um papel importantíssimo no atendimento às dificuldades, citadas acima, por estas entidades. Pelo Novo Código Civil de 2002 toda pessoa jurídica, seja do Primeiro, do Segundo como do Terceiro Setor necessita adotar um sistema de contabilidade sob a responsabilidade de um contador devidamente habilitado pelo Conselho Regional de Contabilidade de seu domicílio, a fim de realizar a escrituração dos fatos ocorridos, elaborar os relatórios e demonstrativos contábeis, orientar a condução do negócio, apresentar idéias e o desempenho das atividades institucionais, etc.

Dada a especificidade das organizações do terceiro Setor, a contabilidade aplicada a essa área se adapta à forma de atuação dessas organizações. Entre os procedimentos contábeis aplicados ao Terceiro Setor pode-se citar a contabilização de eventos específicos: como gratuidades, registro dos serviços voluntários e doações.

Existe grande variedade de fontes de financiamento, mas sabe-se que as Entidades do Terceiro Setor brasileiras encontram-se em um cenário de financiamento substancialmente desfavorável: doações individuais e empresariais são voltadas para organizações de atividades religiosas e assistenciais; isenções tributárias e repasses de recursos oriundos do Estado são de difícil acesso por conta de seu penoso processo burocrático e sua primazia por atividades assistenciais; organizações bi e multilaterais financiam, em geral, organizações estatais; seus principais financiadores – a cooperação internacional não governamental - estão passando a ter novas prioridades geográficas; além da explosão no número de Organizações Não Governamentais ocasionar uma forte concorrência por recursos (TUDE, 2007, apud TUDE E RODRIGUES, 2008).

Monser (2010) destaca que a nomenclatura de rubricas contábeis são diferenciadas, como é o caso das contas de Lucros e de Prejuízos, que são denominadas, respectivamente, como Superávit e Déficit. A utilização inadequada dessa terminologia pelas organizações do Terceiro Setor, no caso de entidades filantrópicas, já teve como consequência o indeferimento do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

Para as entidades filantrópicas, a prestação de contas tem um papel fundamental na manutenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, o qual está relacionado à isenção de contribuições para a seguridade social. Para Monser (2010) a prestação de contas é uma obrigação peculiar desse tipo de organização, assim como os procedimentos relacionados à legislação existente, a qual orienta essa prática e gera muitas dúvidas quanto a sua aplicação, bem como a dificuldade de elaborar, qualificar, quantificar e sistematizar as informações contábeis decorrentes das atividades desenvolvidas nessas organizações.

A legislação tem um papel indutor na criação de entidades, e os estímulos mais poderosos parecem ser os relativos a repasse de verbas. Se o repasse obedecer aos princípios de transparência (disclosure) e responsabilidade (accountability) - seleção e checagem criteriosa dos recursos públicos - a legislação poderá fomentar a vida associativa.

Existe um esforço histórico de regulamentação desse setor, segundo Monser (2010), em função do conceito e de forma, dada a diversidade de configurações que essas organizações podem ser concebidas, ou seja, como fundação ou associação, assumindo a personalidade de filantrópica; Organização Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e Organização Social (OS), etc.

Sendo assim, constitui-se como problema de pesquisa de trabalho responder a seguinte questão: Como a contabilidade pode auxiliar no sustentabilidade econômica e financeira das Entidades do Terceiro Setor?

O contador através da função que desempenha é uma peça importante que age no interligamento das relações dos três setores da economia brasileira: Primeiro, Segundo e o Terceiro Setor. Pensamento este que repercutiu na proposição dos objetivos desta pesquisa.

1.1 Justificativa do trabalho

O estudo das formas de desenvolvimento das Entidades do Terceiro Setor é visto como de relevante importância, pois a existência e a continuidade destas organizações é fundamental ao desenvolvimento social pelo papel que desempenham no lugar do Estado. Em virtude de seus propósitos para os quais estas empresas foram instituídas, gozam de uma série de benefícios fiscais estes que só serão mantidos se mantidos os objetivos.

Diversas são as possibilidades dos profissionais atuarem na área do Terceiro Setor, tais como a própria prestação de serviços da área contábil. Os honorários relativos a esses serviços regulam-se pelo mercado. O que ocorre é que os profissionais acabam não se interessando pelos serviços desse setor, por relacionarem que a oferta de serviços às organizações sem fins lucrativos deva ser gratuita. O que não é verdade, e com isso deixam de contribuir socialmente e não percebem que esse setor configura-se como uma oportunidade tanto de aprendizado como de diversificação de atividade.

Para essas organizações existe um ponto crucial que é a sua sustentabilidade, para o quê muitas estão tentando implementar técnicas de gestão para buscar o equilíbrio econômico e financeiro. A transparência nas práticas de gestão e na prestação de contas possibilita o aumento da credibilidade por parte do governo, doadores e demais partes interessadas, segundo Monser (2010), para isto é necessário conhecimentos técnicos e teóricos por parte dos profissionais contábeis que almejam atuar no setor. Além de atender as expectativas dessas organizações da sociedade civil de poder contar com profissionais de contabilidade preparados e conhecedores deste segmento da economia.

Com o considerável crescimento do Terceiro Setor, a necessidade de uma estrutura adequada também foi progressiva. Diante disso, e alinhada à diretriz de também contribuir e participar para a melhoria da sociedade e ao desempenho das atividades alicerçada em bases

legais e burocráticas devidamente formalizadas e geridas é visível que as práticas pertinentes à área contábil devem cooperar oferecendo conhecimento e técnicas em favor das organizações com atuação social.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008) e a Fundação Brasileira de Contabilidade (2004), a regulamentação do Terceiro Setor, cuja expressão contempla todas as Entidades de Interesse Social, será o foco, nesse novo século, não apenas pela sua representatividade quantitativa, fala-se em mais de 200 mil segundo dados da Relação Anual de Informações Sociais do Ministério do Trabalho (RAIS), mas ainda pelo seu nível de empregabilidade que é mais de 1 milhão de empregados no Brasil.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Identificar como a contabilidade pode auxiliar na sustentabilidade econômica e financeira das Entidades do Terceiro Setor.

1.2.2 Objetivos específicos

- Apresentar os tipos de receitas que podem ser captadas pelas Entidades do Terceiro Setor;
- Identificar os incentivos fiscais concedidos pelo poder público às Entidades do Terceiro Setor e às Empresas Privadas doadoras, mediante o emprego correto das técnicas contábeis;
- Demonstrar como esses fatos devem ser evidenciados contabilmente a fim de que as Entidades do Terceiro Setor atendam as exigências fiscais e legais junto aos órgãos fiscalizadores.

1.3 Estrutura do trabalho

Para a estruturação e apresentação desta monografia foi utilizado o Manual de Estrutura e Apresentação de Monografias, Dissertações e Teses (MDT, 2010) da Universidade Federal de Santa Maria, que tem como objetivo padronizar a forma de apresentação dos trabalhos científicos elaborados no âmbito desta Universidade.

Em observância ao exposto acima se estrutura a pesquisa em cinco capítulos que buscam contemplar os objetivos propostos. O capítulo 1 traz uma introdução ao trabalho, onde é apresentada a justificativa para a escolha do tema, os objetivos da pesquisa e a estrutura do trabalho.

O capítulo 2 expõe o referencial teórico sobre os conteúdos necessários para aprofundar os conhecimentos sobre o tema a ser desenvolvido na monografia, e para que os objetivos propostos sejam atingidos.

No capítulo 3 apresenta-se a metodologia utilizada e no capítulo 4 os resultados da pesquisa realizada e as análises desses resultados. No capítulo 5 são apresentadas as conclusões do trabalho.

No final do trabalho apresentam-se as referências bibliográficas consultadas e os anexos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-CONCEITUAL

Farão parte da fundamentação teórico-conceitual assuntos como a conceituação e caracterização das Entidades do Terceiro Setor, captação de recursos para as Entidades do Terceiro Setor, aspectos da prestação de contas e da contabilidade, bem como do controle interno.

2.1 Conceituação e caracterização das Entidades do Terceiro Setor

O termo Organização Não Governamental se expande no Brasil sendo aplicado às organizações da sociedade civil, que atuam em busca do bem-estar da coletividade, paralelamente ao Governo, constituídas sob a forma de: associações, centros, grupos, fundações, institutos, etc. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

O Decreto Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro no. 4.657, de 04 de setembro de 1942, refere-se às organizações sociais definindo-as como: “organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, e que obedecerão à lei do Estado em que se constituírem” (BRASIL, 1942).

Segundo Kother (2008, p. 25):

O campo de ação das organizações de Economia Social ou Terceiro Setor constitui espaço conquistado pela sociedade civil que, ao tomar consciência da realidade que se construída com modificações agravadas pelas diferenças sociais, organizou-se em entidades e passou a atuar, visando à melhoria dessa realidade.

Terceiro Setor pode ser definido como aquele constituído por organizações privadas sem fins lucrativos, que geram bens e serviços de caráter público, sem serem caracterizados como governamentais. Complementando esta definição, Salamon (apud SCHOMMER et al., 1999) considera como Terceiro Setor as organizações que, além de não-governamentais e não-lucrativas, se autogerenciam e possuem alto grau de autonomia interna, envolvendo um

nível significativo de participação voluntária. No entanto, pode-se dizer que existem várias definições quanto ao que seria de fato uma organização do Terceiro Setor. O que haveria de comum entre elas seria tão somente o fato de serem “não-governamentais e não-lucrativas”.

Para Young (2009, p. 32), “as entidades sem fins lucrativos podem ser caracterizadas como imunes ou isentas, dependendo de sua classificação constitucional ou em legislação ordinária, respectivamente”.

Segundo Carvalho (1999) a tentativa de ampliar a compreensão acerca das semelhanças e diferenças das organizações do Terceiro Setor propõe uma tipologia com o intento de agrupá-las e ordená-las de acordo com as diferentes interpretações que os indivíduos e os grupos têm das organizações nas quais desenvolvem suas atividades, segundo o discurso oficial que oferecem, e a imagem que delas construiu a sociedade. De acordo com ela, tais organizações podem ser: conservadoras, moderadas, questionadoras e transformadoras.

Machado (2011), conclui que o Terceiro Setor é formado por entidades privadas, cujo objetivo é fornecer a sociedade o que lhe é de direito, o qual está garantido na Constituição Federal. Direitos esses que seriam dever do Estado, mas que este não consegue atender.

Ainda segundo Machado (2011, p. 28), o terceiro setor contempla ações do:

- a) governo: atende às necessidades da sociedade, onde este deixa lacunas, por não poder suprir, como: educação, saúde, assistência social, cultura, comunicação e outros;
- b) mercado: por ter a característica de obtenção e lucro, não consegue ir ao encontro das necessidades acima citadas, mas, se estas forem parcial ou totalmente satisfeitas, criará um público de consumidores para o mercado.

Na América Latina, conforme Scherer-Warren (1999), a democratização do continente a partir do anos 80, possibilitou a emergência de diversos movimento sociais que culminaram na formação de ONGs.

A expressão “Organização Não Governamental”, representada pela sigla “ONG”, segundo Tude e Rodrigues (2008, p. 2), “no Brasil, não é definida em lei e nunca esteve presente no seu ordenamento jurídico”. A origem vem do vocabulário das Nações Unidas, sendo, talvez, o primeiro documento a utilizá-la a Resolução 288 do Conselho Econômico e Social (ECOSOC) da ONU, no ano de 1950. Segundo esse documento, ONG é uma “organização internacional a qual não foi estabelecida por acordos governamentais”, segundo Menescal (1996, p. 22), abrangendo um conjunto variado e heterogêneo de organizações.

A partir de 1950, com o aumento do número de organizações civis internacionais e nacionais, a expressão passou a ser utilizada para referir-se às entidades ou agências de cooperação financeira, de projetos desenvolvimentistas e assistencialistas, ainda incluindo um grande espectro de organizações. Logo, a imprecisão do significado ONG foi se tornando evidente no entendimento de Trevisol (1998; 2001 apud TUDE E RODRIGUES, 2008, p. 2). No entanto, Tude e Rodrigues (2008) apontam que, no Brasil, o termo vem sendo utilizado, predominantemente, para designar um tipo de organização, com características peculiares, cujo seu significado deve ser entendido como uma categoria socialmente construída.

Para Costa (2007), as Entidades do Terceiro Setor são Organizações Não Governamentais privadas, sem fins lucrativos e com funções públicas, ou seja, Entidades de Interesse Social.

Cabe destacar aqui a definição da natureza das ONGs segundo a entidade que acredita-se que no Brasil melhor as represente, a Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais (ABONG), por meio de sua carta de princípios.

A constituição da ABONG resultou da trajetória de um segmento pioneiro de organizações não-governamentais que têm seu perfil político caracterizado por: tradição de resistência ao autoritarismo; contribuição à consolidação de novos sujeitos políticos e movimentos sociais; buscas de alternativas de desenvolvimento ambientalmente sustentáveis e socialmente justas; compromisso de luta contra a exclusão, a miséria e as desigualdades sociais; promoção de direitos, construção da cidadania e da defesa da ética na política para a consolidação da democracia (ABONG, 2002).

Scherrer-Warrer (1999, p. 31), apresenta seu conceito de ONG como:

Do ponto de vista formal, ONGs são agrupamentos coletivos com algumas institucionalidade, as quais se definem como entidades privadas com fins públicos e sem fins lucrativos e contando com alguma participação voluntária (engajamento não-remunerado, pelo menos do conselho-diretor). Portanto distinguem-se do Estado-governo, do mercado-empresas e se identificam com a sociedade civil-associativismo. Neste universo incluem-se tanto organizações meramente recreativas ou de assistência social como as participantes ou atuantes nas políticas públicas e na politização do social.

Dessa forma, além de definir as Organizações Não Governamentais pelas características citadas nos parágrafos anteriores, percebe-se que é possível afirmar que a peculiaridade que a distingue das demais organizações, mesmo das do universo social, é a **caracterização de suas atividades fim**. Para Tude e Rodrigues (2008), as atividades desenvolvidas por elas devem demonstrar que não utilizam mecanismos tradicionais de representação, não são puramente filantrópicas, não possuem caráter comercial e não são missionárias religiosas. Isto é importante, pois o conjunto de características que diferencia o tipo organizacional ONG de todos os outros irá determinar, também, peculiaridades da forma de financiamento das ONGs.

Sobre as peculiaridades do financiamento de ONGs, Mendonça e Araújo (2005, p. 1) afirmam que:

de modo geral, as organizações de todos os setores estão susceptíveis ao ambiente externo e à dependência de recursos, porém, no caso das ONGs este fato tende a se agravar, tendo em vista as peculiaridades que estas possuem com relação à finalidade não-lucrativa e de promoção do desenvolvimento e cidadania. O fato de que entre as ONGs os recursos (pelo menos os financeiros em sua maioria) não serem providos diretamente por aqueles que utilizam ou se beneficiam de seus serviços, caracteriza-se em mais uma particularidade de seu contexto de dependência de recursos.

O Terceiro Setor, composto pelas Entidades de Interesse Social, apresenta as seguintes características básicas, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008): promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade; manutenção de finalidades não-lucrativas; adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação); atividades financiadas por subvenções do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares; aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina; desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do estado.

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2010, p. 235),

as entidades sem finalidade de lucros exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas,

fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

Como pessoa jurídica o Terceiro Setor surge sob duas formas: associação ou fundação. Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2010) sob a forma de fundações públicas ou privadas ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações e classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais e outras entidades enquadradas no conceito do parágrafo acima. Existem certificações como, por exemplo, as OSCIP e OS que não são novas formas de organizações do Terceiro Setor, mas, sim titulações concedidas, originadas do Termo de Parceria ou Contrato de Gestão firmada com o Estado.

Para traçar as características jurídicas das associações e fundações retorna-se ao “antigo” Código Civil Brasileiro de 1916, pois de acordo com o art. 16 essas entidades da sociedade civil sem finalidade de lucros apresentam características diversas, em seus aspectos jurídicos (BRASIL, 1916).

2.1.1 Associações

Sobre as associações Nunes (1990, p. 98) ressalta tratarem-se de sociedades civis, “formadas com ou sem capital, e por pessoas que conjugam bens, conhecimentos ou atividades com um fim comum não-especulativo, determinado em contrato ou estatuto”. Para o Conselho Federal de Contabilidade (2008) podem ter caráter beneficente, recreativo, literário, artístico, cultural, proteção, utilidade pública, entre outros. Para Young (2009), associação é uma pessoa jurídica constituída para atender aos interesses comuns relativos ao caráter religioso, cultural, político, assistencial e esportivo, onde não há intenção de obter lucro e divisão de resultados, embora possua patrimônio formado através da contribuição de seus membros para a consecução de um fim comum.

Isto leva a entender que associação é um agrupamento de pessoas com fins comuns, ou seja, mesmos objetivos sociais, e sem finalidade de lucros, pois estes indivíduos se unem de

forma organizada, constituindo uma pessoa jurídica, para a realização de atividades não-econômicas.

Esses objetivos, segundo Young (2009), podem ser classificados como:

- a) altruístas, como exemplo uma associação beneficente;
- b) egoística, como exemplo uma associação literária, esportiva ou recreativa;
- c) econômica não lucrativa, como exemplo uma associação de socorro mútuo.

Conforme os art. 20 e 23 do Novo Código Civil Brasileiro de Brasil (2002) e o Conselho Federal de Contabilidade (2008), são características das associações: os fins, os meios próprios e os interesses são estabelecidos pelos associados; é permitido aos associados alterar os fins; os associados é que constituem o patrimônio; e os associados têm liberdade de deliberação.

2.1.2 Fundações

Segundo Machado (2011) não existe uma conceituação legal de fundação, mas sim doutrinas, denominando-a como “um instituto com objetivo religioso, humanitário ou cultural, originário de liberdade feita por meio de ato *inter vivos* (efetuado por escritura pública) ou *causa mortis* (efetuado por testamento)”.

Para Nunes (1990, p. 102), “é uma instituição autônoma, criada por liberalidade privada ou pelo Estado, por meio de escritura pública ou por testamento”. “Apresenta personalidade jurídica, patrimônio próprio especificado e fim altruístico, beneficente ou de necessidade, interesse ou utilidade pública ou social” segundo Nunes (1990 apud Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 21).

Ainda segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), as fundações são entidades jurídicas que apresentam como fator preponderante o patrimônio, o qual ganha personalidade jurídica e deverá ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor.

Conforme Young (2009, p. 37), “as fundações podem ser conceituadas como a universalidade de bens, com personalidade jurídica, para atingir um fim estipulado pelo fundador, sendo este objeto imutável”. Para a mesma autora a instituição de uma fundação se dá por ato unilateral de seu instituidor, por meio de escritura pública ou de testamento,

dotação de bens livres, com especificação do fim a que se destina, e declaração, se desejar da maneira de administrá-la.

Para o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2010, p. 202), fundações “são organizações destinadas a fins de interesse coletivo”, podendo ser “fundação pública de natureza jurídica de direito público ou pessoas jurídicas de direito privado”; são compostas por um grupo de pessoas organizadas, e, como tais, são entidades econômicas, com existência distinta de cada um dos indivíduos ou entidades que as compõem, e com capacidade jurídica para exercer direitos e obrigações patrimoniais, econômicos e financeiros.

Conforme os art. 24 e 30 do Novo Código Civil Brasileiro de Brasil (2002) e o Conselho Federal de Contabilidade (2008), são características das fundações: os fins, os meios próprios e os interesses são estabelecidos pelo fundador, ou seja, é administrada segundo determinação deste; os fins são perenes e imutáveis; o instituidor é quem fornece o patrimônio; e o instituidor delimita as resoluções.

A partir do Novo Código Civil, parágrafo único do art. 62, somente podem ser constituídas fundações para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008; YOUNG, 2009).

2.2 Captação de recursos para as Entidades do Terceiro Setor

Com relação aos recursos financeiros é possível observar uma realidade bem diferente entre os três setores da economia. Segundo Kother (2008), o Primeiro Setor tem como fonte geradora de recursos (impostos, taxas, multas e outros), o Segundo Setor movimenta seus recursos e/ou suas formas de expressão, sendo um gerador de alternativas para si próprio e para o Primeiro Setor, já as entidades do Terceiro Setor administram poucos recursos, os que vêm de seu patrimônio próprio, se elas apresentarem, ou da possibilidade de gerar recursos pelos seus serviços ou pela captação deles, mas sempre dentro dos limites da premissa de que não pode haver finalidade de lucro.

Captação de recursos, no meio das Organizações Não Governamentais, é a prática de busca por recursos junto a diversos atores na sociedade. Dentre os atores que são alvos, na busca por apoio e recursos e que, por consequência são os responsáveis pelo seu financiamento, os indivíduos, empresas, órgãos estatais nos três âmbitos, organismos bi e multilaterais e agências internacionais de cooperação (ABONG, 2002).

As receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio das entidades sem fins lucrativos devem ser reconhecidas mediante documento hábil e em contas específicas.

Na busca por superar as dificuldades de financiamento, muitas organizações vêm procurando formas alternativas de obtenção de recursos. Dentre estas formas destaca-se o que se passou se denominar de geração de recursos próprios, através da comercialização de bens, prestação de serviços e locação de bens móveis e imóveis.

No entanto, cabe ressaltar que para se desenvolver um empreendimento de geração de recursos são necessários vários conhecimentos, como: o mercado que se atuará; a quantidade que se produzirá; o custo da produção e/ou revenda; os preços que serão adotados; o público alvo; as condições de distribuição dos bens de venda; os produtos concorrentes; as condições de estocagem; o incremento da renda previsto com o projeto; o capital inicial de investimento; as legislações comerciais, fiscais e tributárias, etc.

Para as empresas doadoras a redução tributária obtida muitas vezes pode ser irrelevante, se comparada com o valor investido nos programas sociais. Mas, pelo lado social, a empresa está colaborando com o desenvolvimento da sociedade, adquirindo transparência e credibilidade.

As receitas obtidas com o desenvolvimento de tais atividades devem ser totalmente consumidas na organização em detrimento dos objetivos sociais propostos, não sendo permitida a sua distribuição aos associados ou diretores. Segundo a Ashoka e McKinsey (2006, p. 49), o “alinhamento dos Empreendimentos de Geração de Recursos (EGR) com a missão, os princípios e os valores da ONG é premissa básica e desafio constante e fundamental em todos os negócios sociais”. No momento em que passa a adotar valores diferentes e ter objetivos distintos à missão da organização, “o negócio perde o sentido para o qual foi criado e sua continuidade deve ser questionada” (Ibid).

Como já comentado inicialmente as organizações sociais gozam de vários benefícios fiscais. A Constituição Federal, em seu art. 151, inciso I, Brasil (1988), prevê a concessão dos incentivos fiscais, com o intuito de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. Esta condição só existe se mantido o foco inicial de constituição da organização. Por isso, os administradores e contadores devem estar atentos as legislações estabelecidas às práticas de gestão e de prestação de contas, tendo em vista que a legislação nessa área é complexa e pouco conclusiva, segundo Monser (2010).

Para Almeida e Tenório (2004, p. 514), os incentivos fiscais visam a “promover o desenvolvimento econômico que corresponde a uma idéia de crescimento com repercussões econômicas e sociais, vinculando-se, em consequência, ao conceito de justiça financeira”.

No final de 2009, foi aprovada a Lei No. 12.101 de 27 de novembro de 2009, Brasil (2009), que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, a qual traz mudanças consideráveis nas ações e encaminhamentos relativos às atividades das entidades filantrópicas.

Para Kother (2008) o Terceiro Setor é uma área de atuação muito incerta, porque a clientela a qual está dirigida é pobre, carente,...e, porque inclui-se no mercado do Capital Social não com o fim primeiro de gerar receitas, mas para melhorar as condições de vida das comunidades.

2.3 Prestação de contas

A prestação de contas é uma das principais obrigações das Entidades de Interesse Social: primeiro ao próprio órgão deliberativo e posteriormente ao Poder Público através dos vários órgãos governamentais, de acordo com sua natureza jurídica, títulos e certificados que pleiteia ou possui (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Segundo a fonte citada anteriormente, para a prestação de contas é necessário um conjunto de documentos e informações, os quais devem ser disponibilizados pelos gestores das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, conforme as competências de cada órgão e autoridade, no período estabelecido no estatuto ou na lei.

2.3.1 Elementos que compõem a prestação de contas

Os elementos que compõem a prestação de contas são exigidos pelos órgãos interessados e autoridades, de acordo com os atos normativos que regem a entidade e a atuação de cada um deles, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), devendo o responsável pela prestação de contas observar quais são as exigências específicas de cada um.

Algumas sugestões para instrução do processo de prestações de contas normalmente exigido, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008):

a) RELATÓRIO DE ATIVIDADES: documento circunstanciado dos trabalhos desenvolvidos no período da gestão e deve ser acompanhado de elementos que comprovem a efetiva realização, de acordo com as finalidades estatutárias da entidade. Um relatório para período da gestão ou exercício financeiro deve ser elaborado, independente de englobar vários exercícios.

b) DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: exige-se o Balanço Patrimonial, Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* do Exercício, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social e a Demonstração do Fluxo do Disponível, as quais devem ser firmadas por um contador habilitado e serem elaboradas em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

c) INFORMAÇÕES BANCÁRIAS: primeiramente é exigida uma relação das contas bancárias da entidade, com identificação da instituição financeira, número da conta, tipo da conta indicando se os depósitos são em conta-corrente, conta de aplicação, poupança, etc. e agência; posteriormente fazem-se necessárias cópias de extratos bancários ou de documentos equivalentes emitidos pelas instituições financeiras, que comprovem os saldos das contas bancárias (conta-corrente e aplicação), na data do encerramento do exercício, acompanhada de conciliação. A conciliação da conta deve haver mesmo que o saldo do extrato seja igual ao saldo do razão contábil.

d) INVENTÁRIO PATRIMONIAL: relação de todos os bens patrimoniais móveis e imóveis, com identificação e características do bem, data e forma de incorporação ao patrimônio, localização e valor individual, de propriedade da entidade em seu poder e em poder de terceiros, bem como os bens de terceiros em poder da entidade. Os bens da entidade em poder de terceiros e os bens de terceiros em poder da entidade devem ser inventariados e relacionados à parte e devem ser escriturados em conta contábil específica.

e) DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA – DIPJ: elaborar e entregar a DIPJ é obrigação de todas as Entidades de Interesse Social, se este item não for observado impõe restrições aos benefícios conquistados pela entidade, como a perda da imunidade ou da isenção, gerando passivo tributário e inviabilizando a continuidade da entidade. Na prestação de contas, devem estar apensadas todas fichas que compõem a DIPJ e o recibo de entrega.

f) RELAÇÃO ANUAL DE INFORMAÇÕES SOCIAIS – RAIS: apresentar à prestação de contas a RAIS impressa e o recibo de entrega (mesmo que seja o recibo provisório).

g) PARECER DO CONSELHO FISCAL: esta exigência dependerá da estrutura administrativa da entidade, quanto à previsão ou não no estatuto da entidade. Cabe ao órgão deliberativo máximo da entidade a aprovação final da prestação de contas no âmbito interno, sendo assim, a ata da reunião em que houver deliberação acerca da prestação de contas do órgão executivo poderá suprir a inexistência do parecer do Conselho Fiscal.

h) PARECER E RELATÓRIO DE AUDITORIA INDEPENDENTE: é uma exigência que pode ser feita pelo Poder Público, por aportadores de recursos ou estar prevista no estatuto da entidade.

i) CÓPIA DE CONVÊNIO, CONTRATO E TERMO DE PARCERIA: devem ser relacionados e apensados cópias de convênios, contratos e termos de parceria realizados com órgãos públicos ou privados, acompanhados, quando for o caso, de parecer ou documento equivalente do órgão responsável pela fiscalização.

j) PREENCHIMENTO ANUAL DO SICAP: obrigação até o momento exclusiva das fundações que são fiscalizadas pelo Ministério Público, mas a intenção é que no futuro se estenda a todas as entidades do Terceiro Setor. SICAP significa Sistema de Cadastro e Prestação de Contas e, é um instrumento de coleta de dados e informações, utilizado pelos Ministérios Públicos Estaduais conveniados com a Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE). Sua finalidade é dar transparência ao público da gestão, da contabilidade, das finalidades e da fidedignidade das informações.

2.3.2 Órgãos que exigem a prestação de contas

2.3.2.1 Ministério Público

O velamento das fundações de direito privado é atribuído ao Ministério Público, conforme já mencionado anteriormente. Cabendo a ele intervir nos casos de abuso da personalidade jurídica, conforme artigo 50 do Novo Código Civil, Brasil (2002). Incumbe, ainda, expressamente, ao Ministério Público: segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 82-83):

a) requerer a dissolução de entidade de fins assistenciais que receba auxílio ou subvenção do Poder Público ou que se mantenha, no todo ou em parte, com contribuições periódicas de populares, que deixe de desempenhar suas atividades assistenciais, que aplique os recursos recebidos em finalidades diversas das previstas em estatuto ou que fique sem efetiva administração (Decreto-Lei n° 41, de 18/11/1966); **b)** requerer a cassação do Título de Utilidade Pública Federal (art. 5° da Lei n° 91, de 28/8/1935); **c)** fiscalizar as entidades de atendimento a crianças e adolescentes inscritas no Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente (art. 95 da Lei n° 8.069, de 13/7/1990); **d)** requerer a perda da qualificação das entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs, principalmente nos casos de erro ou fraude (arts. 7° e 8° da Lei n° 9.790, de 23/3/1999, e art. 4° do Decreto n° 3.100, de 30/7/1999).

Cabe ainda ao Ministério Público fiscalizar a prestação de contas das associações qualificadas como Entidade de Interesse Social. Como cada Ministério Público é Independente pode haver exigências diferentes, devendo os gestores e os contabilistas buscar informações sobre exame da prestação de contas.

2.4.2.2 Ministério da Justiça

A prestação de contas é devida a este órgão pelas entidades que possuem o título de Utilidade Pública Federal, onde até o dia 30 de abril de cada ano, as entidades que possuem este título deverão apresentar ao Ministério da Justiça, referentes ao ano anterior, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008): relatório circunstanciado de atividades; e a demonstração do *déficit* ou *superávit* do exercício. Três anos consecutivos sem apresentar a documentação, tem cassada a declaração de utilidade pública.

2.4.2.3 Instituto Nacional do Seguro Social - INSS

A entidade beneficiada com a isenção da contribuição patronal fica obrigada a apresentar, anualmente, até o dia 30 de abril, o relatório circunstanciado de suas atividades no exercício anterior, contendo as seguintes informações e documentos:

localização da sede da entidade; nome e qualificação completa dos dirigentes; relação dos estabelecimentos e obras de construção civil, identificados pelos respectivos números de CNPJ ou do cadastro específico do INSS; descrição pormenorizada dos serviços assistenciais, de educação ou de saúde, prestados a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência, mencionando a quantidade de atendimentos e os respectivos custos, para o caso das entidades beneficentes de assistência social; demonstrativo mensal por atividade, no qual conste a quantidade de atendimentos gratuitos oferecidos a pessoas carentes, o valor efetivo total das vagas cedidas, a receita proveniente dos atendimentos prestados ao Sistema Único de Saúde (SUS), o valor da receita bruta da contribuição social devida, o percentual e o valor da isenção usufruída, para o caso das entidades sem fins lucrativos que exercem atividade educacional nos termos da Lei nº 9.394, de 20/12/1996, ou que atendam ao SUS; e o resumo de informações de assistência social (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 84).

2.4.2.4 Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), a prestação de contas ocorre no momento em que é solicitada a concessão ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, devendo a entidade apresentar ao CNAS, além do relatório de execução de plano de trabalho aprovado, as seguintes demonstrações contábeis, relativas aos três últimos exercícios: balanço patrimonial; demonstração do *déficit* ou *superávit*; demonstração de mutações do patrimônio social; demonstração das origens e aplicações de recursos; notas explicativas, evidenciando o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, despesas, gratuidades, doações, subvenções e aplicações de recursos, bem como a mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do percentual mínimo de gratuidades; e evidenciação das contribuições previdenciárias devidas, como se a entidade não gozasse de imunidade ou isenção.

Entidades com receitas brutas em cada um dos três exercícios em análise superiores a R\$ 1.200.000,00 devem submeter suas contas à auditoria independente, já aquelas que ultrapassa R\$ 2.400.000,00 a auditoria deverá ser realizada por auditores registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

2.4.2.5 Órgãos que celebram termos de parceria com OSCIP's

Às entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs, a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, Brasil (1999), determina que as normas para prestações de contas a serem observadas pela entidade devem constar do estatuto e deverão conter no mínimo: observância do Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade; determinação de publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações contábeis da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos com INSS e FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão; realização de auditoria; e a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pela OSCIP.

O Decreto nº 3.100, de 30 de julho de 1999, Brasil (1999), que regulamenta a Lei das OSCIPs, dispõe que as prestações de contas anuais das OSCIPs serão realizadas sobre a totalidade das operações patrimoniais e resultados da entidade, e deverão ser instruídas com os seguintes documentos: relatório anual de execução de atividades; demonstração do *déficit* ou *superávit* do exercício; balanço patrimonial; demonstração das origens e aplicações de recursos; demonstração das mutações do patrimônio social; notas explicativas das demonstrações contábeis, caso necessário; parecer e relatório de auditoria, a qual é obrigatória quando a soma dos recursos originários dos termos de parceria for maior ou igual a R\$ 600.000,00.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 86), além da documentação mencionada, deve ser feita a prestação de contas específica do termo de parceria, comprovando-se, perante o órgão estatal parceiro, a correta aplicação dos recursos públicos recebidos e do adimplemento do objeto do termo de parceria, mediante a apresentação dos seguintes documentos:

a) relatório sobre a execução do objeto do termo de parceria, contendo comparativo entre as metas propostas e os resultados alcançados; b) demonstrativo integral da receita e despesa realizadas na execução; c) parecer e relatório de auditoria, segundo os critérios já mencionados; d) entrega do extrato da execução física e financeira. O modelo desse extrato consta do Anexo II do Decreto nº 3.100, de 30/7/1999, e deve, ainda, ser publicado na imprensa oficial da área de abrangência do projeto, no prazo máximo de sessenta dias após o término de cada exercício financeiro.

2.4 Contabilidade do Terceiro Setor

Os instrumentos de regramento do Terceiro Setor são diversos, desde a legislação que tem por base a Constituição Federal, Leis Orgânicas, Código Civil, Código Tributário Nacional, decretos, entre outros. Nesse contexto, Monser (2010) destaca a importância das Normas Brasileiras de Contabilidade especialmente a 10.19 que trata dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas – Entidades sem finalidade de lucro (Resolução No. 877 de 18 de abril de 2000 e Resolução No. 837 de 22 de fevereiro de 1999), e a 10.4 que trata dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas – Fundações que foram precursoras na orientação contábil dessas organizações (Resolução No. 837 de 22 de fevereiro de 1999).

A legislação, nessa área, é complexa e pouco conclusiva. Essas organizações são em boa parte são imunes e/ou isentas de impostos, o que não as desobrigam de uma série de obrigações acessórias. A Lei No. 12.101 de 27 de novembro de 2009, Brasil (2009), dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, e conforme já mencionado anteriormente trazendo mudanças nas ações e encaminhamentos relativos às atividades das entidades filantrópicas.

2.5 Controle Interno

O Conselho Federal de Contabilidade (2008), define controle como instrumento de gestão que permite acompanhar e criticar o desempenho das atividades, proteger os ativos, disciplinar o relacionamento dos agentes de execução com as atividades e orientar a elaboração de informação confiável. Segundo a mesma fonte, quando executado de forma

permanente no âmbito interno da entidade e voltado para o aperfeiçoamento da organização e segurança do patrimônio, é denominado controle interno.

Nas Entidades de Interesse Social, a ação do controle interno “visa manter sob controle o patrimônio, verificar o cumprimento de acordos e contratos, zelar pelo cumprimento estatutário e pelas determinações das autoridades nos âmbitos federal, estadual e municipal”(CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 87).

2.5.1 Relatório periódico de atividades

O relatório periódico das atividades desenvolvidas, elaborado pelo órgão executivo da Entidade de Interesse Social, proporciona informações de todo o funcionamento da entidade num determinado período, e seus dados, devem ser confrontados com outras informações produzidas pela entidade, como:

a) com o estatuto da entidade, com o objetivo de verificar se as atividades estão amparadas pelas finalidades estatutárias da entidade; b) com as demonstrações contábeis, visando averiguar se as atividades elencadas no relatório foram devidamente registradas na contas próprias (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 87).

2.5.2 Demonstrações contábeis

Fontes de informações fundamentais, por isso a elaboração deve ser realizada por profissional habilitado e serem completas.

Além das demonstrações convencionais: Balanço Patrimonial, Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* do Exercício e Demonstração do Patrimônio Social, pode a entidade elaborar demonstrações de natureza gerencial, como a Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração de Informações Sociais, mas todas devem ser assinadas por contabilista habilitado e pelo responsável legal da entidade (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

2.5.3 Órgãos da entidade que participam do controle interno

Embora deva ser executado pela própria administração da entidade, podem participar desse controle, o conselho fiscal e o órgão de deliberação.

A existência de setor responsável pela coordenação e avaliação de todo o controle interno depende da estrutura organizacional da entidade.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 90), “o conselho fiscal da entidade exercerá também esse controle, já que a ele cabe a fiscalização dos atos da administração”, mas para isso deverá ter independência total na realização de seu trabalho e deve, na sua composição, ter pessoas com qualificação compatível.

Os órgãos de deliberação também acabam “exercendo um certo controle, uma vez que são órgãos de deliberação máxima da entidade e a eles cabe a aprovação ou reprovação das contas apresentadas pelo órgão de execução” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 90).

3 METODOLOGIA

A realização de uma pesquisa é uma atividade básica e essencial para o desenvolvimento do conhecimento. Minayo (1998) esclarece que a pesquisa atualiza e fornece insumos para a atividade de ensino frente à realidade da sociedade. Este estudo, ainda, contribui para o desenvolvimento das organizações de interesse social.

Sob o ponto de vista de sua natureza esta pesquisa é do tipo aplicada, pois objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática. Conhecimentos estes dirigidos à solução de problemas específicos e, envolve verdades e interesses locais.

No que se refere à natureza do trabalho, pode-se dizer que a presente pesquisa é do tipo exploratória descritiva e utiliza a abordagem qualitativa. Exploratória, porque neste estudo realizado oportuniza um maior conhecimento do problema, através das pesquisas bibliográficas. Conforme Gil (1999 apud SILVA E MENEZES, 2001, p. 21), a pesquisa exploratória:

visa a proporcionar maior familiaridade com o problema, tendo em vista torná-lo explícito a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimularam a compreensão. Assume, em geral, as formas de pesquisas bibliográficas e estudo de caso.

Descritiva, pois procura descrever com exatidão os fenômenos da realidade estudada, bem como analisar suas diferentes formas, classificações e ordenações. Esse tipo de estudo, segundo Oliveira (2002), proporciona ao pesquisador compreender melhor o comportamento dos fatores e elementos influenciadores de um determinado fenômeno. Segundo Gil (1999 apud SILVA E MENEZES, 2001, p. 21) “a pesquisa descritiva visa a descrever as características de determinadas populações ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Para a pesquisa descritiva, Mattar (2001) salienta que a elaboração das questões de pesquisa necessita do pesquisador conhecimento sobre o problema a ser investigado, o que ele pretende mensurar, quando, como e por que deseja estudá-lo.

Abordar qualitativamente é uma maneira de entender a natureza de um fenômeno social, além de ser uma opção do pesquisador, segundo Richardson (1999). Esse método, segundo Deslandes (1994, p. 22), envolve “percepções, significados, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos impossibilitados de serem reduzidos à operacionalização das variáveis”.

Quanto aos procedimentos técnicos para obtenção dos dados é adotada a pesquisa bibliográfica, a qual foi elaborada a partir de material já publicado constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e material disponibilizado na Internet; e a pesquisa documental, realizada a partir de materiais que não tenham recebido tratamento analítico.

4 RESULTADOS

O planejamento do Terceiro Setor, segundo Kother (2008), até agora, vem sendo utilizado de forma rápida e incompleta, porque as metodologias existentes, excelentes para o uso a que foram destinadas não se ajustam a essa realidade. Por isso, uma das coisas que temos que entender é que as Organizações do Terceiro Setor ou Organizações de Economia Social não tem as mesmas características de uma instituição empresarial nem de uma organização política, já que estão sujeitas a uma realidade circunstancial que não lhes dá a segurança e a estabilidade necessária como ponto de partida e outras formas de planejamento.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008) as Entidades de Interesse Social são pessoas jurídicas de direito privado, reguladas quanto à sua criação e funcionamento, pelo Código Civil. Em reconhecimento a atuação dessas pessoas jurídicas, o Poder Público lhes concede benefícios tributários, além da concessão de títulos como de utilidade pública, registro e certificado nos conselhos de assistência social e de organização da sociedade civil de interesse público.

4.1 Auxílio da contabilidade na sustentabilidade econômica e financeira das Entidades do Terceiro Setor

O contador toma para si uma boa parte da responsabilidade da sobrevivência destas entidades, tendo em vista que ele é responsável pelas práticas contábeis adotadas pelos demonstrativos contábeis e pelo cumprimento das obrigações acessórias. E, estes instrumentos transmitem ao público atendido, aos órgãos fiscalizadores e ao público interno, a grande relevância destas entidades para a sociedade (MACHADO, 2011, p. 146).

Assim, além da sobrevivência destas instituições, existe o compromisso com o público alvo, formado pelas pessoas atendidas por estas entidades que podem vir a deixar de receber o atendimento caso não sobrevivam.

Para Machado (2011), se o motivo for em virtude de uma contabilidade malfeita por um profissional sem o conhecimento necessário, este será diretamente responsável pelo

comprometimento de sua credibilidade, pela responsabilização dos dirigentes, comprometendo seu patrimônio e até a continuidade ou não da instituição.

Pelo Novo Código Civil o contador responde juntamente com os administradores pelos atos praticados em nome de uma Entidade. E, segundo Young (2009), mesmo não assalariado o administrador responde pelas dívidas da associação com seus bens particulares, podendo ser penhorados, já que as associações não possuem patrimônio para satisfazer dívida trabalhista.

Segundo Machado (2011), tanto fundações quanto às associações devem manter contabilidade organizada, bem como manter pelo prazo de cinco anos os controles internos que comprovem terem prestado serviços socioassistenciais e, ainda, o cumprimento das obrigações acessórias e principais para os órgãos fiscalizatórios.

“Uma contabilidade precisa e bem apresentada dá visibilidade às atividades de uma entidade, de forma clara, objetiva, sem margens para dúvidas interpretações”, conforme relata Machado (2011, p. 75), o que é de suma importância para as entidades sociais.

Se uma entidade prestar serviços e não souber contabiliza-los através da utilização de técnicas corretas e evidenciando adequadamente o que realizou de forma clara para aqueles de interesse: entidades doadoras, órgão fiscalizadores, entre outros, é como se nada tivesse feito.

Em uma pesquisa realizada por Machado (2011), revendo os pareceres do Ministro da Previdência Social, verifica-se que de cem processos indeferidos, oitenta e dois foram por problemas contábeis (estes pareceres estão no sítio da Previdência Social), ou seja, 82% dos processos indeferidos na concessão ou renovação de seus Certificados de Entidade Beneficente de Assistência Social foram por contabilidades que não respeitaram os princípios contábeis, não demonstraram em suas Demonstrações do Resultado os gastos em assistência social e por notas explicativas incompletas.

Para evitar a situação acima é importante que estas instituições mantenham controles internos, para que possam acompanhar periodicamente se cumprem o que dispõe a lei 12.101 de 27 de novembro de 2009, regulamentada pelo Decreto 7.237 de 20 de julho de 2010.

Para que as Entidades do Terceiro Setor possam se consolidar é preciso que repensem suas formas de planejamento, a fim de que sejam instrumentos capazes de proporcionar a autogestão de recursos financeiros e independência. Esta é a linha de ação conhecida como autosustentabilidade implementada pelos doadores internacionais, que denota: capacitar os dirigentes de organizações sociais para a gestão institucional, captação de fundos e continuidade da missão institucional (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Visando os fundos públicos, os investimentos de empresas e a captação de doações voluntárias, essas organizações, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), deparam-se com as seguintes questões: cumprimento dos aspectos legais institucionais internos; cumprimento das exigências legais dos órgãos governamentais; imunidade ou isenção de tributos como forma de redução das despesas; estruturação da contabilidade, não apenas como exigência legal, mas como instrumento auxiliar para os relatórios financeiros de prestação de contas dos projetos; controle de gastos, etc.

Como se pode perceber frente às questões que são apresentadas a contabilidade desempenha um papel importantíssimo, pois tendo em vista a sua função ela está presente orientando os gestores quanto aos aspectos legais institucionais internos e outros assuntos da gestão, auxiliando no atendimento as exigências legais aos órgãos governamentais, dando atendimento às práticas contábeis sob a observância dos princípios contábeis, elaborando e apresentando os relatórios exigidos a estas entidades; escriturando os gastos para o respectivo controle, etc.

Pois, para que as Entidades do Terceiro Setor possam atuar elas necessitam dar atendimento a todas as exigências pertinentes a sua forma jurídica de constituição e atuação, e assim manterem-se qualificadas e isentas de punições. Podendo com isto buscar na sociedade as receitas necessárias para o desenvolvimento do seu objeto social e gozar dos benefícios fiscais.

Independentemente do volume de suas transações as entidades de fins não econômicos devem apresentar contabilidade organizada. Conforme a Lei no. 12.101 de 27 de novembro de 2009 de Brasil (2009) e Machado (2011), é necessário a manutenção de escrituração contábil regular registrando as receitas e despesas, bem como as aplicações em gratuidade, de forma segregada, em consonância com as normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e, ainda prevê que se cumpra as obrigações acessórias estabelecidas pela legislação tributária. Isto torna necessária a observância de vários aspectos inclusive normas para provisões para créditos de liquidação duvidosa prevista no Regulamento do Imposto de Renda, e outras que futuros regulamentos possam trazer.

Também é função da contabilidade zelar pelo atendimento das obrigações acessórias e principais comuns a todas as pessoas jurídicas, tais como elaboração da: DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica), DIRF (Declaração de Imposto de Renda Retido na fonte), DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Federais), DACON (Demonstrativos de Contribuições Sociais), RAIS (Relação Anual de Informações Sociais),

CAGED (Cadastro Geral de Empregados e Desempregados), GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social), entre outras.

A adequação e transparência das ações demonstradas pela contabilidade repercutem na boa imagem da Instituição na sociedade em busca de novos apoiadores às suas atividades, bem como na busca de títulos de utilidade pública municipal, estadual, federal,...para que possa ser possível a obtenção de mais recursos privados e ainda públicos.

4.2 Tipos de receitas que podem ser captadas pelas Entidades do Terceiro Setor

São receitas a serem obtidas pelas entidades: doações, subvenções e contribuições para o custeio de suas atividades.

A **Doação**, segundo o artigo 1.165 do Código Civil brasileiro (2002 apud Machado 2011, p. 84), é o “contrato em que uma pessoa, por liberdade, transfere, do seu patrimônio, bens ou vantagens para o de outra, que o aceita”. Neste caso, a lei se refere a contrato pela formalização do ato, não sendo necessário esta formalização, ele pode ter tácito. Segundo a autora citada neste parágrafo muitas entidades sobrevivem apenas de doações de Pessoas Físicas e/ou de Pessoas Jurídicas.

Trata-se como **Contribuições** os valores entregues pelos seus associados para composição do patrimônio ou manutenção deste. Mas, neste caso não são tratadas como receitas. São consideradas receitas somente as contribuições de terceiros para custeio das suas atividades-fins, estabelecidas no estatuto.

Subvenções são as verbas recebidas por convênios de subvenções para custeio das atividades. Machado (2011, p. 85) define **Convênio** “um contrato de prestação de serviços, ou de outra modalidade, celebrado entre dois órgãos públicos ou entre um órgão público e uma instituição particular”.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), dentre as diversas formas utilizadas pelas entidades de interesse social para alavancar recursos, destaca-se a **celebração de convênios, contratos e termos de parcerias**, recursos estes que necessitam de tratamento especial em virtude do controle que deve haver sobre eles, exigindo uma contabilização que possibilite a segregação por projetos, onde a individualização permite maior controle e elaborar a prestação de contas com mais transparência e segurança.

É importante a diferenciação dessas três formas de ajustes entre partes. Primeiramente, vamos diferenciar os contratos dos convênios que, segundo Di Pietro (2002, p. 292-293), são as seguintes:

“**a)** no contrato, os **interesses** são opostos e contraditórios, enquanto no convênio são recíprocos; por exemplo, em um contrato de compra e venda, o vendedor quer alienar o bem para receber o melhor preço e o comprador quer adquirir o bem pagando o menor preço; no convênio, também chamado de **ato coletivo**, todos os participantes querem a mesma coisa; **b)** os entes conveniados têm **objetivos institucionais comuns** e se reúnem, por meio de convênio, para alcançá-los; por exemplo, uma universidade pública - cujo objetivo é o ensino, a pesquisa e a prestação de serviços à comunidade - celebra convênio com outra entidade, pública ou privada, para realizar um estudo, um projeto, de interesse de ambas, ou para prestar serviços de competência comum a terceiros; é o que ocorre com os convênios celebrados entre Estados e entidades particulares, tendo por objeto a prestação de serviços de saúde ou educação; é também o que se verifica com os convênios firmados entre estados, municípios e União em matéria tributária para coordenação dos programas de investimentos e serviços públicos e mútua assistência para fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações; **c)** no convênio, os partícipes objetivam a obtenção de um **resultado comum**, ou seja, um estudo, um ato jurídico, um projeto, uma obra, um serviço técnico, uma invenção etc., que serão usufruídos por todos os partícipes, o que não ocorre no contrato; **d)** no convênio, verifica-se a **mútua colaboração**, que pode assumir várias formas, como repasse de verbas, uso de equipamentos, de recursos humanos e materiais, de imóveis, de *know-how* e outros; por isso mesmo, no convênio não se cogita de preço ou remuneração, que constitui cláusula inerente aos contratos; **e)** dessa diferença resulta outra: no contrato, o valor pago a título de remuneração passa a integrar o patrimônio da entidade que o recebeu, sendo irrelevante para o repassador a utilização que será feita deste; no convênio, se o conveniado recebe determinado valor, este fica vinculado à utilização prevista no ajuste; assim, se um particular recebe verbas do poder público em decorrência de convênio, esse valor não perde a natureza de dinheiro público, só podendo ser utilizado para os fins previstos no convênio; por essa razão, a entidade está obrigada a prestar contas de sua utilização, não só ao ente repassador, como ao Tribunal de Contas; **f)** nos contratos, “as vontades são antagônicas, se compõem, mas não se adicionam, delas resultando uma terceira espécie (vontade contratual, resultante e não soma) - ao passo que nos convênios, como nos consórcios, as vontades se somam, atuam paralelamente, para alcançar interesses e objetivos comuns” (cf. Edmir Netto de Araújo, 1992: 145).

Especial destaque deve ser dado ao item, letra e, da citação anterior onde informa que os recursos recebidos de convênios ficam vinculados à utilização prevista no ajuste, não perdendo a natureza de dinheiro público, ficando a entidade obrigada a prestar contas de sua utilização ao órgão que lhe repassou recursos (conveniente), bem como ao Tribunal de Contas da União, ou do estado, ou do município, conforme a origem orçamentária dos recursos recebidos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 89).

Assim, os recursos recebidos através de convênios não são considerados como receita, pois eles jamais perdem a natureza de dinheiro público, tanto que as sobras devem ser devolvidas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Enquanto, segundo a mesma fonte, no contrato, a entidade é contratada para prestar um serviço, e ao contratante interessa o cumprimento do que foi firmado, seja a prestação de um serviço ou a entrega de uma obra. O recurso é repassado à entidade e ela não sofre qualquer restrição na sua aplicação, pois neste caso os recursos recebidos são de propriedade da entidade.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), o termo de parceria é firmado entre o Poder Público e entidades qualificadas como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) (Lei nº 9.790/99), destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público como promoção da assistência social, promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artísticos, entre outras previstas no art. 3º da Lei nº 9.790/99.

Com o que fora exposto acima se percebe que o termo de parceria está muito próximo do convênio, pois se trata de acordo de cooperação entre as partes. Assim, é possível concluir que os recursos, como no convênio, não perderão sua característica de dinheiro público, não podendo ser considerado como receita da entidade parceira.

O Quadro 1 apresenta de forma exemplificativa diversos tipos de receitas que podem ser captadas pelas entidades sociais, extraídas de Machado (2011) e do Conselho Federal de Contabilidade (2008):

Como vimos o Terceiro Setor é independente e pautado na voluntariedade, porém segundo Young (2009), para angariá-lo não pode-se contar apenas com doações, pois estas estão cada vez mais escassas, por isso carece de fundos que podem advir de subvenções, doações e atividades econômicas voltadas para a manutenção da entidade. É a sua sustentabilidade e compete ao profissional contador saber contabilizar estas origens de recursos, bem como evidenciá-las através da utilização das demonstrações contábeis pertinentes ao Terceiro Setor. Isto demonstra adequação às normas e seriedade no trabalho, repercutindo em credibilidade.

Subvenções Governamentais	<ul style="list-style-type: none"> • Subvenções governo federal • Subvenções governo estadual • Subvenções governo municipal
Doações Governamentais	<ul style="list-style-type: none"> • Doações do governo federal • Doações do governo estadual • Doações do governo municipal
Contribuições Governamentais	<ul style="list-style-type: none"> • Contribuições do governo federal • Contribuições do governo estadual • Contribuições do governo municipal
Doações Não Governamentais	<ul style="list-style-type: none"> • Doações de pessoas jurídicas • Doações de pessoas físicas • Doações do exterior
Vendas de Bens Não Integrantes do Imobilizado	<ul style="list-style-type: none"> • Vendas de produtos • Vendas de mercadorias
Vendas de Serviços	<ul style="list-style-type: none"> • Venda de serviços hospitalares • Venda de serviços educacionais • Venda de outros serviços
Receitas de Serviços SUS	<ul style="list-style-type: none"> • Internações • Ambulatorial • Exames • Outros
Receitas de Aplicações Financeiras	<ul style="list-style-type: none"> • Poupança • Fundos de investimento • Outras aplicações
Outras Receitas Financeiras	<ul style="list-style-type: none"> • Descontos obtidos • Juros de mora • Outras receitas financeiras
Receitas Patrimoniais e de Investimentos	<ul style="list-style-type: none"> • Aluguéis • Arrendamentos
Vendas de Bens Patrimoniais	<ul style="list-style-type: none"> • Alienação de investimentos • Alienação de imobilizado
Receitas para Financiamento de Projetos Específicos	<ul style="list-style-type: none"> • Receita de projetos assistenciais em educação • Receita de projetos assistenciais em saúde • Receita de projetos socioassistenciais

Quadro 1 – Tipos de Receitas.

4.3 Incentivos fiscais concedidos pelo poder público às entidades sem fins lucrativos e às entidades doadoras

4.3.1 Incentivos fiscais concedidos pelo poder público às entidades sem fins lucrativos

É de grande importância a função social que as Entidades de Interesse Social, sem fins de lucro, desempenham na sociedade. Suas atividades são públicas, apesar de serem entidades

de direito privado. Tendo visto que o Estado não consegue desempenhar o seu papel social de maneira satisfatória, em virtude disso, a sociedade com o intuito de amenizar a inoperância do Estado constitui associações e fundações, as quais vêm desempenhando um papel de mais alta importância social.

Visando reconhecer o trabalho desenvolvido por essas Entidades, o Poder Público concede alguns benefícios visando incentivar a criação de novas Associações e Fundações e proporcionar condições para as que já existem permaneçam atuantes, tais como: incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações governamentais.

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2010) entende-se por incentivos fiscais a renúncia total ou parcial de receita fiscal do governo através das isenções ou redução tributária; os empréstimos subsidiados com taxas, prazos e condições mais favorecidas; o perdão de empréstimos subsidiados através da renúncia total ou parcial por parte do governo; as contribuições mediante transferências correntes ou de capital previstas na lei orçamentária ou especial; os auxílios previstos na lei orçamentária destinados a despesas e capital de entes públicos ou de entidades privadas sem fins lucrativos; e as doações recebidas através de transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens, com finalidade de custeio, investimento e immobilizações sem contrapartida do beneficiário.

Contudo os principais benefícios concedidos tratam-se da imunidade e da isenção de impostos e contribuições, bem como a possibilidade de recebimento de recursos públicos por meio de convênios, contratos, subvenções sociais e termos de parceria (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008) as Entidades de Interesse Social ainda ressentem a ausência de normas que abordem claramente a questão da incidência dos tributos sobre os seus negócios jurídicos, tendo em vista que os recursos adquiridos por essas entidades, em sua maior parte são originários de doações, cujos orçamentos não prevêm fundos suficientes para atendimento das exigências legais do Estado.

As organizações que trabalham, exclusivamente, com educação ou assistência social, tidas como filantrópicas gozam de imunidade, segundo a Constituição Federal de 1988, no seu art. 150, VI-c, e § 4º., enquanto que as demais pessoas jurídicas sem fins lucrativos gozam de isenção.

Como benefício fiscal entende-se a ausência de tributação ou, pelo menos, a existência de tributação reduzida. Assim, podem ser isentas (associações) ou imunes (fundações) de

tributação, o que não as desobrigam de uma série de obrigações acessórias; compete aos gestores e contadores conhecê-las e aplicá-las nas Entidades.

4.3.1.1 Imunidade

“A imunidade decorre de norma constitucional, que impõe vedações de diversas naturezas ao Poder Público”, instituição, tratamento desigual, majoração, cobrança de tributos, etc. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 37). Para Young (2009, p. 59), “imunidade é uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada”.

A Constituição Federal, Brasil (1988), em seu art. 150, referindo-se às Entidades de Interesse Social, diz que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Existem discussões sobre que lei poderia estabelecer esses requisitos, complementar ou ordinária, o entendimento da maioria dos doutrinadores e da jurisprudência é de que seja lei complementar, assim o Código Tributário Nacional é quem estabelece esses requisitos.

Na visão do Conselho Federal de Contabilidade (2008) não há muita dificuldade em identificar fundações instituídas por partidos políticos, mas no que se refere às instituições de educação e de assistência social a norma não é muito clara, por isso evidencia que as instituições de educação abrangida pela imunidade são aquelas que prestam serviços educacionais de ensino fundamental, médio ou superior (observados os artigos 206 e 209, incisos I e II da Constituição Federal). Estas entidades podem ser pessoas jurídicas constituídas tanto na forma de fundações como associações.

A Instrução Normativa no. 113 de 21 de setembro de 1998, alterada pela no. 133 de 13 de novembro de 1998, ambas da Secretaria da Receita Federal (1998), dispõem que as instituições que prestem serviços de ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior, atendidas as condições referidas nesta Instrução Normativa, poderão usufruir da imunidade relativa ao seu patrimônio, renda e serviços, assegurada pelo art. 150, inc. VI, alínea “c”, da CF de 1988, não lhes sendo aplicada a hipótese de isenção. Young (2009, p. 88), “diz que considera-se imune a instituição de educação que preste serviços referidos à população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

Não estão amparados pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital, auferidos pelas instituições de educação, em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, os quais serão tributados segundo as normas da legislação vigente (YOUNG, 2009).

Quanto às instituições de assistência social, deve-se interpretar o termo “assistência social” com um enfoque mais amplo, pois abrange instituições de saúde, previdência e assistência social propriamente ditas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Pelo Código Tributário Nacional, Lei no. 5.172, de 25 de outubro de 1966, Brasil (1966), em seu art. 14 e inciso IV do art. 9º., as entidades nele referidas devem observar os seguintes requisitos:

não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; aplicarem totalmente no país os seus recursos na manutenção dos objetivos institucionais; e manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Com isto fica evidenciado que o patrimônio de tais entidades só pode ser utilizado em prol de suas finalidades e neste País. Seu patrimônio e rendas não podem ser distribuídos, ou seja, os ocupantes de seus órgãos internos não poderão ser remunerados, sendo apenas permitido o ressarcimento de despesas que forem realizadas e prol da entidade desde que devidamente comprovadas. A entidade deve manter a escrituração de seus fatos contábeis em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Quanto aos livros, destaca-se que se trata do livro Diário, o qual deve ser registrado no Cartório de Pessoas Jurídicas (o mesmo onde se encontram registrados os atos constitutivos) e o livro Razão. No que se refere à documentação, utilizada para a realização dos lançamentos contábeis, deverá ser arquivada no mínimo por cinco anos para possíveis fiscalizações. Pois, se a qualquer momento a entidade não se encontra dando atendimento aos requisitos a imunidade será cassada e ela terá de recolher os tributos devidos a partir do exercício da ocorrência do não-atendimento ao requisito legal (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Tendo em vista que nosso País é constituído sob a forma de federação, cada esfera de Governo (federal, estadual e municipal) tem competência tributária para cada imposto.

Lembrando que os impostos abrangidos pela imunidade são aqueles relativos ao patrimônio, renda e serviços realizados pela Entidade. O quadro abaixo demonstra os impostos alcançados pela imunidade tributária, de acordo com a competência para tributar.

FEDERAL	ESTADUAL	MUNICIPAL
<ul style="list-style-type: none"> • IR: Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza; • IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados; • ITR: Imposto Territorial Rural; • II: Imposto de Importação; • IE: Imposto de Exportação. 	<ul style="list-style-type: none"> • ICMS: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços; • IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores; • ITCMD: Imposto sobre Transmissão de Causa Mortis ou Doação de Bens e Direitos. 	<ul style="list-style-type: none"> • IPTU: Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana; • ISS: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; • ITBI: Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis.

Quadro 2 – Esferas de Governo e os impostos abrangidos por cada uma delas
Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2008).

Esclarece-se que o Distrito Federal não possui municípios, por isso assume as competências estaduais e municipais sobre os tributos.

A contribuição da quota patronal do INSS também é passível de imunidade, apesar de a Norma Constitucional no § 7º. do art. 195, falar em isenção, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que, por ser trabalhada na Constituição Federal é imunidade e não isenção (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

4.3.1.2 Isenção

Para o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 39), “a isenção é a inexigibilidade temporária do tributo, devido previsão em lei, mesmo com a ocorrência do fato gerador e, em tese, da obrigação tributária”.

Imunidade diferencia-se da isenção. A imunidade é de caráter permanente enquanto que a isenção é temporária. A imunidade só pode ser mudada com a alteração da Constituição Federal enquanto que a isenção já na sua concessão pode-se delimitar prazo de vigência, pois

decorre de lei. O fato gerador da obrigação tributária não ocorre na imunidade, já na isenção ocorre, mas a lei torna o crédito inexigível.

Por isso, “as isenções podem alcançar todos os tipos de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais)” segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 40).

Assim, se as Entidades de Interesse Social constituídas não se enquadrarem nas regras da imunidade, deverão procurar identificar todas as normas referentes às isenções em todas suas esferas (federal, estadual e municipal). Atendendo aos requisitos, solicitar à autoridade tributária o seu enquadramento nas regras da isenção.

Os benefícios da renúncia fiscal do imposto sobre a renda, disponibilizados às Entidades de Interesse Social, estão previstos no art. 174 do Decreto No. 3.000 de 26 de março de 1999, Brasil (1999), que assim se manifesta:

“art. 174. Estão isentas do imposto as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos (Lei nº 9.532, de 1997, arts. 15 e 18).

§ 1º A isenção é restrita ao imposto da pessoa jurídica, observado o disposto no parágrafo subsequente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 1º).

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 2º).

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições dos §§ 2º e 3º, incisos I a V, do art. 170 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 15, § 3º).

§ 4º A transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, deverá ser efetuada pelo valor de sua aquisição ou pelo valor atribuído, no caso de doação (Lei nº 9.532, de 1997, art. 16, parágrafo único).

§ 5º As instituições que deixarem de satisfazer as condições previstas neste artigo perderão o direito à isenção, observado o disposto no art. 172 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 10)”.

Os benefícios da renúncia fiscal da contribuição patronal à previdência social, estão regulamentados pelos arts. 206 e 210 do Decreto No. 3.048, de 6 de maio de 1999, Brasil (1999), que assim se manifestam:

“art. 206. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 201, 202 e 204 a pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal;

II - seja reconhecida como de utilidade pública pelo respectivo Estado, Distrito Federal ou Município onde se encontre a sua sede;

III - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação da pelo Decreto nº 4.032, de 26.11.2001)

IV - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando, anualmente, relatório circunstanciado de suas atividades ao Instituto Nacional do Seguro Social;

VI - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores, ou equivalentes, remuneração, vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes são atribuídas pelo respectivo estatuto social; e

VII - esteja em situação regular em relação às contribuições sociais.

art. 207. *A pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, que exerce atividade educacional nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, ou que atenda ao Sistema Único de Saúde, mas não pratique de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozará da isenção das contribuições de que tratam os arts. 201, 202 e 204, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes ou do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos constantes dos incisos I, II, III, V e VI do caput do art. 206.*

art. 208. *A pessoa jurídica de direito privado deve requerer o reconhecimento da isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social, em formulário específico e apresentando os documentos necessários.*

art. 209. *A pessoa jurídica de direito privado beneficiada com a isenção de que trata os arts. 206 ou 207 é obrigada a apresentar, anualmente, até 30 de abril, ao órgão do Instituto Nacional do Seguro Social jurisdicionante de sua sede, relatório circunstanciado de suas atividades no exercício anterior, na forma por ele definida.*

art. 210. *O Instituto Nacional do Seguro Social, a Secretaria de Estado de Assistência Social e o Conselho Nacional de Assistência Social manterão intercâmbio de informações.*

4.3.1.3 Concessão de registros e títulos por órgãos governamentais

Em reconhecimento ao trabalho desenvolvido pelas entidades civis de assistência social, o governo concede a elas alguns registros e títulos, desde que atendidos os requisitos legais e que lhe proporcionam benefícios como a imunidade e a isenção de tributos e a possibilidade do recebimento de recursos públicos, através de convênios, contratos, subvenções sociais, auxílios, doações e termos de parceria, conforme expõe o Conselho Federal de Contabilidade (2008).

1) Título de utilidade pública federal

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2008), de acordo com o Decreto nº 50.517 de 1961, modificado pelo Decreto nº 60.931 de 1967, e com a Lei nº 6.630 de 1979,

trata-se de título conferido pelo Ministro da Justiça, por meio de decreto, desde que a fundação ou associação atenda aos seguintes requisitos: seja constituída no Brasil; apresente personalidade jurídica; tenha tido funcionamento normal, nos últimos 3 (três) anos, em respeito aos estatutos; não tenha remunerado e nem concedido vantagens aos diretores e associados; apresente comprovação, por meio de relatórios trianuais, a promoção de educação, de atividades científicas, culturais, artísticas ou filantrópicas; os diretores possuam folha corrida e moralidade comprovada; e obrigação de publicar, anualmente, a demonstração de *superávit* ou *déficit* do período anterior, desde que contemplada com subvenção da União.

Por outro lado, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), os benefícios proporcionados pelo título são:

- a) receber subvenções, auxílios e doações da União;
- b) realizar sorteios (Lei nº 5.768/71, art. 4º);
- c) requerer a isenção da cota patronal para o INSS, observados os demais requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91;
- d) receber doações de empresas, dedutíveis em até dois por cento (2%) do lucro operacional da pessoa jurídica doadora, antes de computada a sua dedução, conforme inciso III do parágrafo 2º do art. 13 da Lei nº 9.249/95;
- e) receber o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, atendidos os demais requisitos.

Podem ser exigidos outros requisitos por isso a entidade interessada deverá informar-se na Divisão de Outorga de Títulos do Ministério da Justiça, responsável pelo recebimento e análise dos pedidos, para esclarecimentos adicionais, pois segundo Conselho Federal de Contabilidade (2008, p.42), “nos âmbitos municipal e estadual também são expedidos Títulos de Utilidade Pública, onde cada município e Estado possuem legislação própria regulamentando a concessão”.

2) Registro de entidade beneficente de assistência social

Este título é concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social. Pode ser requerido por qualquer entidade, sem fins lucrativos, desde que promova:

proteção à família, à infância, à maternidade, à adolescência e à velhice; amparo às crianças e aos adolescentes carentes; ações de prevenção, habitação, reabilitação e integração à vida comunitária de pessoas portadoras de deficiência; integração ao mercado de trabalho; assistência educacional ou de saúde; desenvolvimento da cultura; atendimento e assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da

Assistência Social e a defesa e garantia de seus direitos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 42).

Segundo Conselho Federal de Contabilidade (2008) e Machado (2011), seus principais benefícios são: isenção da COFINS e da cota patronal do INSS e a obtenção do certificado do CNAS, atendidos os demais requisitos.

Municípios e Estados possuem cada qual seu Conselho de Assistência Social, onde a entidade deve se inscrever, atendendo à legislação de cada conselho, sendo o registro nesses conselhos indispensável para o registro no CNAS, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), mas caso o município não tenha o Conselho Municipal de Assistência Social instituído, deve a entidade inscrever-se no Conselho do Estado no qual pertence sua sede.

3) Certificado de entidade de fins filantrópicos

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), este título é previsto pela Lei Nº 8.742/93, regulamentada pelo Decreto Nº 2.536/98 e pela Resolução CNAS Nº 177/2000, e, é concedido a entidades beneficentes de assistência social. Consideram-se entidades beneficentes de assistência social as pessoas jurídicas de direito privado, instituídas com a finalidade de:

a) proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice; **b)** amparar crianças e adolescentes carentes; **c)** promover ações de prevenção, habilitação de pessoas portadoras de deficiência; **d)** promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde; **e)** promover a integração ao mercado de trabalho. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 42-43).

No entanto “para fazer jus ao certificado, a entidade deverá demonstrar, nos três anos imediatamente anteriores ao requerimento, cumulativamente, o cumprimento dos seguintes requisitos” segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 43 e 44):

a) estar legalmente constituída no país e em efetivo funcionamento; **b)** estar previamente inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede, se houver, ou no Conselho Estadual de Assistência Social, ou Conselho de Assistência Social do Distrito Federal; **c)** estar previamente registrada no CNAS; **d)** aplicar suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no

território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais; **e**) aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas; **f**) aplicar, anualmente, em gratuidade pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não-integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas, sendo que a entidade que atua na área de saúde deverá comprovar, anualmente, percentual de atendimentos decorrentes de convênio firmado com o Sistema Único de Saúde (SUS), igual ou superior a sessenta por cento do total de sua capacidade instalada; **g**) não distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcela do seu patrimônio, sob nenhuma forma ou pretexto; **h**) não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes remunerações, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, das funções ou das atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; **i**) destinar, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente a entidades congêneres registradas no CNAS ou a entidade pública; **j**) não constituir patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social; **k**) seja declarada de utilidade pública federal.

Os principais benefícios obtidos com este certificado é a isenção da COFINS, da CPMF (atualmente extinta sua cobrança) e da cota patronal do INSS, desde que observados outros requisitos legais também.

4) Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 44), as fundações e as associações podem ser qualificadas como OSCIPs, desde que não se enquadrem no descrito a seguir:

a) sociedades comerciais; **b)** sindicatos, associações de classe ou de representação de categoria profissional; **c)** instituições religiosas ou voltadas para a disseminação de credos, cultos, práticas e visões devocionais e confessionais; **d)** organizações partidárias e assemelhadas, inclusive suas fundações; **e)** entidades de benefício mútuo destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou sócios; **f)** entidades e empresas que comercializam planos de saúde e assemelhados; **g)** instituições hospitalares privadas não-gratuitas e suas mantenedoras; **h)** organizações sociais; **i)** cooperativas; **j)** fundações públicas; **k)** fundações, sociedades civis ou associações de direito privado criadas por órgão público ou por fundações públicas; **l)** as organizações creditícias que tenham quaisquer tipos de vinculação com o sistema financeiro nacional a que se refere o art. 192 da Constituição Federal.

Esta qualificação deve ser requerida junto ao Ministério da Justiça. Os principais benefícios da qualificação de OSCIP são:

a) possibilidade da celebração de termo de parceria com o Poder Público para o recebimento de recurso; b) a possibilidade de o doador – pessoa jurídica – deduzir do cálculo do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, até o limite de 2% sobre o lucro operacional, o valor das doações efetuadas, conforme previsto no art. 59, da Medida Provisória nº 2.158-34, de 28/7/2001 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 44).

4.3.1.4 Adesão ao PROUNI

O PROUNI é um programa do Governo Federal que tem por objetivo a concessão de bolsas de estudos pelas Instituições de Ensino Superior (IES), com e sem fins lucrativos. As bolsas de estudo podem ser integrais e parciais.

A entidade beneficente de assistência social que aderir ao programa poderá utilizar o montante concedido de bolsas do PROUNI como aplicação em gratuidades (no mínimo 20% da receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999, Brasil (1999), que regula as mensalidades escolares), atendidos os demais critérios do Decreto nº 7.237 de 20 de julho de 2010, Brasil (2010), que regula a concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS. Este certificado, segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009), habilita a isenção das contribuições previdenciárias. Do montante das bolsas a serem distribuídas, parte deve ser atribuída a estudantes autodeclarados indígenas ou negros.

4.3.2 Incentivos fiscais às entidades doadoras

Os incentivos fiscais se caracterizam como uma renúncia fiscal e consistem na permissão legal de deduzir do valor do imposto percentuais estabelecidos na legislação vigente.

Conforme Young (2009) e o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2011), para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, é vedada a dedução das despesas com doações e contribuições não

compulsórias. No entanto esta vedação não se aplica, nos casos de, segundo as mesmas fontes: contribuições destinadas a custear seguros e planos de saúde e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica; e doações efetuadas.

Incentivos fiscais em doações serão apresentados e exemplificados nos itens a seguir. Novamente o papel da contabilidade é muito importante para que todos os cálculos e procedimentos sejam realizados conforme o estabelecido na legislação vigente beneficiando as entidades doadoras, receptoras e os beneficiados pelas ações exercidas pelas entidades sociais.

4.3.2.01 Incentivos fiscais à cultura

Serão trabalhados os incentivos fiscais à cultura desdobrados em: Lei Rouanet, Audiovisual e Lei de Incentivo à Cultura-RS (LIC).

1) LEI ROUANET

Esta Lei institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC), e visa promover, apoiar, incentivar a produção cultural e artística brasileira. Podem aplicar seus recursos em projetos culturais aprovados pelo Ministério da Cultura, podendo deduzir os valores do Imposto de Renda devido, as pessoas físicas que apresentem seus rendimentos no modelo completo e as jurídicas tributadas pelo lucro real (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2009).

O incentivo fiscal desta Lei desdobra-se em Projetos Especiais e Outros Projetos.

Projetos Especiais são os tratados no art. 18 da Lei No. 8.313 de 23 de dezembro de 1991, abrangendo os seguintes segmentos culturais:

a) artes cênicas: teatro, dança, circo, ópera, mímica; **b)** livros de valor artístico, literário ou humanístico: biblioteca, livros; **c)** música erudita ou instrumental; **d)** circulação de exposições de artes plásticas: pintura, escultura, gravura, exposição itinerante; **e)** doações de acervos para bibliotecas públicas ou museus; **f)** preservação do patrimônio cultural: arquitetônico, museu, acervo, folclore, artesanato, compreendendo a construção, manutenção de museus, bibliotecas, coleções, arquivos e acervos culturais; conservação e restauração de prédios, monumentos, logradouros públicos; **g)** restauração de obras de arte, bens móveis e imóveis de reconhecido valor cultural (BRASIL, 1991).

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009, p. 54), “as pessoas físicas e jurídicas podem deduzir do Imposto de Renda devido até 100% dos valores aplicados nestes projetos culturais”, desde que sejam observados os limites de dedutibilidade a seguir:

a) Pessoas Físicas: até 6% do Imposto de Renda devido. O aproveitamento deste benefício fiscal está destinado às pessoas físicas que optarem pela Declaração de Rendimentos, no modelo completo. Este limite deve ser considerado em conjunto com as doações ao Fundo do Direito da Criança e do Adolescente, a Atividades Audiovisuais e ao Incentivo ao Desporto. **b) Pessoas Jurídicas:** até 4% do Imposto de Renda devido, calculado à alíquota de 15%. Este incentivo fiscal alcança somente as empresas que apuram seu Imposto de Renda pelo Lucro Real.

Os valores citados acima deverão ser contabilizados como Despesa Operacional, serem adicionados no LALUR para fins de cálculo do Imposto de Renda e também na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme art. 38 da IN da SRF nº 390 de 2004 (BRASIL, 2004).

Conforme Brasil (1999), pela aplicação da Lei No. 9.874 de 1999, a dedutibilidade da despesa poderá ser admitida ou não. As doações e patrocínios de caráter cultural e artístico aprovadas com base nos arts. 25 e 26 da Lei No. 8.313 de 23 de dezembro de 1991, Brasil (1991), são sem limites de valor; mas, se o projeto for aprovado com base no art. 18 desta Lei as doações são totalmente indedutíveis, podendo ser utilizado somente o incentivo da dedução direta do imposto.

Segundo Brasil (1991) e o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2011), na apuração da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, o valor das doações e patrocínios, não integram a receita bruta do doador ou patrocinador, efetuados na forma de prestação de serviços ou de fornecimento de material de consumo para os projetos culturais amparados pela Lei No. 8.313, de 23 de dezembro de 1991, computados a preço de mercado para fins de dedução do imposto de renda.

Nota - Doação e patrocínio de caráter cultural e artístico, conforme Lei 8.313 de 23 de dezembro de 1991, (Brasil, 1991)

- Pode ser deduzido como incentivo fiscal – 4% do imposto.
- Observar a dedução como despesa operacional:
SIM, nos casos de doação para projetos elencados no art. 25, da citada lei.
Art. 25 – Deduz como despesa operacional:
 - I) teatro, dança, circo, ópera, mímica e congêneres.*
 - II) produção cinematográfica, videográfica, fotográfica, discográfica e congêneres.*
 - III) literatura, inclusive obras de referência.*
 - IV) música.*
 - V) artes plásticas, artes gráficas, gravuras, cartazes, filatelia e outras congêneres.*
 - VI) folclore e artesanato.*
 - VII) patrimônio cultural, inclusive histórico, arquitetônico, arqueológico, bibliotecas, museus, arquivos e demais acervos.*
 - VIII) humanidades.*
 - IX) rádio e televisão, educativas e culturais, de caráter não-comercial.*
- NÃO**, nos casos de doação para projetos elencados no art. 18, da citada lei.
Art. 18 – Não deduz como despesa operacional:
 - I) artes cênicas.*
 - II) livros de valor artístico, literário ou humanístico.*
 - III) música erudita ou instrumental.*
 - IV) exposições de artes visuais.*
 - V) doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos e cinematecas, bem como treinamento de pessoal e aquisição de equipamentos para a manutenção desses acervos.*
 - VII) produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual.*
 - VIII) preservação do patrimônio cultural material e imaterial.*

Quadro 3 – Nota: Doação e patrocínio de caráter cultural e artístico, conforme Lei 8.313 de 23 de dezembro de 1991

Fonte: Brasil (1991).

O Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009), expõe que além deste incentivo pela Lei *Rouanet*, podem as pessoas jurídicas, com apuração pelo lucro real, utilizar, concomitantemente, dois outros incentivos, com dedução integral no imposto de renda, calculado na alíquota de 15%:

- Projetos desportivos: até 1% do IR para aqueles previamente aprovados, nos termos da Lei Nº 11.438 de 2006;
- Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente: até 1% do IR, nos termos da Lei nº 8.069 de 1990.

O incentivo fiscal ao Audiovisual é de 3% sobre o IR devido. No entanto, o somatório das aplicações nos incentivos fiscais da Lei *Rouanet* e do Audiovisual fica limitado, no conjunto, ao percentual de 4% sobre o IR devido, calculado sobre a alíquota de 15%, conforme o Conselho Federal de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009), e os valores

aplicados e que no exercício social excederem aos limites acima estabelecidos não poderão ser aproveitados nos exercícios subsequentes.

Exemplo Incentivo art. 18		
Demonstração Anual de Cálculo do Incentivo Fiscal – PJ		
	Com incentivo	Sem incentivo
1 – Lucro antes do Incentivo Cultural	900.000,00	900.000,00
2 – Patrocínio Lei Rouanet (art. 18)	(5.000,00)	-
3 – Lucro antes dos Impostos e Contribuições	895.000,00	900.000,00
4 – Lucro Real (Lalur = 2 + 3)	900.000,00	900.000,00
5 – I. Renda – Alíquota de 15% s/ item 4	(135.000,00)	(135.000,00)
6 – I. Renda – Adicional de 10% s/ (900.000 – 240.000)	(66.000,00)	(66.000,00)
7 – Dedução do IR – Incentivo Lei Rouanet	5.000,00	-
8 – Imposto de Renda a pagar (5 + 6 - 7)	(196.000,00)	(201.000,00)
9 – Contribuição Social (9% s/ item 4)	(81.000,00)	(81.000,00)
10 – Total do I. Renda e da CSLL (8 + 9)	(277.000,00)	(282.000,00)
11 – Lucro Líquido (3 - 10)	618.000,00	618.000,00

Quadro 4 – Exemplo de Incentivo art. 18

Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009).

Como podemos observar o pagamento do incentivo fiscal mencionado no art. 18 não afetou o resultado da empresa. No item 6 o valor de R\$ 240.000,00 é obtido multiplicando R\$ 20.000,00 por 12 meses; e o limite máximo de incentivo é de 4% sobre o item 5, ou seja, R\$ 135.000,00 x 4% = R\$ 5.400,00.

Outros Projetos culturais, tratados no art. 26 da Lei No. 8.313 de 23 de dezembro de 1991, recebem os seguintes incentivos fiscais, segundo Brasil (1991) e o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009, p. 56):

a) Pessoa Física: a dedutibilidade alcança até 80% das doações* e 60% dos patrocínios**. Este incentivo beneficia as pessoas físicas que fazem sua Declaração de Rendimentos pelo Modelo Completo, até o limite de 6% do Imposto de Renda devido. Este limite deve ser considerado em conjunto com as doações aos Fundos da Criança e do Adolescente e Atividades Audiovisuais. **b) Pessoa Jurídica:** a dedução direta no Imposto de Renda alcança até 40% do valor da doação efetuada e 30% do valor nos patrocínios. O montante anual da dedutibilidade fica limitado até 4% do Imposto de Renda devido, calculado à alíquota de 15%.

(*) Doações: investimentos a entidades sem fins lucrativos, sem publicidade.

(**) Patrocínios: investimentos a entidades com ou sem fins lucrativos, com publicidade.

Segundo Brasil (1991) e o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009), as doações e patrocínios nos projetos culturais previstos no art. 26 da Lei nº 8.313/1991, além da dedutibilidade parcial diretamente do Imposto de Renda devido, também são dedutíveis como despesa operacional para fins de Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

As contribuições realizadas pelas pessoas jurídicas ao abrigo do art. 26 da Lei *Rouanet* podem ser contabilizadas como DESPESA OPERACIONAL, pela totalidade do valor aplicado, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, não havendo limite, conforme estabelece o § 4º do art. 475 do Decreto nº 3.000/1999 (BRASIL, 1999). Todavia, fica mantido o teto da dedutibilidade junto ao Imposto de Renda de 40% e 30% sobre a aplicação, até alcançar o limite de 4% do IR devido.

Exemplo Patrocínio - 30% do Imposto de renda, art. 26 da Lei nº 8.313/1991		
Demonstração Anual do Cálculo do Incentivo Fiscal - PJ		
	Com incentivo	Sem incentivo
1 – Lucro antes do Incentivo	900.000,00	900.000,00
2 – Patrocínio Lei Rouanet (art. 25)	(5.000,00)	-
3 – Base de Cálculo do IR e da CSLL (1 - 2)	895.000,00	900.000,00
4 – CSLL (9% do item 3)	(80.550,00)	81.000,00
5 – Lucro Real (item 3)	895.000,00	900.000,00
6 – I. Renda – Alíquota de 15% s/ item 5	(134.250,00)	135.000,00
7 – I. Renda – Adicional de 10% s/ (895.000 - 240.000)	(65.500,00)	(66.000,00)
8 – Lei Rouanet – Dedução IR (30% s/ item 2)	1.500,00	-
9 – Imposto de Renda a pagar (6 + 7 - 8)	(198.250,00)	(201.000,00)
10 – Total do I. Renda e da CSLL (4 + 9)	(278.800,00)	(282.000,00)
11 – Lucro Líquido (3 - 10)	616.200,00	618.000,00

Quadro 5 – Exemplo Patrocínio - 30% do Imposto de renda, art. 26 da Lei nº 8.313/1991
Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009).

O exemplo apresentado demonstra uma aplicação de R\$ 5.000,00 enquadrada como patrocínio na Lei *Rouanet*, segundo art. 26 da Lei 8.313/1991 (BRASIL, 1991). A empresa que realizou a doação pode contabilizar como despesa operacional e ainda deduzir o Imposto de Renda, 30% de R\$ 5.000,00.

Como se pode observar nos cálculos acima o efeito fiscal da contabilização como despesa reflete em 34% (15% IRPJ + 9% CSLL + 10% Adicional IRPJ) de R\$ 5.000,00 = R\$ 1.700,00 e, a dedução de 30% do IR devido foi de R\$ 1.500,00; totalizando R\$ 3.200,00.

Sendo a contribuição no valor R\$ 5.000,00 e o total da redução tributária no valor de R\$ 3.200,00, isto significa que o resultado da empresa foi afetado em R\$ 1.800,00.

Para aderir à Lei Rouanet devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) pessoas jurídicas e físicas aplicadoras deverão calcular o limite de aplicação da Lei *Rouanet* para o exercício social; b) escolher um projeto cultural previamente aprovado pelo Ministério da Cultura e enquadrado no art. 18 ou 26 da Lei 8.313-91; c) para a escolha do projeto cultural, os interessados poderão consultar pela *Internet*, no *site* do Ministério da Cultura (www.cultura.gov.br) em que estão disponíveis a Relação dos Projetos Culturais-RS aprovados e a Resposta de Consulta; d) o produtor do projeto cultural favorecido deverá entregar à pessoa jurídica ou física investidora o formulário a que se refere o Anexo I da Instrução Normativa conjunta MINC/RF nº 01-95, devidamente preenchido, com a indicação do enquadramento do projeto cultural no art.18 ou 26 da Lei 8.313-91; e) o pagamento deverá ser efetuado mediante crédito em conta bancária, no banco informado no formulário (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2009, p. 59-60).

2) AUDIOVISUAL

Incentivo fiscal federal que busca assegurar as condições de equilíbrio e competitividade para a obra audiovisual e, também estimular sua produção, distribuição, exibição e divulgação no Brasil e no exterior. Tem como objetivo incentivar a produção audiovisual de filmes brasileiros.

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009, p. 64-65), as pessoas físicas que apresentarem a declaração completa e as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, poderão deduzir do Imposto de Renda devido a totalidade do valor aplicado, dentro do exercício social, em projetos aprovados pela Agência Nacional do Cinema, desde que observadas as condições a seguir:

a) além da dedutibilidade do valor investido diretamente no Imposto de Renda devido, a pessoa jurídica ainda poderá excluir no LALUR este mesmo valor (IN nº 267-2002 – art. 28, § 2º), possibilitando uma recuperação de 125% sobre o valor investido. Algumas empresas, no entanto, para não terem um ganho superior ao valor do investimento incentivado, adotam uma posição mais conservadora. Não excluem no LALUR o valor da parcela incentivada, embora tenham tal direito. Assim, neste caso, a recuperação fica em 100% do valor investido e não em 125%. b) a regra acima não vale para a dedução do valor investido na formação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme estabelece o art. 13 da Lei nº 9.249-95, como está evidenciado na Demonstração Anual de cálculo do incentivo fiscal, conforme limites de dedutibilidade apresentados no próximo parágrafo. c) a Lei nº 11.329-2006 prorrogou este incentivo fiscal até o ano de 2010,

inclusive. **d)** observe que o valor aplicado em projeto Audiovisual não transita por conta de resultado por se tratar de investimento do Ativo Permanente. Somente será contabilizado como despesa ou receita o efeito sobre este investimento, quer seja por ocasião do recebimento de dividendos ou quando de sua alienação.

O limite de dedutibilidade para as **Pessoas Físicas** é até 6% do Imposto de Renda devido. Mas, no caso de aplicação na Lei *Rouanet* ou Audiovisual ou no FUNCRANÇA, deve ser observado o limite global de 6%. Para as **Pessoas Jurídicas** o limite é de até 3% do Imposto de Renda devido, calculado à alíquota de 15%, mas o limite máximo de dedutibilidade nos incentivos da Lei *Rouanet* e Audiovisual é de 4% do IR devido calculado sobre a alíquota de 15%.

Exemplo da Demonstração Anual de Cálculo do Incentivo Fiscal		
	Com incentivo	Sem incentivo
1 – Lucro antes da aplicação e dos impostos	1.200.000,00	1.200.000,00
2 – Valor da aplicação em projeto Audiovisual	(5.000,00)	-
3 – Lucro após a aplicação e antes do IR e da CSLL	1.200.000,00	1.200.000,00
4 – LALUR – Livro Apuração Lucro Real	1.195.000,00	1.200.000,00
5 – Contribuição Social: 9% s/item 1	(108.000,00)	(108.000,00)
6 – IR – alíquota de 15% s/item 4	(179.250,00)	(180.000,00)
7 – IR – adicional de 10% s/R\$955 mil (*)	(95.500,00)	(96.000,00)
8 – Dedução Incentivo (até 3% do 6)	5.000,00	-
9 – Total de IR a pagar: (6 + 7 – 8)	(269.750,00)	(276.000,00)
10 – Total dos Impostos e Contribuição Social (5 + 9)	(377.750,00)	(384.000,00)
11 – Lucro Líquido (3 – 10)	822.250,00	816.000,00

Quadro 6 – Exemplo da Demonstração Anual de Cálculo do Incentivo Fiscal
Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009).

Com relação ao exemplo apresentado no Quadro 6 ressalta-se o seguinte: no item 2 o valor aplicado em projeto audiovisual não transita por conta de resultado; no item 7 a base de cálculo do adicional de Imposto de Renda calcula-se da seguinte forma: R\$ 1.195.000,00 – (R\$ 20.000,00 x 12) = R\$ 955.000,00; vantagem fiscal de R\$ R\$ 6.250,00, valor este obtido do seguinte cálculo: Lucro Líquido com utilização do incentivo R\$ 822.250,00 menos (-) Lucro Líquido sem utilização do incentivo R\$ 816.000,00; economia fiscal de 125% sobre o valor aplicado, obtida através do seguinte cálculo: Valor aplicado no Incentivo Audiovisual de

R\$ 5.000,00 mais (+) R\$ 1.250,00 que é a Redução Tributária no IR de 25% de R\$ 5.000,00 temos os R\$ 6.250,00.

3) LEI DE INCENTIVO À CULTURA NO RS – LIC

Incentivo fiscal estadual para aplicação em projetos culturais por pessoas jurídicas contribuintes do ICMS. Tem como objetivo preservar e difundir o patrimônio cultural do RS através de projetos aprovados pelo Conselho Estadual da Cultura.

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009), as empresas poderão aplicar em projetos culturais, através do abatimento mensal do ICMS a pagar, até o limite de 75% do valor de cada projeto, desde que obedecidas as faixas de recolhimento mensal conforme Tabela a seguir.

Tabela 1 – Faixa de Incentivo Fiscal

Faixa (1)	Saldo devedor do ICMS* (R\$) (2)	Percentual (3)	Adicional (R\$) (4)
I	Até 50.000,00	20%	0,00
II	Até 100.000,00	15%	2.500,00
III	Até 200.000,00	10%	7.500,00
IV	Até 400.000,00	5%	17.500,00
V	Acima de 400.000,00	3%	25.500,00

Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009).

(*) Saldo devedor do ICMS, com base no mês anterior ao da apropriação do incentivo.

Conforme Rio Grande do Sul (1997), através do Decreto No. 37.699 de 26 de agosto de 1997 atualizado até o Decreto No. 48.243 de 11 de agosto de 2011, Livro I, art. 32, inc. XV, notas 01 e 02, se o saldo devedor do período anterior ao da apropriação for superior a R\$ 400.000,00, o benefício será apurado mediante a aplicação do percentual de 3% sobre os R\$ 400.000,00, acrescido de R\$ 25.500,00 ou pela aplicação do percentual de 3% sobre o saldo devedor do ICMS constante na GIA do período imediatamente anterior ao da apropriação, o que for maior.

O Decreto No. 42.219 de 16 de abril de 2003 do Rio Grande do Sul (2003), ampliou o valor incentivado em projetos culturais do RS: crédito fiscal ou abatimento do ICMS de até 90% do valor, quando for aplicado por sociedade de economia mista; e crédito fiscal ou abatimento do ICMS de até 95% do valor, quando o projeto for enquadrado nas áreas de

acervo e patrimônio histórico e cultural, especialmente na construção ou reforma de prédios e bibliotecas públicos.

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009), os projetos culturais beneficiados abrangem as seguintes áreas: artes plásticas e grafismo, artes cênicas e carnaval de rua, cinema e vídeo, literatura, música, artesanato e folclore, e acervo e patrimônio histórico e cultural.

A parcela não incentivada contabiliza-se como uma despesa operacional da empresa, sendo considerada dedutível no cálculo da apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, se houver a divulgação do nome, marca ou dos produtos já que estes itens caracterizam-se como publicidade.

Apresenta-se a seguir um exemplo do cálculo do investimento e definição da parcela a ser incentivada considerando-se que a área beneficiada foi de Literatura.

Exemplo demonstrativo do cálculo da aplicação de recursos

ICMS devido no mês anterior ao da apropriação: R\$ 1.200.000,00

Valor aplicado no projeto cultural: R\$ 40.000,00

Parcela Incentivada: 75% = R\$ 30.000,00

Parcela Não Incentivada: R\$ 10.000,00

- Cálculo do limite do benefício (prevalece o de maior valor):
 - 1) 3% de R\$ 1.200.000,00 = R\$ 36.000,00
 - 2) 3% de R\$ 400.000,00 + 25.500,00 = R\$ 37.500,00
 - 3) Saldo para outro projeto cultural dentro do mês: R\$ 37.500,00 – R\$ 30.000,00 = R\$ 7.500,00

Quadro 7 – Exemplo demonstrativo do cálculo da aplicação de recursos

Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009).

Importante ficar atento, pois conforme a Secretaria de Estado da Cultura (2007) pela Instrução Normativa No. 01 de 27 de março de 2007 – SEDAC/LIC existe um teto para cada projeto cultural: produtor pessoa física até R\$ 350.000,00 e produtor pessoa jurídica até R\$ 700.000,00. Foram excluídos dos tetos os projetos de patrimônio histórico cultural, produções cinematográficas de longa metragem e a aquisição de acervo e equipamento.

4.3.2.02 Às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por Lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal

Esta doação até o limite de 1,5% do lucro operacional, antes de ser computada a sua dedução e a mencionada a seguir.

Nessa hipótese, somente poderão ser deduzidas as doações a entidades donatárias que cumulativamente:

- a) comprove finalidade não-lucrativa;
- b) aplique seus excedentes financeiros em educação;
- c) assegure a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.

Young (2009) exemplifica: Uma pessoa jurídica apontou os seguintes valores:

Lucro Operacional de R\$ 1.000.000,00

Doações a instituições de ensino e pesquisa de R\$ 70.000,00

Tem-se portanto:

Lucro Operacional	R\$ 1.000.000,00
Doações (deduzidas como despesas)	R\$ 70.000,00
Base de cálculo do limite dedutível	R\$ 1.070.000,00
Limite de dedução 1,5%	R\$ 16.050,00

Assim:

Doações (deduzidas como despesas)	R\$ 70.000,00
Limite dedutível	R\$ 16.050,00
Excedente a ser adicionado ao lucro líquido no Lalur	R\$ 53.950,00

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2011), as doações realizadas às instituições privadas de ensino e pesquisa podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ se atenderem a todos os quesitos do art. 13, § 2, inciso II, e alíneas do inciso III, da Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995.

4.3.2.03 Às entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade.

Esta doação até o limite de até o limite de 2% do lucro operacional.

Segundo Young (2009, p. 51), a dedutibilidade das doações está condicionada a que:

a) a entidade civil beneficiada tenha sido reconhecida de utilidade pública federal por ato formal de órgão competente da união, exceto quando se tratar de entidade que preste exclusivamente serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora; **b)** as doações em dinheiro sejam feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária; **c)** a doadora mantenha em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, através da IN 87/96, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto.

As condições citadas acima estão arroladas no art. 26 de Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal No. 11 de 1996, a qual foi posteriormente alterada pela IN No. 14 de 15 de março de 1996.

Young (2009) exemplifica: Uma pessoa jurídica apontou os seguintes valores:

Lucro Operacional de R\$ 2.000.000,00

Doações a entidades civis de R\$ 100.000,00

Tem-se portanto:

Lucro Operacional	R\$ 2.000.000,00
Doações (deduzidas como despesas)	R\$ 100.000,00
Base de cálculo do limite dedutível	R\$ 2.100.000,00
Limite de dedução 2%	R\$ 42.000,00

Assim:

Doações (deduzidas como despesas)	R\$ 100.000,00
Limite dedutível	R\$ 42.000,00
Excedente a ser adicionado ao lucro líquido no Lalur	R\$ 58.000,00

Somente as entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, podem receber doações dedutíveis para a pessoa jurídica doadora, cfe. Decreto 3.000 de 26 de março de 1999, art. 365 e Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995, art. 13. E conforme a última fonte, citada, para o caso em que preste serviço gratuito em favor dos empregados da doadora prevê a não necessidade de ser reconhecida como de utilidade pública federal.

4.3.2.04 Às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), instituídas nos moldes da Lei 9.790, de 23 de março de 1999

Neste caso há a possibilidade de dedução limitada a 2% do lucro operacional, antes de computada a sua dedutibilidade.

Para fins de dedutibilidade estas entidades não precisam ser reconhecidas como de utilidade pública, entretanto a sua condição de OSCIP deverá ser renovada anualmente. A renovação produzirá efeitos para o ano-calendário seguinte ao de sua formalização. Deverão ainda ser obedecidos os seguintes critérios:

a) as doações em dinheiro sejam feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária; b) a doadora mantenha em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, através da IN 87/96, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto.

No exemplo do quadro a seguir pode-se verificar o reflexo no resultado para três situações, considerando que:

- a) empresa que não fez doações durante o exercício;
- b) empresa que contribuiu com 2% do resultado operacional;
- c) empresa que fez doações acima do limite de 2% do seu resultado operacional.

Demonstração Anual do Resultado evidenciando a dedutibilidade da doação a uma entidade OSCIP			
	Sem doação	Doação de 2% do Lucro Operacional	Doação acima de 2% do Lucro Operacional
Receita Bruta	4.000.000,00	4.000.000,00	4.000.000,00
Custo dos Produtos Vendidos	(2.500.000,00)	(2.500.000,00)	(2.500.000,00)
(=) Margem Bruta	1.500.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00
Despesas com Vendas	(200.000,00)	(200.000,00)	(200.000,00)
Despesas Administrativas	(100.000,00)	(100.000,00)	(100.000,00)
Doação a entidade OSCIP	-	(24.500,00)	(50.000,00)
Receita Financeira Líquida	25.000,00	25.000,00	25.000,00
Resultado Operacional	1.225.000,00	1.200.500,00	1.175.000,00
Resultado Não Operacional	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Lucro antes dos Impostos	1.235.000,00	1.210.500,00	1.185.000,00
Impostos:			
Imp. Renda de 15%	(185.250,00)	(181.575,00)	(181.575,00)
Imp. Renda - Adicional de 10%	(99.500,00)	(97.050,00)	(97.050,00)
Contribuição Social de 9%	(111.150,00)	(108.945,00)	(108.945,00)
LUCRO LÍQUIDO	839.100,00	822.930,00	797.430,00

Quadro 8 – Demonstração anual do resultado evidenciando a dedutibilidade da doação a uma entidade OSCIP

Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009).

Considerações sobre o exemplo apresentado:

- a) A redução no Lucro Líquido de R\$ 16.170,00 (839.100,00 – 822.930,00) corresponde a 66% da doação de R\$ 24.500,00.
- b) No exemplo apresentado na coluna 3 do quadro anterior, a doação excedeu a 2% do Lucro Operacional. Neste caso, adiciona-se, no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o valor excedente de R\$ 25.500,00.
- c) O lucro real, na coluna 3, é de R\$ 1.210.500,00 (1.185.000,00 + 25.500,00).
- d) Limite da dedutibilidade das doações efetuadas: Lucro Operacional antes da doação de R\$ 1.225.000,00 x 2% = R\$ 24.500,00

Para os casos acima as doações podem ser realizadas em dinheiro ou bens. E, as pessoas físicas que efetuarem doações diretamente a estas entidades não têm nenhum benefício fiscal em sua declaração de ajuste anual.

4.3.2.05 Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente – FUNCRIANÇA

O FUNCRIANÇA é um fundo criado por lei federal, para beneficiar a criança e o adolescente. Também são adotadas outras denominações como FIA ou Conselho Municipal da Criança.

É constituído por doações de pessoas físicas, jurídicas ou do próprio Poder Público. Para as instituições privadas e pessoas físicas, a lei permite a dedução do Imposto de Renda devido de doações devidamente comprovadas, observados os limites estabelecidos pela legislação própria, conforme o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009).

Para a mesma fonte citada acima, deve-se observar o que dispõem as legislações municipal ou estadual no que se refere à distribuição dos recursos para as entidades habilitadas no Fundo, tendo em vista que em alguns Municípios, a legislação prevê a possibilidade de o doador indicar as entidades a serem beneficiadas.

A possibilidade de dedução fiscal fica condicionada ao pagamento direto da doação ao FUNCRIANÇA, dentro do ano-calendário da declaração de ajuste anual para pessoa física e dentro do período-base de apuração para pessoa jurídica.

Para que as doações sejam dedutíveis do Imposto de Renda, devem observar os requisitos a seguir, segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009):

a) PESSOA FÍSICA

A dedução alcança até 6% do Imposto de Renda devido na Declaração de Ajuste Anual, estando incluídos neste percentual os incentivos fiscais da Lei *Rouanet* e do Audiovisual, ou seja, se houver a aplicação nos três incentivos fiscais, a soma da dedutibilidade fiscal não pode ultrapassar a 6%. Assim, pode-se destinar 3% para o FUNCRIANÇA e 3% para a Lei *Rouanet* ou, ainda, 2% para cada um.

Deve ser informado, na Declaração de Ajuste Anual, no campo dos pagamentos efetuados, o nome do Fundo (Municipal, Estadual ou Federal) da Criança, seu CNPJ, o código fiscal e o valor pago. Mas é importante ressaltar que aquele que optar pela Declaração de Ajuste Anual no modelo Simplificado não se beneficia deste incentivo fiscal.

A legislação estabelece que o pagamento ao FUNCRIANÇA deve ser efetuado no ano-base, enquanto que sua dedutibilidade fiscal dar-se-á no exercício seguinte, por meio da Declaração de Ajuste Anual, no modelo completo.

Havendo dificuldade de calcular o valor limite de 6% do imposto devido para fins de doação, recomenda-se que a pessoa física utilize, como base de dados, a Declaração de Ajuste Anual do ano anterior ao do pagamento.

A seguir é apresentado o exemplo de duas Declarações de Ajuste Anual da Pessoa Física, relativas ao exercício de 2008, ano base de 2007, com e sem aplicação no FUNCRIANÇA.

Declarações de Ajuste Anual da Pessoa Física ref. ano base 2007 exercício 2008 com e sem aplicação no FUNCRIANÇA		
	<u>Sem aplicação</u>	<u>Com aplicação</u>
Rendimento Tributável	300.000,00	300.000,00
(-) Deduções:		
Contribuições à previdência oficial	3.263,68	3.263,68
Contribuições à previdência privada e FAPI	19.282,86	19.282,86
Despesas médicas	4.262,45	4.262,45
(=) Base de Cálculo do Imposto de Renda	273.191,01	273.191,01
(x) Alíquota % de 27,5	75.127,53	75.127,53
(-) Parcela a deduzir (12 meses x R\$ 525,19)	6.302,28	6.302,28
(=) Imposto de Renda Devido	68.825,25	68.825,25
(-) Imposto de Renda Retido	65.828,50	65.828,50
Doação ao FUNCRIANÇA (limite de 6% do Imposto de Renda Devido)	-	4.129,52
Valor Efetivamente Pago ao FUNCRIANÇA	-	3.000,00
Saldo de Imposto de Renda:		
a pagar (Imposto Devido – Retido)	2.996,75	
a restituir (3.000,00 – 2.996,00)		3,25

Quadro 9 – Declarações de Ajuste Anual da Pessoa Física ref. ano base 2007 exercício 2008 com e sem aplicação no FUNCRIANÇA

Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009).

No exemplo acima se observa que a doação ao FUNCRIANÇA é totalmente dedutível do Imposto de Renda, e a pessoa física que optou pela aplicação no FUNCRIANÇA, a importância de R\$ 3.000,00, possui R\$ 3,25 reais de imposto de renda a restituir enquanto que sem a doação tem um saldo de R\$ 2.996,75 a pagar.

b) PESSOA JURÍDICA

O valor das doações ao FUNCRIANÇA, obedecidas as regras fiscais, é dedutível do Imposto de Renda devido, apurado mensalmente (estimativa), trimestralmente ou anualmente.

Somente as empresas que apuram seu Imposto de Renda pelo lucro real podem utilizar-se deste incentivo fiscal.

O valor do incentivo fiscal consiste na dedução até o limite de 1% do Imposto de Renda devido, calculado na alíquota de 15%. O valor da doação deve ser efetuada dentro do próprio período-base.

Para as pessoas jurídicas as doações ao FUNCRIANÇA são independentes dos demais incentivos fiscais, especialmente da Lei *Rouanet*, do Audiovisual e do Desporto, e são contabilizadas como Despesa Operacional.

No entanto, como esta é uma despesa não dedutível para fins de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido o valor da contribuição deverá ser adicionado no LALUR, tendo em vista que a dedução do benefício recai diretamente sobre o Imposto de Renda devido e ser adicionado à base de cálculo para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2009).

Se o valor do incentivo ultrapassar 1% do Imposto de Renda devido no mês do pagamento, pode a empresa deduzir nos meses seguintes desde que no mesmo período-base independentemente de ser anual ou trimestral.

Além das doações em dinheiro, as pessoas físicas e jurídicas também podem doar bens. Para as Pessoas físicas o valor dos bens deve ser o que consta na Declaração de Ajuste anual, ou seu valor de mercado, devidamente avaliado, ou ainda aquele que serviu de base para o imposto de transmissão em caso de imóveis e, para as pessoas jurídicas o valor deve ser aquele que consta no registro contábil desde que não exceda o valor de mercado ou ainda aquele que serviu de base para o imposto de transmissão em caso de bens imóveis.

O exemplo dos procedimentos de cálculo da doação pelas pessoas jurídicas, conforme o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009), é apresentado no Quadro 10.

Declaração Anual de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica Demonstração do Resultado do Exercício		
	Com doação	Sem doação
Receita Operacional Bruta de Vendas	12.000.000,00	12.000.000,00
(-) Deduções da Receita Bruta	(2.760.000,00)	(2.760.000,00)
(=) Receita Operacional Líquida	9.240.000,00	9.240.000,00
(-) Custo dos Produtos Vendidos	(5.340.000,00)	(5.340.000,00)
(=) Lucro Operacional Bruto	3.900.000,00	3.900.000,00
(-) Despesas Operacionais		
Doações ao FUNCRIANÇA	5.000,00	-
Outras Despesas Operacionais	(1.260.000,00)	(1.260.000,00)
Receitas Financeiras Líquidas	125.000,00	125.000,00
Resultado Operacional	2.760.000,00	2.765.000,00
Resultado Não Operacional	40.000,00	40.000,00
Resultado antes dos Impostos e Contribuições	2.800.000,00	2.805.000,00
Provisão p/ IR e CSLL	(928.200,50)	(932.420,00)
LUCRO LÍQUIDO	1.871.799,50	1.872.580,00

Quadro 10 – Declaração Anual de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica Demonstração do Resultado do Exercício

Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009).

O exemplo da elaboração e apresentação no Livro de Apuração do Lucro Real, é apresentado no Quadro 11.

Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR Parte A		
	Com doação	Sem doação
Lucro em 31-12-xx, antes do Imposto de Renda e da CSLL	2.800.000,00	2.805.000,00
Adições:		
Doações ao FUNCRIANÇA	5.000,00	-
Despesas não dedutíveis	15.000,00	15.000,00
Exclusões:		
Dividendos recebidos	(7.000,00)	(7.000,00)
Lucro Real	2.813.000,00	2.813.000,00

Quadro 11 – Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) - Parte A

Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009).

Dando seguimento a exemplificação e suporte aos valores apresentados nos Quadros 10 e 11, no Quadro 12 apresenta-se o cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e FUNCRANÇA – Pessoa Jurídica.

Cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e FUNCRANÇA – Pessoa Jurídica		
A - Imposto de Renda devido	<u>Com incentivo</u>	<u>Sem incentivo</u>
15% de R\$ 2.813.000	421.950,00	421.950,00
Adicional de 10% s/ (R\$ 2.813.000 – R\$ 240.000)	257.300,00	257.300,00
<u>Dedução do Funcrância 1% de R\$ 421.950,00</u>	<u>(4.219,50)</u>	<u>0,00</u>
Imposto de Renda devido	675.030,50	679.250,00
B - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido		
Alíquota de 9% s/ Base de Cálculo de R\$ 2.813.000	253.170,00	253.170,00
C - Provisão p/ IR e da CSLL (A +B)	928.200,50	932.420,00

Quadro 12 – Cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e FUNCRANÇA: Pessoa Jurídica

Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009).

Como pode ser observado o resultado da empresa que não fez doação ao FUNCRANÇA foi de R\$ 1.875.580,00, enquanto que a com doação foi de R\$ 1.871.799,50. Esta diferença se refere à parcela não dedutível de R\$ 5.000,00 – R\$ 4.219,50 = R\$ 780,50.

4.3.2.06 Lei da Solidariedade (RS) – Programa de Apoio à Inclusão e Promoção Social no Rio Grande do Sul

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009), este é um incentivo fiscal estadual de apoio à inclusão e promoção sociais destinado a entidades beneficentes, através da utilização parcial de recursos do ICMS, tendo como objetivos beneficiar e estimular projetos que visem à melhoria na qualidade de vida da população carente, tendo como foco: proteção à família, à maternidade, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; à integração de mercado de trabalho; a habitação

e reabilitação das pessoas portadoras de deficiências e a promoção de sua integração à vida comunitária, atendendo em parte o que estabelece a Constituição Federal em seu art. 203.

Qualquer pessoa jurídica pode participar deste incentivo desde que seja contribuinte do ICMS-RS e obedeça as regras fiscais, quanto a redução do ICMS devido mensalmente, até o valor correspondente de 75% em cada projeto. Mas, é importante observar que a Secretaria da Fazenda do Estado do RS estabelece para este incentivo fiscal um teto máximo de renúncia fiscal, por isso não se pode esquecer de verificar qual é esse valor antes de realizar a doação a título deste incentivo. Em 2008, segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009), o teto máximo de renúncia era de R\$ 28.000.000,00; sendo este o total de recursos a serem liberados para as entidades inscritas como beneficiárias da Lei de Solidariedade.

O valor mensal do benefício a ser adjudicado, conforme o exemplo do Quadro 13, será calculado conforme o enquadramento nas faixas da tabela apresentada a seguir, pela soma do valor resultante da aplicação do percentual indicado na coluna 3, sobre o saldo devedor do mês imediatamente anterior e do valor do adicional mencionado na coluna 4:

Exemplo do crédito fiscal apurado conforme Lei da Solidariedade (RS)			
Saldo devedor do ICMS do mês anterior		R\$ 232.400,00	
Cálculo: 5% de R\$ 232.400,00 + R\$ 17.500,00		R\$ 29.120,00	
Conclusão:			
Neste caso, o limite máximo de utilização deste incentivo fiscal no mês é de R\$ 29.120,00.			
Não havendo a utilização plena do valor incentivado, a parcela não utilizada não ensejará crédito acumulado para o mês seguinte.			
Tabela 2 – Faixa de Incentivo Fiscal			
Faixa (1)	Saldo devedor (R\$) (2)	Percentual (3)	Adicional (R\$) (4)
I	Até 50.000,00	20%	0,00
II	Até 100.000,00	15%	2.500,00
III	Até 200.000,00	10%	7.500,00
IV	Até 400.000,00	5%	17.500,00
V	Acima de 400.000,00	3%	25.500,00

Quadro 13 – Exemplo do crédito fiscal apurado conforme Lei da Solidariedade (RS)

Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009).

Observa-se que as entidades de assistência social para poderem se beneficiar deste incentivo deverão apresentar na Secretaria da Justiça e do Desenvolvimento Social (SJDS) seus projetos sociais, a fim de serem avaliados pelo Departamento de Assistência Social, devendo ainda, segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009):

- a) comprovar sua inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social ou dos Direitos da Criança;
- b) manter registro na SJDS; e
- c) estar em situação regular no INSS e a Secretaria Estadual da Fazenda-RS.

No entanto, cabe ao conselho de Assistência Social a decisão final e o julgamento dos projetos.

4.3.2.07 Incentivo ao desporto

De âmbito federal visa a fomentar as atividades de caráter desportivo. O art. 2º da Lei 11.438 de dezembro de 2006, Brasil (2006), define sua aplicação ao estabelecer que “poderão receber os recursos oriundos dos incentivos previstos nesta Lei, os projetos desportivos destinados a promover a inclusão social por meio do esporte, preferencialmente em comunidades de vulnerabilidade social”.

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009), as pessoas físicas que apresentarem a Declaração de Imposto de renda no modelo completo e as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão efetuar investimentos em projetos desportivos ou paraesportivos, a título de patrocínio ou doação, dedutíveis diretamente do imposto de renda, desde que obedecidas as regras abaixo descritas:

- Para usufruírem os direitos da dedução no Imposto de Renda, os investimentos deverão ser efetuados (desembolsados) dentro do próprio exercício social. Se os investimentos ultrapassarem o exercício social, a sua dedutibilidade fiscal fica limitada à soma do investimento efetuada em cada exercício, observando-se ainda, os limites percentuais de benefício para cada exercício social. Assim, caso uma pessoa física ou jurídica efetue investimentos mensais de R\$ 3.000,00, no período de setembro a maio do ano seguinte, ela terá direito ao benefício fiscal de R\$ 12.000,00 no primeiro ano, e de R\$ 15.000,00 no segundo ano.

- Para que os investimentos possam usufruir o benefício fiscal os projetos desportivos devem ter sido aprovados previamente pelo Ministério do Esporte.
- A vigência deste incentivo fiscal ao esporte iniciou em 1º-01-2007 e estende-se até o exercício de 2015, conforme o Decreto nº 6.180 de 2007.
- Não são dedutíveis os valores destinados a patrocínio ou doação em favor de projetos que beneficiem, direta ou indiretamente, pessoa física ou jurídica, vinculada ao doador ou patrocinador, conforme estabelece a Lei nº 11.438 de 2006, art. 1º.
- É vedada a utilização deste incentivo para o pagamento de remuneração a atletas profissionais, em qualquer modalidade esportiva.
- Os investimentos sob a forma de *doações* (sem publicidade) e ou *patrocínio* (com publicidade) deverão ser depositados no Banco do Brasil ou na Caixa Econômica Federal, em nome do proponente do projeto aprovado pelo Ministério do Esporte.

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009), as pessoas físicas e as pessoas jurídicas podem deduzir do imposto de renda devido até 100 % dos valores investidos (desembolsados) em projetos desportivos, observando, ainda, os seguintes limites de dedutibilidade:

Pessoas Físicas: até 6% do imposto de renda devido (não confundir com o saldo de imposto de renda a pagar). Terão direito a este benefício somente as pessoas físicas que entregarem sua declaração no modelo completo. O limite de 6% do imposto de renda devido é o percentual máximo de aproveitamento dos incentivos fiscais, em cada ano, juntamente com os demais incentivos federais – Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente, Lei *Rouanet* e Audiovisual. Assim, a pessoa física pode distribuir os investimentos em vários incentivos ou num só, desde que a soma não ultrapasse a 6% do IR devido ao ano.

Os desembolsos efetuados ao abrigo deste incentivo devem ser informados na declaração de rendimentos, no quadro de “Pagamentos efetuados”, com a indicação do projeto, do código fiscal, do CNPJ e do valor investido no exercício.

Pessoas Jurídicas: até 1% do imposto de renda devido, calculado sobre a alíquota de 15%. Terá direito a este incentivo, somente pessoas jurídicas que apurarem seu imposto de renda pelo lucro real. Este incentivo não concorre com os demais. Assim, as pessoas jurídicas poderão ter os seguintes aproveitamentos fiscais, em cada exercício social, com dedução no Imposto de Renda: 1% para projeto Desportivo previamente aprovado; 1% para o Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente (Funcriança/FIA/Fundo Municipal de Assistência à Criança) 4% para a Cultura (Lei *Rouanet* e Audiovisual), sendo que este último (Audiovisual)

o limite máximo de utilização é de 3% do imposto de renda devido, calculado sobre a alíquota de 15%.

O limite máximo de aproveitamento da Lei *Rouanet* – art. 18 – que a pessoa jurídica poderia efetuar, conforme a demonstração abaixo, é de R\$ 5.400,00, correspondendo a 4% de R\$ 135.000,00 (item 7).

Demonstração anual de cálculo de Incentivos Fiscais – PJ		
	<u>Com incentivos</u>	<u>Sem incentivos</u>
1 – Lucro antes dos Incentivos Fiscais	900.000,00	900.000,00
2 - Patrocínio ao Desporto	(1.350,00)	-
3 - Doação ao Funcionário	(1.350,00)	-
4 - Patrocínio Lei <i>Rouanet</i> – art. 18	(5.000,00)	-
5 - Lucro antes dos Impostos e Contribuições	892.300,00	900.000,00
6 - Lucro Real (Itens 5 + 2 + 3 + 4)	900.000,00	900.000,00
7 - Imp. de Renda – alíquota de 15 % s/ item 6	(135.000,00)	(135.000,00)
8 - Imp. de Renda –Adic. de 10% s/ (900.000 – 240.000)	(66.000,00)	(66.000,00)
9 - Incentivos Fiscais c/ Dedução no Imposto de Renda:		
- Patrocínio ao Desporto – até 1% do item 7 =	1.350,00	-
- Funcionário - até 1% do item 7 =	1.350,00	-
- Lei <i>Rouanet</i> – até 4 % do item 7 =	<u>5.000,00</u>	-
	7.700,00	-
10 - Imp. Renda a pagar (7+ 8 – 9)	(193.300,00)	(201.000,00)
11 - Contrib. Social s/Lucro Líq.: 9 % s/ item 6	(81.000,00)	(81.000,00)
12 - Total do Imp. Renda e da CSLL	(274.300,00)	(282.000,00)
13 - Lucro Líquido (5 – 12)	618.000,00	618.000,00

Quadro 14 – Demonstração anual de cálculo de Incentivos Fiscais – PJ

Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2009, p. 86).

No quadro a seguir é apresentado, de forma sucinta e objetiva, como calcular alguns dos incentivos e dedução direta do Imposto de Renda, bem como os detalhes quanto à sua dedutibilidade.

INCENTIVOS FISCAIS – DEDUÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO				
Nome	Cálculo	Limite	Excesso	Dedutibilidade Despesa
Operações Caráter Cult./Art.	Ver nota	4% *	Ver nota	Ver nota
Audiovisual	Valor dos investimentos	1% de janeiro a julho/96 e após 3% *	Não aproveitável	Excluído via LALUR
Fundos Criança Adolescente	Total das doações	1% **	Não aproveitável	Despesa não dedutível

Pesquisa Informática	Soma algébrica das linhas da ficha 8, 1-5-6-7-8-10-(11x2,5) = base	50%	Não há	Integral
Aplicações Informática	Soma algébrica das linhas do anexo 3, quadro 4, 1+2-5-6-7-8-10-(11x2,5)-(12x2,0)-21 = base	1%	Não há	Não há despesa
Fundo Nacional do Idoso	Total das doações	1**	Não aproveitável	Despesa não dedutível

Quadro 15 – Incentivos Fiscais – dedução do imposto devido

Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2011).

* O limite conjunto não poderá exceder 4% do imposto devido, sem considerar o adicional.

** Fundo Nacional do Idoso, Lei 12.213/2010. Quando a empresa tiver, ao mesmo tempo, os incentivos do Fundo Nacional do Idoso e dos Fundos da Criança e Adolescente, a soma destes incentivos não poderá passar de 1%.

Notas segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2011):

1ª - Em todos os casos, deverá ser excluído da base de cálculo o imposto devido relativo a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

2ª - No caso das doações e patrocínios de caráter cultural e artístico, citados no quadro acima, considerar:

a) se o projeto for aprovado com base no art. 18 da Lei 8.313-91, as doações serão totalmente indedutíveis, podendo ser utilizado apenas o incentivo de dedução direta do imposto;

b) se o projeto for aprovado com base nos artigos 25 e 26 da Lei 8.313-91, as doações e patrocínios serão totalmente dedutíveis, sem limite de valor. A base de cálculo do incentivo será de 40% das doações e 30% dos patrocínios.

3ª - De acordo com a MP 2.228-1, DOU de 10-09-2001, até o período de apuração relativo ao ano-calendário de 2010 inclusive, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real poderão deduzir do Imposto de Renda devido parcela do valor correspondente às quantias aplicadas na aquisição de quotas dos *FUNCINES*.

A dedução poderá ser utilizada alternativamente à de que trata o art. 1o da Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993 (incentivo às atividades audiovisuais), até o ano-calendário de 2010, quando se extinguirá este benefício. (Lei 11.329, DOU de 26-06-2006).

A dedução incidirá sobre o imposto devido:

I - no trimestre a que se referirem os investimentos, para as pessoas jurídicas que apuram o lucro real trimestral;

II - no ano-calendário, para as pessoas jurídicas que, tendo optado pelo recolhimento do imposto por estimativa, apuram o lucro real anual.

A parcela a ser deduzida será calculada pela aplicação de percentual correspondente à soma das alíquotas do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, inclusive adicionais, sobre o valor de aquisição de quotas dos *FUNCINES*, limitada a três por cento do imposto devido e observado o disposto no inciso II do art. 6º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que determina que o total dos incentivos fiscais relativos às atividades artísticas e culturais e obras audiovisuais não poderá exceder a 4% do Imposto de Renda devido.

Os valores que excederem aos limites estabelecidos acima não poderão ser utilizados em período de apuração posterior.

O valor integral dos investimentos efetuados poderá ser deduzido do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, nos seguintes percentuais:

I - cem por cento, nos anos-calendário de 2002 a 2005;

II - cinquenta por cento, nos anos-calendário de 2006 a 2008;

III - vinte e cinco por cento, nos anos-calendário de 2009 e 2010.

A pessoa jurídica que alienar as quotas dos *FUNCINES* somente poderá considerar como custo de aquisição, na determinação do ganho de capital (para IRPJ e CSLL), os valores deduzidos na forma acima na hipótese em que a alienação ocorra após cinco anos da data de sua aquisição. Em qualquer hipótese, não será dedutível (tanto para IRPJ, quanto para a CSLL) a perda apurada na alienação das quotas dos *FUNCINES*.

Quadro 16 – Notas

Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2011).

4.4 Evidenciação contábil

Evidenciar é tornar evidente, mostrar com clareza e que evidente é aquilo que não oferece dúvida, que se compreende prontamente... Talvez pudéssemos unir essas conceituações e dizer que evidenciação significa divulgação com clareza, divulgação em que se compreende de imediato o que está sendo comunicado (AQUINO e SANTANA, 1992, p. 1).

Conforme a AICPA – American Institute of Certified Public Accountants (1961 apud IUDÍCIBUS, 2000, p. 117), devem as informações contábeis evidenciar informações consideradas como relevantes, sem exageros que poderiam ofuscar e confundir seus usuários. Desta forma, “os demonstrativos contábeis deveriam evidenciar o que for necessário, a fim de não os tornar enganosos”. Além disso, as informações contábeis devem ser disponibilizadas em tempo hábil, possibilitando a tomada de decisão no momento do ocorrido e dando atendimento ao Princípio da Oportunidade.

4.4.1 Escrituração contábil

Os procedimentos de escrituração contábil das transações realizadas pelas Entidades de Interesse Social no Brasil, em alguns aspectos, são diferentes dos praticados pelas demais pessoas jurídicas, sendo disciplinados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 10.4 que aborda as Fundações e NBC T 10.19 que aborda sobre as Entidades sem finalidades de lucros) elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

As NBCs recomendam que sejam utilizadas terminologias específicas para as contas de Lucros e Capital e para a Demonstração do Resultado. Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2010) as receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial dos Princípios da Oportunidade e Competência.

Machado (2011, p. 76) “salienta que qualquer trabalho contábil depende da correta elaboração do plano de contas”, o qual deve ser capaz de demonstrar fielmente todos os fatores que podem influenciar a alteração ou não deste patrimônio.

Conforme o conteúdo das NBCs 10.4 e 10.19, segue-se um elenco de contas, baseado em planos de contas utilizado por várias entidades de interesse social no Brasil, o qual pode ser observado pelas entidades como orientação para a estruturação dos seus, mas jamais como modelo de padronização.

PLANO DE CONTAS (Elenco de Contas)	
Código	Título da Conta
1.	ATIVO
1.1	CIRCULANTE
1.1.1	Disponibilidades
1.1.1.01	Caixa
1.1.1.02	Bancos Conta Movimento – Recursos Livres
1.1.1.03	Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros
1.1.1.04	Bancos Conta Movimento – Recursos com Restrições
1.1.1.05	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos Livres
1.1.1.06	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos de Terceiros
1.1.1.07	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos com Restrições
1.1.2	Créditos a Receber
1.1.2.01	Aplicações Financeiras a Prazo
1.1.2.02	Cheques a Depositar
1.1.2.03	Mensalidades a Receber
1.1.2.04	Atendimento a Receber
1.1.2.05	(-) Provisão para Devedores Duvidosos
1.1.2.06	Títulos Descontados
1.1.2.07	Adiantamentos a Empregados
1.1.2.08	Adiantamento a Fornecedores
1.1.2.09	Desembolsos para Ressarcimento Futuro
1.1.2.10	Valores Pendentes de Prestação de Contas
1.1.2.11	Créditos Tributários a serem Compensados ou Ressarcidos
1.1.2.12	Antecipação de Recursos em Projetos e Parcerias
1.1.2.13	Despesas Antecipadas
1.1.2.14	Outros Valores a Receber
1.1.2.15	Gratuidade – Renúncia de Receita
1.2	NÃO CIRCULANTE
1.2.1	Realizável a Longo Prazo
1.2.2	Investimentos
1.2.3	Imobilizado
1.2.4	(-) Depreciação Acumulada
1.2.5	(-) Amortização Acumulada

1.2.6	Intangível
2.	PASSIVO + PATRIMÔNIO SOCIAL
2.1	CIRCULANTE
2.1.1	Obrigações com Instituições de Crédito
2.1.1.01	Empréstimos para Financiamento de Capital de Trabalho
2.1.1.02	Parcela de Empréstimos transferida do Longo Prazo
2.1.1.03	Créditos Rotativos
2.1.1.04	Outras Operações de Crédito
2.1.1.05	Parcela de Outras Operações de Crédito transferidas do Longo Prazo
2.1.2	Vinculado ao fornecimento de Material e Serviços
2.1.2.01	Fornecedores
2.1.3	Vinculado a Consignações
2.1.3.01	Previdência Social
2.1.3.02	Imposto de Renda na Fonte
2.1.3.03	Sindical
2.1.3.04	Pensão Alimentícia
2.1.3.05	Convênios
2.1.3.06	Outras Consignações
2.1.4	Vinculado a Obrigações Tributárias
2.1.4.01	Previdência Social Patronal
2.1.4.02	PIS/PASEP
2.1.4.03	Impostos e Contribuições – Renúncia Fiscal
2.1.4.04	COFINS
2.1.4.05	CSLL
2.1.5	Obrigações com Empregados
2.1.5.01	Salários a Pagar
2.1.5.02	Provisão para 13º Salário
2.1.5.03	Provisão para férias
2.1.6	Recursos de Projetos
2.1.6.01	Recursos de Entidade Pública Nacional
2.1.6.02	(-) Recursos Aplicados de Entidade Pública Nacional
2.1.6.03	Recursos de Entidade Privada Nacional
2.1.6.04	(-) Recursos Aplicados de Entidade Privada Nacional
2.1.6.05	Recursos de Entidade Internacional
2.1.6.06	(-) Recursos Aplicados de Entidade Internacional
2.1.7	Recursos Pendentes de Convênios e Contratos Encerrados
2.1.7.01	Recursos de Entidade Pública Nacional
2.1.7.02	Recursos de Entidade Privada Nacional
2.1.7.03	Recursos de Entidade Internacional
2.1.8	Outras Obrigações
2.1.8.01	Obrigações Não- Reclamadas
2.1.9	Antecipações de Receita
2.1.9.01	Recebimentos Antecipados
2.2	NÃO CIRCULANTE
2.2.1	Obrigações com Instituições de Crédito
2.2.1.01	Empréstimos para Financiamento de Capital de Trabalho
2.2.1.02	(-) Parcela de Empréstimos Exigível a Curto Prazo
2.2.1.03	Créditos Rotativos
2.2.1.04	Outras Operações de Crédito
2.2.1.05	(-) Parcela de Outras Operações de Crédito Exigível a Curto Prazo
2.2.2	Outras Obrigações de Longo Prazo
2.3	PATRIMÔNIO SOCIAL
2.3.1	Fundo Patrimonial
2.3.1.01	Fundo Institucional
2.3.1.02	Fundos Especiais
2.3.1.03	Doações e Subvenções
2.3.2	<i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> Acumulado
2.3.2.01	<i>Superávit</i> Acumulado
2.3.2.02	<i>Déficit</i> Acumulado

- 3. DESPESAS**
- 3.1 RECURSOS HUMANOS**
- 3.1.1 Remuneração de Pessoal com Vínculo Empregatício
 - 3.1.1.01 Salários
 - 3.1.1.02 Décimo Terceiro Salário
 - 3.1.1.03 Férias
 - 3.1.1.04 Diárias
 - 3.1.1.05 Ajuda de Custos
 - 3.1.1.06 Serviços Extraordinários
- 3.1.2 Benefícios a Pessoal com Vínculo Empregatício
 - 3.1.2.01 Condução Urbana
 - 3.1.2.02 Alimentação
 - 3.1.2.03 Aperfeiçoamento Profissional
- 3.1.3 Encargos Sociais
 - 3.1.3.01 Previdência Social
 - 3.1.3.02 Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
 - 3.1.3.03 PIS/PASEP
- 3.1.4 Remunerações de Pessoal sem Vínculo Empregatício
 - 3.1.4.01 Bolsa de Estagiário
 - 3.1.4.02 Honorários Profissionais
 - 3.1.4.03 Previdência Social
 - 3.1.4.04 Indenização de Gastos de Trabalho Voluntário
- 3.2 DESPESAS ADMINISTRATIVAS**
- 3.2.1 Manutenção de Infra-estrutura
 - 3.2.1.01 Conservação de Imóveis
 - 3.2.1.02 Conservação de Equipamentos
 - 3.2.1.03 Conservação de Instalações
- 3.2.2 Serviços Comunicação
 - 3.2.2.01 Locação de Equipamento de comunicação
 - 3.2.2.02 Uso da Internet
 - 3.2.2.03 Tarifa de Telefonia
- 3.2.3 Apoio Administrativo
 - 3.2.3.01 Aluguel de imóveis
 - 3.2.3.02 Taxas de Condomínio
 - 3.2.3.03 Tarifa de Energia Elétrica
 - 3.2.3.04 Material de Limpeza
 - 3.2.3.05 Material de escritório
 - 3.2.3.06 Aluguel de equipamentos
 - 3.2.3.07 Tarifa de Água e Esgoto
 - 3.2.3.08 Combustíveis e Lubrificantes
 - 3.2.3.09 Viagens e Estadas
- 3.2.4 Despesas Financeiras
 - 3.2.4.01 Juros moratórios
 - 3.2.4.02 Comissões e Encargos Financeiros
 - 3.2.4.03 Multas
- 3.3 ATIVIDADE EDUCACIONAL**
- 3.3.1 Atendimento a Criança
- 3.3.2 Atendimento a Adolescente
- 3.3.3 Atendimento a Idoso
- 3.3.4 Atendimento a Deficiente
- 3.3.5 Atendimento a Comunidade Indígena
- 3.4 ASSISTÊNCIA SOCIAL**
- 3.4.1 Atendimento a Criança
- 3.4.2 Atendimento a Adolescente
- 3.4.3 Atendimento a Idoso
- 3.4.4 Atendimento a Deficiente
- 3.4.5 Atendimento a Comunidade Indígena
- 3.5 ATIVIDADE ESPORTIVA**
- 3.5.1 Atendimento a Criança

3.5.2	Atendimento a Adolescente
3.5.3	Atendimento a Idoso
3.5.4	Atendimento a Deficiente
3.5.5	Atendimento a Comunidade Indígena
3.6	ASSISTÊNCIA DE SAÚDE
3.6.1	Atendimento a Criança
3.6.2	Atendimento a Adolescente
3.6.3	Atendimento a Idoso
3.6.4	Atendimento a Deficiente
3.6.5	Atendimento a Comunidade Indígena
3.7	PROTEÇÃO AMBIENTAL
3.7.1	Preservação de Florestas
3.7.2	Preservação de Recursos Hídricos
3.8	PROVISÕES
3.8.1	Provisão para Depreciação
3.8.1.01	Depreciação de Bens Imóveis
3.8.1.02	Depreciação de Bens Móveis
3.8.2	Impostos Taxas e Contribuições
3.8.2.01	Impostos Taxas e Contribuições Federais
3.8.2.02	Impostos Taxas e Contribuições Estaduais
3.8.2.03	Impostos Taxas e Contribuições Municipais
3.9	DESPESA EXTRAORDINÁRIA
3.9.1	Perda na Baixa de Bens do Ativo Permanente
3.9.2	Contrapartida de Convênios e Contratos
3.9.2.01	Pessoal Encargos e Benefícios
3.9.2.02	Material de Uso e Consumo
3.9.2.03	Equipamentos
3.9.2.04	Serviços
4.	RECEITAS
4.1	ORDINÁRIAS
4.1.1	Custeio
4.1.1.01	Doações (Governamentais e Não Governamentais)
4.1.1.02	Subvenções Governamentais (Federal, Estadual e Municipal)
4.1.1.03	Taxas de Administração
4.1.1.04	Repasse Financeiros
4.1.1.05	Venda de Bens e Serviços
4.1.5.06	Mensalidades
4.1.5.07	Atendimento Hospitalar
4.1.2	Atividade Educacional
4.1.2.01	Atendimento a Criança
4.1.2.02	Atendimento a Adolescente
4.1.2.03	Atendimento a Idoso
4.1.2.04	Atendimento a Deficiente
4.1.2.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.1.3	Assistência Social
4.1.3.01	Atendimento a Criança
4.1.3.02	Atendimento a Adolescente
4.1.3.03	Atendimento a Idoso
4.1.3.04	Atendimento a Deficiente
4.1.3.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.1.4	Atividade Esportiva
4.1.4.01	Atendimento a Criança
4.1.4.02	Atendimento a Adolescente
4.1.4.03	Atendimento a Idoso
4.1.4.04	Atendimento a Deficiente
4.1.4.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.1.5	Assistência de Saúde
4.1.5.01	Atendimento a Criança
4.1.5.02	Atendimento a Adolescente

4.1.5.03	Atendimento a Idoso
4.1.5.04	Atendimento a Deficiente
4.1.5.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.1.6	Proteção Ambiental
4.1.6.01	Preservação de Florestas
4.1.6.02	Preservação de Recursos Hídricos
4.2	RECEITAS FINANCEIRAS
4.2.1	Fundos Próprios
4.2.1.01	Renda de Títulos
4.2.1.02	Renda Moratória
4.3	OUTRAS RECEITAS
4.3.1	Recuperações
4.4	RECEITAS EXTRAORDINÁRIAS
4.4.1	Ganho na Baixa de Bens do Ativo Permanente
5	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS
5.1	BENEFÍCIOS OBTIDOS – GRATUIDADE
5.1.1	Obtenção de Renúncia Fiscal
5.1.1.01	Impostos Taxas e Contribuições Federais
5.1.1.02	Impostos Taxas e Contribuições Estaduais
5.1.1.03	Impostos Taxas e Contribuições Municipais
5.1.2	Obtenção de Serviços Voluntários
5.1.2.02	Educação
5.1.2.03	Assistência Social
5.1.2.04	Esporte
5.1.2.05	Assistência à Saúde
5.1.2.06	Preservação Ambiental
5.2	BENEFÍCIOS CONCEDIDOS – GRATUIDADE
5.2.1	Benefício Integral
5.2.1.02	Educação
5.2.1.03	Assistência Social
5.2.1.04	Esporte
5.2.1.05	Assistência à Saúde
5.2.1.06	Preservação Ambiental
5.2.2	Benefício Proporcional
5.2.2.02	Educação
5.2.2.03	Assistência Social
5.2.2.04	Esporte
5.2.2.05	Assistência à Saúde
5.2.2.06	Preservação Ambiental
6	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO
6.1	APURAÇÃO DO RESULTADO
6.1.1	<i>Superávit</i> do Exercício
6.1.2	<i>Déficit</i> do Exercício

Figura 1 – Plano de Contas

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2008).

As contas têm função de classificar os fatos contábeis que ocorreram na entidade.

4.4.2 Demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis das Entidades de Interesse Social apresentam terminologias específicas, diferentes das entidades que possuem finalidade lucrativa. As demonstrações que deverão ser elaboradas pelas entidades sem fins lucrativos, determinadas pela NBC T 3, são as seguintes: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2010), as quais serão apresentadas a seguir.

O Balanço Patrimonial deve evidenciar os componentes patrimoniais que lhes são pertinentes, a fim de possibilitar aos usuários interpretação adequada da sua posição patrimonial e financeira, segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2010). Para Machado (2011) o Balanço Patrimonial além de ser uma das demonstrações obrigatórias, ele informa a situação econômica e financeira da organização em determinado momento, o que o faz ser considerado como estático, e se reveste de importância no sentido de conhecer a capacidade que tem a organização de cumprir suas obrigações e investir em novos projetos.

Nome Empresarial: Entidade Social Exemplo		CNPJ 00.000.000/0000-00	
Balanço Patrimonial Consolidado		200X+1	200X
ATIVO		0,00	0,00
CIRCULANTE		0,00	0,00
Disponibilidades		0,00	0,00
Caixa		0,00	0,00
Bancos Conta Movimento – Recursos Livres		0,00	0,00
Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros		0,00	0,00
Bancos Conta Movimento – Recursos com Restrições		0,00	0,00
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos Livres		0,00	0,00
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos de Terceiros		0,00	0,00
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos c/Restrições		0,00	0,00
Créditos a Receber		0,00	0,00
Aplicações Financeiras a Prazo		0,00	0,00
Cheques a Depositar		0,00	0,00
Mensalidades a Receber		0,00	0,00
Atendimento a Receber		0,00	0,00
(-) Provisão para Devedores Duvidosos		0,00	0,00
Títulos Descontados		0,00	0,00
Adiantamentos a Empregados		0,00	0,00
Adiantamento a Fornecedores		0,00	0,00
Desembolsos para Ressarcimento Futuro		0,00	0,00
Valores Pendentes de Prestação de Contas		0,00	0,00

Créditos Tributários a serem Compensados ou Ressarcidos	0,00	0,00
Antecipação de Recursos em Projetos e Parcerias	0,00	0,00
Despesas Antecipadas	0,00	0,00
Outros Valores a Receber	0,00	0,00
Gratuidade – Renúncia de Receita	0,00	0,00
NÃO CIRCULANTE	0,00	0,00
Realizável a Longo Prazo	0,00	0,00
Investimentos	0,00	0,00
Imobilizado	0,00	0,00
(-) Depreciação Acumulada	0,00	0,00
(-) Amortização Acumulada	0,00	0,00
Intangível	0,00	0,00
PASSIVO + PATRIMÔNIO SOCIAL	0,00	0,00
CIRCULANTE	0,00	0,00
Obrigações com Instituições de Crédito	0,00	0,00
Empréstimos para Financiamento de Capital de Trabalho	0,00	0,00
Parcela de Empréstimos transferida do Longo Prazo	0,00	0,00
Créditos Rotativos	0,00	0,00
Outras Operações de Crédito	0,00	0,00
Parcela de Outras Operações de Crédito transferidas do Longo Prazo	0,00	0,00
Vinculado ao fornecimento de Material e Serviços	0,00	0,00
Fornecedores	0,00	0,00
Vinculado a Consignações	0,00	0,00
Previdência Social	0,00	0,00
Imposto de Renda na Fonte	0,00	0,00
Sindical	0,00	0,00
Pensão Alimentícia	0,00	0,00
Convênios	0,00	0,00
Outras Consignações	0,00	0,00
Vinculado a Obrigações Tributárias	0,00	0,00
Previdência Social Patronal	0,00	0,00
PIS/PASEP	0,00	0,00
Impostos e Contribuições – Renúncia Fiscal	0,00	0,00
COFINS	0,00	0,00
CSLL	0,00	0,00
Obrigações com Empregados	0,00	0,00
Salários a Pagar	0,00	0,00
Provisão para 13º Salário	0,00	0,00
Provisão para férias	0,00	0,00
Recursos de Projetos	0,00	0,00
Recursos de Entidade Pública Nacional	0,00	0,00
(-) Recursos Aplicados de Entidade Pública Nacional	0,00	0,00
Recursos de Entidade Privada Nacional	0,00	0,00
(-) Recursos Aplicados de Entidade Privada Nacional	0,00	0,00
Recursos de Entidade Internacional	0,00	0,00
(-) Recursos Aplicados de Entidade Internacional	0,00	0,00
Recursos Pendentes de Convênios e Contratos Encerrados	0,00	0,00
Recursos de Entidade Pública Nacional	0,00	0,00
Recursos de Entidade Privada Nacional	0,00	0,00
Recursos de Entidade Internacional	0,00	0,00
Outras Obrigações	0,00	0,00
Obrigações Não-Reclamadas	0,00	0,00
Antecipações de Receita	0,00	0,00
Recebimentos Antecipados	0,00	0,00
NÃO CIRCULANTE	0,00	0,00
Obrigações com Instituições de Crédito	0,00	0,00
Empréstimos para Financiamento de Capital de Trabalho	0,00	0,00
(-) Parcela de Empréstimos Exigível a Curto Prazo	0,00	0,00
Créditos Rotativos	0,00	0,00

Outras Operações de Crédito	0,00	0,00
(-) Parcela de Outras Operações de Crédito Exigível a Curto Prazo	0,00	0,00
Outras Obrigações de Longo Prazo	0,00	0,00
PATRIMÔNIO SOCIAL	0,00	0,00
Fundo Patrimonial	0,00	0,00
Fundo Institucional	0,00	0,00
Fundos Especiais	0,00	0,00
Doações e Subvenções	0,00	0,00
<i>Superávit ou Déficit Acumulado</i>	0,00	0,00
<i>Superávit Acumulado</i>	0,00	0,00
<i>Déficit Acumulado</i>	0,00	0,00

Figura 2 – Modelo de Balanço Patrimonial Consolidado

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2008).

Note que no Balanço a conta Capital Social é substituída pela conta Patrimônio Social, e a conta Lucros ou Prejuízos acumulados dá lugar à conta *Superávits* ou *Déficits* Acumulados.

A Demonstração do Resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas, quando estas forem identificáveis por tipo de atividade, segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2010).

Nome Empresarial: Entidade Social Exemplo		CNPJ 00.000.000/0000-00	
Demonstração do <i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> Consolidada			
	200X+1	200X	
Receitas Ordinárias Não-Vinculadas	0,00	0,00	
Receita de Venda de Bens e de Serviços	0,00	0,00	
Receita de Taxa de Administração	0,00	0,00	
Receita de Repasses Financeiros	0,00	0,00	
Receita de Mensalidades e de Atendimento Hospitalar	0,00	0,00	
Custo e Despesas Gerais Não-Vinculados	0,00	0,00	
Custo dos Bens e Serviços Vendido	0,00	0,00	
Despesas de Pessoal	0,00	0,00	
Despesas Administrativas	0,00	0,00	
<i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> Ordinário Não-Vinculado	0,00	0,00	
Atividades Ordinárias Vinculadas			
Receita de Atividade Educacional	0,00	0,00	
Despesa de Atividade Educacional	0,00	0,00	
<i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> de Atividade Educacional	0,00	0,00	
Receita de Atividade de Assistência Social	0,00	0,00	
Despesa de Atividade de Assistência Social	0,00	0,00	
<i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> de Atividade Social	0,00	0,00	
Receita de Atividade Esportiva	0,00	0,00	
Despesa de Atividade Esportiva	0,00	0,00	
<i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> de Atividade Esportiva	0,00	0,00	
Receita de Atividade de Saúde	0,00	0,00	
Despesa de Atividade de Saúde	0,00	0,00	
<i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> de Atividade de Saúde	0,00	0,00	
Receita de Atividade Ambiental	0,00	0,00	
Despesa de Atividade Ambiental	0,00	0,00	

<i>Superávit</i> de Atividade Ambiental	0,00	0,00
<i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> de Atividades Ordinárias Vinculadas	0,00	0,00
Resultado Financeiro (Receita Financeira menos Despesa Financeira)	0,00	0,00
Provisões e Perdas Líquidas	0,00	0,00
Outras Receitas Líquidas (Receitas menos Despesas)	0,00	0,00
Variações Patrimoniais Líquidas	0,00	0,00
Benefícios Obtidos – Gratuidade	0,00	0,00
Benefícios Concedidos – Gratuidade	0,00	0,00
<i>Déficit</i> ou <i>Superávit</i> antes dos Tributos	0,00	0,00
Tributos incidentes sobre o <i>Superávit</i>	0,00	0,00
<i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> Líquido do Exercício	0,00	0,00

Figura 3 – Modelo de Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* Consolidada

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2008).

Nome Empresarial: Entidade Social Exemplo		CNPJ 00.000.000/0000-00	
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos			
	200X+1	200X	
1 Origens dos Recursos			
<i>Superávit</i> Líquido do Exercício	0,00	0,00	
Encargos de Depreciação e Amortização	0,00	0,00	
Variações Patrimoniais – Gratuidade na Concessão de Benefícios	0,00	0,00	
Variações Patrimoniais – Gratuidade na Obtenção de Benefícios	0,00	0,00	
Custo da baixa do ativo permanente	0,00	0,00	
Redução de Ativo Realizável a Longo Prazo	0,00	0,00	
Captação de Recursos Exigíveis a Longo Prazo	0,00	0,00	
Doações e Subvenções Recebidas para Investimento	0,00	0,00	
Total das Origens dos Recursos	0,00	0,00	
2 Aplicação de Recursos			
<i>Déficit</i> Líquido do Exercício	0,00	0,00	
Aquisições para o Ativo Permanente	0,00	0,00	
Aplicação de recursos no Ativo Realizável a Longo Prazo	0,00	0,00	
Redução do Passivo Exigível a Longo Prazo	0,00	0,00	
Redução do Patrimônio social	0,00	0,00	
Total da Aplicação de Recursos	0,00	0,00	
3 Variação dos Recursos Circulantes Líquidos (1 – 2)	0,00	0,00	
Demonstração da Variação dos Recursos Circulantes Líquidos			
4 Ativo Circulante Líquido no Início do Exercício	0,00	0,00	
5 Ativo Circulante Líquido No Final do Exercício	0,00	0,00	
6 Variação do Ativo Circulante Líquido (5 – 4)	0,00	0,00	
7 Passivo Circulante Líquido no Início do Exercício	0,00	0,00	
8 Passivo Circulante Líquido no Final do Exercício	0,00	0,00	
9 Variação do Passivo Circulante Líquido (8 – 7)	0,00	0,00	
10 Variação dos Recursos Circulantes Líquidos no Exercício (9 – 8)	0,00	0,00	

Figura 4 – Modelo de Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2008).

Na Demonstração do Resultado a denominação é alterada para Demonstração do *Superávit* ou *Déficit*, devendo evidenciar como o resultado de um determinado período

está composto. Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos a palavra resultado é substituída pela expressão *Superávit* ou *Déficit*.

Segundo Sá (2005 apud Machado 2011, p. 104), a “Demonstração do Resultado é a apuração contábil apresentada analiticamente através dos componentes. Ela necessita ser precisa, a fim de que mereça fé”.

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2010), as Fundações estão dispensadas da elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. Assim, a denominação das Mutações do Patrimônio Líquido é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, a qual deve evidenciar num determinado período a movimentação das contas que compõem o Patrimônio.

Nome Empresarial: Entidade Social Exemplo						CNPJ 00.000.000/0000-00
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social						
Descrição	Fundo Patrimonial	Fundo Institucional	Fundos Especiais	Doações e Subvenções	Superávit Déficit	Patrimônio Social
Saldo Inicial	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Doações				0,00		
Subvenções				0,00		
<i>Superávit</i> Livre		0,00	0,00		0,00	0,00
<i>Superávit</i> c/Restrição					0,00	0,00
<i>Déficit</i>					0,00	
Saldo Final	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Figura 5 - Modelo de Demonstração das Mutações do Patrimônio Social

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2008).

Na Figura 6, a seguir, apresenta-se um modelo de Balanço Patrimonial Consolidado de Projetos.

Nome Empresarial: Entidade Social Exemplo		CNPJ 00.000.000/0000-00	
Balanço Patrimonial Consolidado de Projetos			
	200X+1	200X	
ATIVO	0,00	0,00	
CIRCULANTE	0,00	0,00	
Disponibilidades	0,00	0,00	
Caixa	0,00	0,00	
Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros	0,00	0,00	
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata - Recursos de Terceiros	0,00	0,00	
Créditos a Receber	0,00	0,00	
Aplicações Financeiras a Prazo	0,00	0,00	
Adiantamento a Fornecedores	0,00	0,00	
Valores Pendentes de Prestação de Contas	0,00	0,00	
Créditos Tributários a serem Compensados ou Ressarcidos	0,00	0,00	
PASSIVO	0,00	0,00	
CIRCULANTE	0,00	0,00	
Recursos de Projetos	0,00	0,00	
Recursos de Entidade Pública Nacional	0,00	0,00	
(-) Recursos Aplicados de Entidade Pública Nacional	0,00	0,00	
Recursos de Entidade Privada Nacional	0,00	0,00	
(-) Recursos Aplicados de Entidade Privada Nacional	0,00	0,00	
Recursos de Entidade Internacional	0,00	0,00	
(-) Recursos Aplicados de Entidade Internacional	0,00	0,00	
Recursos Pendentes de Convênios Encerrados	0,00	0,00	
Recursos de Entidade Pública Nacional	0,00	0,00	
Recursos de Entidade Privada Nacional	0,00	0,00	
Recursos de Entidade Internacional	0,00	0,00	

Figura 6 – Modelo de Balanço Patrimonial Consolidado de Projetos

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2008).

Os recursos decorrentes de contratos, convênios e termos de parceria devem ter tratamento especial, devido ao controle que possa haver sobre eles, exigindo evidenciação contábil adequada e segregados por projetos.

Nome Empresarial: Entidade Social Exemplo		CNPJ 00.000.000/0000-00			
Balço Patrimonial por Projetos		Data: xx/xx/xxxx			
	Projeto	Projeto	Projeto	Conso-	
	1	2	3	olidado	
ATIVO	0,00	0,00	0,00	0,00	
CIRCULANTE	0,00	0,00	0,00	0,00	
Disponibilidades	0,00	0,00	0,00	0,00	
Caixa	0,00	0,00	0,00	0,00	
Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros	0,00	0,00	0,00	0,00	
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata - Recursos de Terceiros	0,00	0,00	0,00	0,00	
Créditos a Receber	0,00	0,00	0,00	0,00	
Aplicações Financeiras a Prazo	0,00	0,00	0,00	0,00	
Adiantamento a Fornecedores	0,00	0,00	0,00	0,00	
Valores Pendentes de Prestação de Contas	0,00	0,00	0,00	0,00	
Créditos Tributários a serem Compensados ou Ressarcidos	0,00	0,00	0,00	0,00	
PASSIVO	0,00	0,00	0,00	0,00	
CIRCULANTE	0,00	0,00	0,00	0,00	
Recursos de Projetos	0,00	0,00	0,00	0,00	
Recursos de Entidade Pública Nacional	0,00	0,00	0,00	0,00	
(-) Recursos Aplicados de Entidade Pública Nacional	0,00	0,00	0,00	0,00	
Recursos de Entidade Privada Nacional	0,00	0,00	0,00	0,00	
(-) Recursos Aplicados de Entidade Privada Nacional	0,00	0,00	0,00	0,00	
Recursos de Entidade Internacional	0,00	0,00	0,00	0,00	
(-) Recursos Aplicados de Entidade Internacional	0,00	0,00	0,00	0,00	
Recursos Pendentes de Convênios Encerrados	0,00	0,00	0,00	0,00	
Recursos de Entidade Pública Nacional	0,00	0,00	0,00	0,00	
Recursos de Entidade Privada Nacional	0,00	0,00	0,00	0,00	
Recursos de Entidade Internacional	0,00	0,00	0,00	0,00	

Figura 7 – Modelo de Balço Patrimonial por Projetos

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2008).

4.4.3 Gestão contábil

Neste capítulo será apresentada uma proposta de práticas dos procedimentos que devem ser seguidos pelas Entidades de Interesse Social no Brasil, consubstanciadas nas Normas Brasileiras de Contabilidade. Os conceitos apresentados devem ser seguidos sob a ótica da materialidade, relevância e consistência no registro dos eventos.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), as peculiaridades das Entidades de Interesse Social, a gestão contábil dessas entidades deve seguir os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs T 10.4 e 10.19). As Demonstrações contábeis devem fornecer informações de forma regular e tempestiva; possibilitar o acesso do usuário da informação aos objetivos, estrutura e atividades executadas pelas entidades; e possibilitar ao usuário uma apreciação das transações realizadas durante o

exercício social, bem como sua posição contábil ao final do ano (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Observando as características das Entidades de Interesse Social, destacar-se-á os seguintes procedimentos contábeis: contabilização de doações; contabilização de gratuidades; contabilização de custos; contabilização da obtenção de fundos; contabilização de constituição de fundos para propósitos futuros; contabilização de depreciação; contabilização de contratos, convênios e termos de parceria; contabilização de Contrapartida; papel das Notas Explicativas; e demonstração do Fluxo do Disponível.

Observa-se que os procedimentos propostos a seguir foram extraídos do Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social publicado pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2008.

4.4.3.01 Contabilização de doações

Para muitas Entidades de Interesse Social as doações são as mais importantes fontes de recursos, podem ser em dinheiro, gêneros alimentícios, equipamentos ou outro ativo qualquer, e através de serviços prestados. Segundo o conselho Federal de Contabilidade (2008), doação é a transferência ou promessa de transferência de dinheiro ou outros ativos para uma entidade, ou um cancelamento de passivo, sem a necessidade de contrapartida.

Para o adequado reflexo da doação na entidade é necessário que a contabilidade tenha um tratamento para essa situação. A NBC T 10, que trata dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, no seu item NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidades de Lucros, afirma que:

10.19.2.3 – As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receitas. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL (2010, p. 236).

1) Quando registrar as doações

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2010), conforme a NBC T 10.19, no seu item 10.19.2.4, as receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil. Quando existe transferência de dinheiro para a entidade, de maneira geral, no momento da sua transferência através dos lançamentos a seguir, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008):

Doações para custeio sem restrições recebidas em dinheiro ou cheque pela entidade

Débito – Caixa (1.1.1.01)

Crédito – Doações (4.1.1.01)

Doações para custeio sem restrições recebidas por meio de crédito em conta bancária

Débito – Bancos conta Movimento (1.1.1.02)

Crédito – Doações (4.1.1.01)

Quando as doações forem recebidas em cheque a ser compensado em data futura, geralmente conhecido como *cheque pré-datado*, os registros ocorrem na seguinte forma, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008):

Doações para custeio sem restrições recebidas em cheque pré-datado

Débito – Cheques a Depositar (1.1.2.02)

Crédito – Doações (4.1.1.01)

Depósito do cheque na data aprazada

Débito – Bancos Conta Movimento (1.1.1.02)

Crédito – Cheques a Compensar (1.1.2.02)

Agora, se a doação ocorrer sob a forma de outros ativos patrimoniais não-destinados ao custeio, a partida do registro deverá ser efetuada, observando a conta de aplicação dos recursos e a contrapartida diretamente no patrimônio social da entidade. Para o caso de um bem permanente recebido como doação, o registro ocorrerá da seguinte forma, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008):

Débito – Imobilizado (1.2.3 – conta específica do bem)

Crédito – Doações e Subvenções (2.3.1.03)

O lançamento a crédito é para satisfazer a NBCT 10.19.2.3, já citada anteriormente.

Recebimento de doação de um investimento permanente, sob a forma de participação societária ou de outros bens tangíveis, o registro ocorrerá da seguinte forma, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008):

Débito – Investimento (1.2.2 – Conta específica do bem)

Crédito – Doações e Subvenções (2.3.1.03)

Doações em bens deve-se efetuar avaliação do bem pelo seu valor justo de mercado, menos as despesas necessárias para colocá-lo em operação ou à venda, e o valor obtido é o valor a ser registrado. Uma doação pode ocorrer sob a forma de perdão de dívida, exigindo-se uma pesquisa no registro da contrapartida da dívida, com a finalidade de obter informação sobre a aplicação do bem doado, se foi utilizado para custeio ou se para investimento, pois em função dessa aplicação é que deverá ser efetuado o registro da doação, se em conta de resultado ou se em conta do patrimônio social, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008).

Se os recursos da dívida perdoada foram aplicados em custeio, o registro deverá ser feito utilizando as seguintes contas, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008):

Débito – Dívida (conta do grupo 2 – conta específica)

Crédito – Doações (4.1.1.01)

Agora, se os recursos da dívida perdoada foram aplicados em investimento, o registro deverá ser feito utilizando as seguintes contas, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008):

Débito – Dívida (conta do grupo 2 – conta específica)

Crédito – Doações e Subvenções (2.3.1.03)

Vale ressaltar que não se deve fazer o registro em conta patrimonial nas situações onde o doador impõe condições para concretizar a transferência de propriedade do bem doado, mas ocorrendo essa situação, efetua-se o registro em conta de compensação até que a condição seja satisfeita, quando, então, o bem devidamente avaliado deve ser registrado nas contas específicas, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008). Como exemplo temos a doação de um terreno, cuja transferência de propriedade só se concretizará se os recursos para edificação forem obtidos e as benfeitorias forem efetuadas em determinado

prazo pela entidade beneficiária da doação; em contrário, o bem será revertido ao patrimônio do doador, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), nessas circunstâncias, é prudente registrar o bem em conta de compensação, inicialmente, e, após a obtenção dos recursos e a realização das benfeitorias, registrá-lo em conta patrimonial.

Quando houver promessa de doação incondicional de recebíveis, o registro deverá ser efetuado em contas a receber, obedecendo à periodicidade da intenção, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), e o registro deve estar sustentado em documento que comprove a existência da promessa por parte do doador, não se enquadram nessa categoria as promessas de doações feitas em testamento enquanto o doador estiver vivo, pois não existe uma previsibilidade da doação.

Nas circunstâncias normais, o registro deverá ser efetuado utilizando as seguintes contas, quando a doação não contiver restrição, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008):

Débito – Mensalidades a Receber (1.1.2.03)
Crédito – Doação (4.1.1.01)

Quando do recebimento, efetuar-se-á o registro utilizando-se as seguintes contas, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008):

Débito – Caixa (1.1.1.01) ou Bancos conta Movimento (1.1.1.02)
Crédito – Mensalidades a Receber (1.1.2.03)

Havendo promessa de doação incondicional de recebíveis, pode a entidade optar pela constituição de provisão para o não-recebimento, baseada no histórico dos créditos não-realizados como requerido na NBC T 10.19, item 2.2, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008).

As Entidades de Interesse Social podem utilizar o conceito de valor presente para as doações ou promessas de doações quando forem satisfeitas as seguintes condições: a) a promessa de doação for certa e condicional; b) quando o valor for representativo para a entidade; c) quando beneficiar mais de um exercício social. Presume-se que, nesse caso, a informação do valor a receber ajustado a valor presente é mais relevante para o usuário da informação (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 64-65).

2) Impacto das restrições impostas pelo doador

Quanto à restrição imposta pelo doador, a doação recebida pode ser sem restrição, com restrição permanente e temporariamente restrita.

Sem restrição, quando não há estipulação pelo doador de condições específicas a serem cumpridas pela entidade. Enquadram-se aqui pequenas doações feitas por diferentes doadores, os volumes substanciais de doações para a entidade quando também não existem condições a serem seguidas para seu usufruto e os recursos oriundos de campanhas de arrecadação, sem restrição quanto à utilização, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008).

Doação **com restrição permanente** é aquela que não possui prazo de validade e não permite a liberalidade na utilização da coisa doada, enquanto que a **restrição temporária** ocorre quando a entidade pode satisfazer as imposições com o passar do tempo ou por meio de ações realizadas pela entidade (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Situações em que as restrições impostas pelo doador são satisfeitas pela entidade no próprio exercício social da doação, esta pode ser considerada como **sem restrição**.

Para o Conselho Federal de Contabilidade (2008), a entidade deve levar em consideração, no registro da doação, as despesas necessárias para que o bem doado possa ser utilizado, sendo o valor a ser contabilizado como ativo doado o valor líquido, descontado as despesas. O registro contábil, considerando as hipóteses de haver restrição ou não, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008).

Recebimento de recursos financeiros (crédito bancário) com pagamento de encargos, para utilização sem restrição:

Débito – Bancos conta Movimento (1.1.1.02)

Débito – Despesas Financeiras (3.2.4 – conta específica)

Crédito – Doações (4.1.1.01)

Recebimento de recursos financeiros (crédito bancário) com pagamento de encargos, para utilização com restrição:

Débito – Bancos conta Movimento (1.1.1.04)

Débito – Despesas (grupo 3 – conta específica)

Crédito – Doações (4.1.1.01)

3) Contabilização de serviços voluntários

Trabalhos voluntários são utilizados para auxiliar na missão das Entidades de Interesse Social, os quais são prestados algumas vezes por meio de uma contraprestação monetária inferior aos valores cobrados no mercado e outras vezes de forma gratuita. A doação é configurada quando ocorre a situação em que o serviço prestado é especializado (contadores, médicos, eletricitistas, advogados, enfermeiros, professores, etc.), sendo que a entidade pagaria por este serviço caso não ocorresse o serviço voluntário, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008). Nesses casos, registra-se o fato pelo valor justo; servindo como parâmetro a tabela disponibilizada pelas entidades de classes.

Pode haver alternativas de registro contábil da doação de um serviço, como exemplo: o registro simultâneo em conta de despesa, correspondente à natureza do serviço consumido, e em conta de receita, correspondente à gratuidade obtida (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008). Segundo a mesma fonte, para validar o registro contábil dos serviços prestados, faz-se necessária a existência do “termo de voluntariado”, que é um contrato de trabalho dativo, e a contabilização do serviço é semelhante à contabilização de gratuidade recebida.

Débito – Despesa (grupo 3 – conta correspondente)
Crédito – Gratuidade (5.1.2.xx)

4.4.3.02 Contabilização de gratuidade e benefícios tributários

Como exemplos de gratuidade tem-se: a prestação de serviço não-oneroso, a concessão de bolsas de estudo, a distribuição de cestas básicas, a doação de roupas e medicamentos à população carente, entre outros. Se houvesse uma contrapartida financeira para poder utilizar-se do benefício descaracterizaria a gratuidade.

Atribuir valor a esses eventos é difícil, mas é essencial. Para o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 68), “é necessário levar em consideração a classificação da gratuidade”, havendo “dois componentes a serem considerados”: o consumo de ativo na geração do benefício a ser cedido gratuitamente e a quantificação monetária do serviço ofertado.

Assumindo que a gratuidade concedida é uma renúncia de receita assemelhando-se ao consumo de ativo, o Conselho Federal de Contabilidade (2008) orienta o registro da seguinte forma:

Pelo consumo de ativo na geração do serviço objeto da gratuidade

Débito – Despesa (5.2.1.xx ou 5.2.2.xx)

Crédito – Ativo (1.x.x.xx – conta correspondente)

Pela prestação do serviço objeto da gratuidade

Débito – Ativo (1.1.2.20)

Crédito – Receita (4.1.x.xx)

Pela colocação do serviço à disposição do beneficiário (assistido)

Débito – despesa (5.2.1.xx ou 5.2.2.xx)

Crédito – Ativo (1.1.2.20)

Pode-se fazer uso de contas de compensação para controlar e evidenciar os valores de assistência concedida, mesmo havendo a determinação de que a evidenciação das gratuidades deva ser em notas explicativas às demonstrações contábeis, pode ser conveniente, do ponto de vista de controle, contabilizar esses valores em contas de compensação, separadamente por ano fiscal, assim permanecendo nessas contas por período compatível com o prazo de prescrição, o que poderá ratificar a “boa-fé” da entidade em manter registro dos referidos valores, desde a data de sua ocorrência. Porém, se assim a entidade proceder, o balanço econômico não evidenciará o total dessas transações no período de gestão (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 68).

O benefício da renúncia fiscal carece de registro para que a informação seja evidenciada nas demonstrações contábeis, a qual será abordada para este trabalho, a relacionada somente com o imposto de renda da pessoa jurídica, com a contribuição social sobre o líquido e com a contribuição patronal à previdência social. Os demais tributos, como os de competência dos estados e dos municípios, não serão trabalhados.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), o registro contábil da renúncia fiscal dos tributos contextualizados é a que seguinte:

Contabilização do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido como se devidos fossem

Débito – despesa (3.8.2.01)

Crédito – passivo (2.1.4.03)

Contabilização do reconhecimento da imunidade ou isenção do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido

Débito – passivo (2.1.4.03)

Crédito – gratuidade (5.1.1.01)

Contabilização da contribuição patronal à previdência social como se devida fosse

Débito – despesa (3.1.3.01)

Crédito – passivo (2.1.4.03)

Contabilização do reconhecimento do benefício do não-pagamento da contribuição patronal

Débito – passivo (2.1.4.03)

Crédito – gratuidade (5.1.1.01)

4.4.3.03 Contabilização de custos

É importante que as atividades desenvolvidas pela entidade sejam classificadas em atividades-fim e atividades-meio. As atividades-meio referem-se à administração geral da entidade ou à obtenção de fundos.

Para o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 70), “a comparação entre o esforço feito pela entidade e as contribuições recebidas pela entidade é um importante indicador analítico”.

A adequada alocação dos custos indiretos permite que a entidade possa ter, caso seja necessário, contabilidade por programas ou fundos.

Quando um doador ou financiador faz imposições quanto à forma de se alocar os custos indiretos, “a metodologia de custo utilizada pela entidade para fins de demonstrações contábeis deve ser consistente com a utilizada no programa”, ou seja, não se recomenda a existência de mais de um sistema de custos para fins da elaboração das demonstrações contábeis (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 70-71).

4.4.3.04 Contabilização da obtenção de fundos

Existem situações venda de produtos com a marca da entidade, visando arrecadar fundos, os quais são destinados aos programas sociais. A contabilização deve ser feita pela forma usual e o valor do resultado da venda de produtos deve ser considerado como similar à receita de doação, devendo ser evidenciado na demonstração de *superávit* pelo seu valor líquido; e as vendas de produtos e serviços devem ser reconhecidas em conformidade com os princípios da oportunidade e da competência (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Os registros contábeis devem ser feitos da seguinte forma, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008):

Na venda do produto

Débito – Bancos conta Movimento/Recursos de Terceiros (1.1.1.03)

Crédito – Passivo/Outras Consignações (2.1.3.06)

Na transferência de parte dos recursos ao consignante

Débito – Passivo/Outras Consignações (2.1.3.06)

Crédito – Bancos conta Movimento/Recursos de Terceiros (1.1.1.03)

Retenção da remuneração da entidade sobre a venda do produto

Débito – Bancos conta Movimento/Recursos Livres (1.1.1.02)

Crédito – Bancos conta Movimento/Recursos de Terceiros (1.1.1.03)

Reconhecimento da Receita sobre a venda do produto

Débito – Passivo/Outras Consignações (2.1.3.06)

Crédito – Vendas de Bens e Serviços (4.1.1.05)

Utilizando-se a operação em conta alheia, uma possibilidade de exercício de controle do produto em poder da entidade seria o registro em contas de compensação pelo recebimento do produto em consignação e a baixa pela venda, onde a transação em conta alheia oriunda de venda de produto em consignação requer um dos seguintes procedimentos, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 72):

a) se a entrega do produto for efetuada pelo representante (no caso a entidade) e o faturamento for efetuado pelo consignante, a entidade deverá emitir nota fiscal de simples remessa para entrega ao comprador, mencionando a nota fiscal do consignante, baixar a conta de compensação e efetuar os registros contábeis sugeridos pelo recebimento do valor da venda, repasse ao consignante e retenção de sua remuneração, caso o produto da venda lhe seja creditado, que é o objeto da sugestão dos registros; b) se a entrega do produto e o faturamento forem efetuados pela entidade, esta deverá registrar o produto em estoque próprio, registrar em conta de receita o total da transação de venda, baixar o custo das mercadorias vendidas e efetuar o pagamento ao consignante da mesma forma de um fornecedor de mercadorias; c) se a entrega do produto e o faturamento forem efetuados pelo consignante diretamente ao comprador, a entidade manterá o registro em conta de compensação enquanto o produto estiver em seu poder e efetuará registro da receita de serviço por ocasião do faturamento contra o consignante.

Despesas com publicidade e outras com a mesma finalidade, são consideradas como parte do programa de obtenção de fundos, e sugere-se que esta despesa seja registrada no exercício em que foi veiculada a publicidade.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), também deve ser registrado na demonstração de *superávit* da entidade o resultado dos investimentos, incluindo dividendos e a remuneração por juros e aluguéis, pelo valor líquido; e os recursos vindos do governo e outras entidades públicas devem ter o mesmo tratamento, devendo também ser evidenciados em nota explicativa quando relevantes.

Quando a entidade não possui contabilidade de custos ou, devido à materialidade, uma despesa não é alocada, especialmente, esta deve ser considerada, sempre que for o caso, como parte das despesas gerais e administrativas (grupo 3) (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

4.4.3.05 Contabilização da constituição de fundos para propósitos futuros

Quando obtidos fundos para futuros programas ou ampliação significativa dos programas existentes, com ou sem restrição, a critério da entidade, pode ou não ser constituída reserva específica para essa finalidade, mas para mais esclarecimentos da finalidade dos recursos que estão sendo acumulados, tal fato deve ser divulgado nas notas explicativas, principalmente para justificar o *superávit* que essa obtenção de fundos possa formar (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

4.4.3.06 Contabilização de depreciação

A Resolução CFC N° 877/2000, do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2010), orienta que as receitas e despesas devem ser reconhecidas pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade e, a NBC T 4 determina que os componentes do ativo imobilizado são avaliados ao custo de aquisição ou construção, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas depreciações, amortizações e exaustões acumuladas, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica.

O registro deve ser o seguinte, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008):

Débito – Despesa de Depreciação (3.8.1.xx)

Crédito – Depreciação Acumulada (1.2.4.xx)

Os aspectos apresentados para depreciação são válidos para amortização e exaustão.

4.4.3.07 Contabilização de contratos, convênios e termos de parceria

Contratos, convênios e termos de parceria são instrumentos jurídicos e operacionais utilizados para a consecução de seus objetivos das Entidades de Interesse Social, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), sendo muito importante que se observe nesses instrumentos as cláusulas de prestação de contas e as de remuneração. Segundo a mesma fonte, normalmente, os convênios são firmados com entidades públicas e não admitem cláusula de remuneração, os contratos podem ser firmados tanto com entidades públicas como privadas e admitem remuneração e, os termos de parceria são firmados entre órgãos públicos e entidades que possuem a qualificação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

O registro contábil dessas transações pode ser assim efetuado, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008):

Recebimento de recursos de convênio

Débito – Bancos conta Movimento – Recursos com Restrição (1.1.1.04)

Crédito – Recursos de Projetos (2.1.6.xx)

Aplicação de recursos de convênio

Débito – Recursos de Projetos (2.1.6.xx – conta retificadora)

Crédito – Bancos conta Movimento – Recursos com Restrição (1.1.1.04)

Entrada de recursos de contratos

Débito – Bancos conta Movimento – Recursos com Restrição (1.1.1.04)

Crédito – Recursos de Entidade (2.1.6.xx)

Aplicação de recursos no objeto do projeto

Débito – Recursos de Projetos (2.1.6.xx – Recursos Aplicados)

Crédito – Bancos conta Movimento – Recursos com Restrição (1.1.1.04)

Aplicação financeira de recursos de entidade (quando permitido)

Débito – Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos com Restrição (1.1.1.06)

Crédito – Bancos conta Movimento – Recursos com Restrição (1.1.1.04)

Rendimento líquido da aplicação financeira de recursos de entidade

Débito – Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos com Restrição (1.1.1.06)

Crédito – Recursos de Entidade (2.1.6.xx)

Despesa de remuneração do contrato – na contabilidade do contrato

Débito – Recursos de Projetos – (2.1.6.xx – conta retificadora)

Crédito – Bancos conta Movimento – Recursos com Restrição (1.1.1.04)

Receita de remuneração do contrato – na contabilidade da entidade

Débito – Bancos conta Movimento – Recursos Livres (1.1.1.02)

Crédito – Receita (4.1.1.03)

Prestação de contas de convênio e contrato – pelos recursos aplicados

Débito – Recursos de Projetos (2.1.6.xx – Recursos de Entidade)

Crédito – Recursos de Projetos (2.1.6.xx – Recursos Aplicados)

Prestação de contas de convênio e contrato – devolução de recursos não-aplicados

Débito – Recursos de Projetos (2.1.6.xx – Recursos de Entidade)

Crédito – Bancos conta Movimento – Recursos com Restrições (1.1.1.04)

Prestação de contas de convênio e contrato – retenções de recursos

Débito – Recursos de Projetos (2.1.6.xx – Recursos Aplicados)

Crédito – Recursos Pendentes de Convênios e Contratos Encerrados (2.1.7.xx)

Devolução dos recursos retidos à entidade conveniente ou contratante

Débito – Recursos Pendentes de Convênios e Contratos Encerrados (2.1.7.xx)

Crédito – Bancos conta Movimento – Recursos com Restrições (1.1.1.04)

Incorporação dos recursos retidos pela entidade conveniada ou contratada

Débito – Bancos conta Movimento – Recursos Livres (1.1.1.02)

Crédito – Bancos conta Movimento – Recursos com Restrições (1.1.1.04)

E, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), simultaneamente reconhecer a receita de doação:

Débito – Recursos Pendentes de Convênios e Contratos Encerrados (2.1.7.xx)

Crédito – Doações (4.1.1.01)

4.4.3.08 Contabilização de contrapartida

No contexto das Entidades de Interesse Social o que se chama de contrapartida é o compromisso de a entidade conveniada ou contratada aportar recursos adicionais aos aportados pela conveniente ou contratante para atingir os objetivos do projeto, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008). Para o mesmo autor, esses recursos devem fazer parte do plano de trabalho, são quantificados, normalmente, como material, serviço, apoio ou, até mesmo, em espécie e devem ser registrados em rubrica específica e destacados na prestação de contas.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008), o registro contábil deve ser efetuado a débito de conta específica, individuando a natureza dos recursos alocados e a crédito, quando não for em espécie, de conta retificadora de onde os recursos foram transferidos; da seguinte forma:

Contrapartida de Pessoal – na contabilidade da entidade conveniada ou contratada

Débito – Pessoal e Encargos (3.9.2.01)

Crédito – Recursos Humanos (3.1.x.xx – conta retificadora)

Contrapartida de Material – na contabilidade da entidade conveniada ou contratada

Débito – Material de Uso e Consumo (3.9.2.02)

Crédito – Apoio Administrativo (3.2.3.xx – conta retificadora)

Contrapartida de Pessoal – na contabilidade da entidade convenente ou contratante

Débito – Recursos Aplicados (2.1.6.xx)

Crédito – Recursos de Entidade – Contrapartida (2.1.6.xx)

Contrapartida de Material – na contabilidade da entidade convenente ou contratante

Débito – Recursos Aplicados (2.1.6.xx)

Crédito – Recursos de Entidade – Contrapartida (2.1.6.xx)

4.4.3.09 Contabilização das bolsas do PROUNI

As bolsas recebidas pelas Instituições decorrentes do PROUNI devem ser contabilizadas conforme segue.

Pela contabilização do faturamento (mensalidades a receber)

Débito – Mensalidades a Receber

Débito – Bolsas (dedução da receita)

Crédito – Receitas de Mensalidades

Vlr. do faturamento mês

4.4.3.10 Papel das notas explicativas

As Notas Explicativas, segundo Machado (2011), são de extrema relevância. É nelas que são explicados todo o envolvimento das entidades sociais e ainda todas as peculiaridades contábeis. É uma informação que deve ser quantitativa e qualitativa, pois permite à entidade relatar de forma complementar o que não ficou claro ou evidenciado nos demonstrativos.

Devem ser utilizadas com o fim de aumentar o poder de informação das Demonstrações Contábeis e consideradas como parte integrante destas. Segundo o Conselho Regional de Contabilidade (2010), elas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social.

O art. 37 da Lei 11.941 de 2009 dispõe que as notas explicativas devem:

I) apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; **II)** divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; **III)** fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma boa apresentação adequada; e **IV)** Indicar: **a)** os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; **b)** os investimentos em outras sociedades, quando relevantes; **c)** o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações; **d)** os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; **e)** a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; **f)** o número, espécies e classes das ações do capital social; **g)** as opções de compra de ações autorgadas exercidas nos exercícios; **h)** os ajustes de exercícios anteriores; **i)** os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia (BRASIL, 2009).

Ainda a NBC T 10.19, em seu item 3.3 ressalta que notas explicativas devem no mínimo conter as seguintes informações:

a) o resumo das principais práticas contábeis; **b)** os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos; **c)** as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS); **d)** as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções; **e)** os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos; **f)** evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador; **g)** eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade; **h)** as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; **i)** informações sobre os tipos de seguro contratados; **j)** as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação; **k)** as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2010, p. 251-252).

Notas Explicativas mal elaboradas acarretam prejuízos as entidades. Como exemplo, extraído de Machado (2011), expõe-se o caso do Processo 44000.001211/2003-96, da Sociedade Cristã de Moços de São Paulo, que teve sua Renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social recusada pelos analistas do Conselho Nacional de

Assistência Social, tendo em vista que em suas notas explicativas não demonstrava ter cumprido o percentual de gratuidade, não respeitou o regime de competência ao se utilizar de um regime misto para os registros contábeis ferindo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e Não realizou a sua escrituração conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade.

4.4.3.11 Demonstração do fluxo de caixa (DFC)

A Demonstração do Fluxo de Caixa Realizado ou Financeiro, também denominada de Demonstração do Fluxo do Disponível, é uma informação relevante para as Entidades de Interesse Social e deve ser preparada e divulgada como um instrumento de transparência da gestão financeira.

Este demonstrativo apresenta a movimentação ocorrida nas contas do disponível da entidade, evidenciando de onde vieram os recursos financeiros e onde foram aplicados; podendo ser apresentada por dois métodos: pelo método direto ou pelo método indireto, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008) e Machado (2011).

Através do método indireto é feita a conciliação entre o *superávit/déficit* do exercício social e as contrapartidas da movimentação ocorrida nas contas do disponível (caixa, bancos e aplicações financeiras de liquidez imediata) enquanto que pelo método direto são demonstradas todas as contas que tiveram contrapartida com as contas do disponível (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

De forma segregada a Demonstração do Fluxo do Disponível deverá apresentar as transações relacionadas com as atividades que são próprias da entidade, as relacionadas com financiamento e as relacionadas com investimentos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2008).

Modelo de Demonstração do Fluxo de Caixa, com valores hipotéticos.

Nome Empresarial: Entidade Social Exemplo		CNPJ 00.000.000/0000-00						
Demonstração do Fluxo de Caixa								
	Meses	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Total
Receitas/Gastos								
1. RECEITAS								
Saldo disponível		0,00	7.285,00	3.825,00	415,00	455,00	(5,00)	0,00
A receber		20.000,00	0,00	0,00	5.000,00	3.000,00	0,00	28.000,00
Subtotal		20.000,00	7.285,00	3.825,00	5.415,00	3.455,00	(5,00)	0,00
2. GASTOS								
Pessoal		1.450,00	1.450,00	1.450,00	1.450,00	1.450,00	1.450,00	8.700,00
Encargos sociais		610,00	610,00	610,00	610,00	610,00	610,00	3.660,00
Material didático		5.655,00	0,00	0,00	1.200,00	0,00	0,00	6.855,00
Material de consumo		3.500,00	500,00	450,00	600,00	500,00	0,00	5.550,00
Transporte		1.500,00	900,00	900,00	1.100,00	900,00	900,00	6.200,00
Subtotal		12.715,00	3.460,00	3.410,00	4.960,00	3.460,00	2.960,00	30.965,00
3. SALDO DISPONÍVEL								
AO FINAL DO MÊS (1-2)		7.285,00	3.825,00	415,00	455,00	(5,00)	(2.965,00)	(2.965,00)

Figura 8 – Modelo de Demonstração do Fluxo de Caixa

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2008).

Segundo Machado (2011), analisando conjuntamente a DFC com as demais demonstrações financeiras passou a ser uma importante fonte de informação para que seus usuários possam: avaliar a capacidade de geração de caixa nas atividades operacionais da entidade, verificar como está financiando suas necessidades de capital de giro e de investimento, visualizar o nível de eficácia da administração na utilização dos recursos do caixa gerados nas atividades operacionais e a capacidade de pagamento das obrigações futuras.

A Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007, Brasil (2007), expõe que esta demonstração deve evidenciar no mínimo três fluxos: das operações, dos financiamentos e dos investimentos.

4.4.3.12 Demonstração do valor adicionado (DVA)

Esta demonstração é normatizada pela NBC T 3.7, que foi aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade 1.138 de 28 de novembro de 2008.

Para Machado (2011), a DVA representa um dos elementos componentes do Balanço Social e tem por finalidade evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição,

durante determinado período. “É a representação numérica da geração e aplicabilidade da riqueza gerada pela entidade” (Machado, 2011, p. 117).

4.4.3.13 Balanço social (BS)

Demonstração onde são apresentadas as informações sociais e ambientais da entidade. Serve para dar ciência à sociedade do quanto a entidade está contribuindo para o bem-estar social, ou seja, avaliar a grandeza e a importância para o meio no qual está inserida.

Segundo Machado (2011), deve demonstrar a geração e aplicação da riqueza gerada por uma pessoa jurídica, seja ela com finalidade lucrativa ou não.

O BS é normatizado pela NBC T 15 e pela Resolução 1.003, de 06 de setembro de 2004, do Conselho Federal de Contabilidade (2008), e dispõe sobre os procedimentos de elaboração e sobre as informações de natureza social e ambiental que devem ser apresentadas nesta demonstração.

5 CONCLUSÃO

As Organizações não-governamentais são pessoas jurídicas sem fins lucrativos, sem vínculos governamentais que atuam em projetos sociais, provendo ações de cidadania, defesa do meio ambiente, defendendo o direito das minorias, entre outros.

Essas entidades, conforme Young (2009), atuam na execução das políticas públicas, especialmente nas áreas de educação, atividade artística e cultural, científica, lazer e assistência aos desamparados, entre outros; e para isso são agraciadas pela imunidade ou isenção tributária, desde que requisitos sejam cumpridos para tal obtenção.

Ações de fachada não resolvem questões sociais. Além disso, a falta de comprometimento com a responsabilidade social assumida publicamente, mais dia menos dia, pode ter um efeito negativo.

O Terceiro Setor está sendo cada vez mais requisitado para dar complementaridade aos serviços públicos nas áreas de saúde, educação e assistência social, pois o Estado sozinho não consegue ofertar ou sequer cumprir parte da demanda solicitada pela necessidade da população.

Segundo Machado (2011), o setor público é burocrático e insuficiente em suas ações socioassistenciais, apesar de ter a obrigação de prover as necessidades básicas constitucionais para os cidadãos não consegue em sua totalidade.

Enfatiza Drucker (2002 apud Machado, 2011, p. 31) “o Estado, por si só, é ineficiente”. E por isso, a importância de que as entidades do Terceiro Setor sejam incentivadas e estimuladas com recursos que garantam a sua operacionalização, que sejam buscadas e estimuladas novas fontes de financiamento.

Como vimos o profissional da área contábil assume papel fundamental na sobrevivência, ou seja, na sustentabilidade econômica e financeira, das Entidades do Terceiro Setor, pois auxiliará estas entidades, tornando as ações da gestão transparentes, em especial através das demonstrações contábeis devidamente elaboradas e obrigações acessórias atendidas de forma a apresentar a todos os interessados (público atendido, órgãos fiscalizadores e público interno) o quanto estas instituições contribuem qualitativamente e quantitativamente para com a sociedade, a relevância e a seriedade das Entidades Sociais.

São muitas as obrigações acessórias e principais, tais como elaboração: da DIPJ, da DCTF, do DACON, do SICAP, da RAIS, da contabilidade regular, etc.

O contador toma para si boa parte de toda a responsabilidade e obrigações burocráticas existentes para o desempenho das atividades. Mas estes profissionais precisam estar preparados, atualizados e serem profundos conhecedores das peculiaridades destas entidades, da sua forma de constituição, da formação de seu patrimônio e de todos os aspectos fiscais e legais que as envolvem, os quais pode-se perceber que não são poucos e simples.

As práticas exercidas pelos profissionais contábeis não podem gerar suspeitas, sendo bem realizada e dando visibilidade às atividades da entidade, caso contrário compromete a credibilidade da instituição e dos dirigentes e afeta o patrimônio, os repasses de recursos, o pleiteamento de novas fontes de receitas e a continuidade das atividades da Entidade.

É possível perceber que as empresas podem participar e assumir compromissos de responsabilidade social, e os profissionais da Contabilidade podem desempenhar um papel muito importante sendo agentes neste processo através da captação de recursos e fornecendo serviços contábeis adequados ao setor, o qual detêm várias particularidades e exigências a serem atendidas quanto às prestações de contas e manutenção de seus títulos.

No entanto como contadora a quase uma década e através de estudos na área observo que a contabilidade do terceiro setor, nas suas especificidades, é objeto de conhecimento de poucos profissionais da área contábil e ainda muito pouco trabalhada e estudada nos cursos de graduação e especialização. Os profissionais de contabilidade precisam buscar formação nesta área, a qual é crescente e exige muito conhecimento e empenho do contador. Pode-se dizer que o desempenho do contador pode afetar diretamente no desempenho da entidade.

Pois como já foi apresentado, a contabilidade regular dá suportes ao desempenho tanto de quem doa como de quem recebe a doação e ainda presta conta aos órgãos fiscalizadores. Por isso, para que este fluxo seja promissor e evolutivo o contador necessita conhecer os aspectos relacionados às entidades sociais e agir em prol destas entidades.

Os contadores precisam auxiliar as entidades sem fins lucrativos fornecendo conhecimentos e soluções, sugerindo aos clientes com potencial de doação, por exemplo, a participação em projetos com fins sociais, passíveis de abatimento em seus tributos; e orientando a um maior comprometimento socioambiental, evidenciando investimentos neste sentido, passíveis de serem realizados, sem afetar as saídas suas saídas de caixa. Pois impostos que seriam recolhidos aos cofres públicos, podem ser direcionados diretamente e legalmente às entidades sem fins lucrativos, devidamente constituídas para estes fins.

Foram apresentados diversos tipos de receitas que podem ser captadas pelas entidades sem fins lucrativos, as quais devem ser previstas no estatuto social e necessitam estar em conformidade com a atividade fim que irá ser desenvolvida por cada entidade.

São fontes de receitas a serem obtidas pelas Entidades do Terceiro Setor: doações, subvenções e contribuições para o custeio de suas atividades. E, dentre as diversas formas utilizadas para obter recursos destacam-se a celebração de contratos, convênios e termos de parcerias.

Esses recursos necessitam de um tratamento especial decorrente do controle que há sobre eles, existindo uma contabilização que possibilite a segregação de depósitos, onde a individualização permite maior controle e elaborar a prestação de contas com mais transparência e segurança.

São exemplos de receitas: doações governamentais e não governamentais, subvenções governamentais, contribuições governamentais, vendas de bens e serviços, rendimentos de aplicações financeiras, vendas de bens patrimoniais, etc.

Como pode ser visto existem incentivos fiscais concedidos pelo poder público às Entidades do Terceiro Setor e às entidades doadoras. Os Incentivos Fiscais correspondem a uma renúncia fiscal das autoridades públicas federais, estaduais e municipais, para a aplicação em projetos sociais, diretamente pelas empresas, reduzindo, assim, os entraves burocráticos e favorecendo a quem de fato necessita.

São alguns dos incentivos concedidos pelo poder público às Entidades do Terceiro Setor: imunidade e isenção tributária; concessão de registros e títulos por órgãos governamentais como título de utilidade pública federal, registro de entidade beneficente de assistência social, certificado de entidade de fins filantrópicos, organização da sociedade civil de interesse público; e possibilidade de adesão ao PROUNI.

Às entidades doadoras existem incentivos fiscais à cultura desdobrados em Lei Rouanet, Audiovisual e Lei de Incentivo à Cultura (LIC); às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por Lei Federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal; às entidades civis que prestem serviços em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade; às OSCIP, instituídas nos moldes da Lei No. 9.790 de 23 de março de 1999; ao FUNCRIANÇA; Lei de Solidariedade (RS); e Incentivo ao desporto.

A escrituração e evidenciação dos fatos contábeis assumem um papel importantíssimo, ainda mais quando entregues a um órgão fiscalizador, eles devem espelhar fielmente, em todos os aspectos, as movimentações dos recursos utilizados nas ações sociais, pois do contrário não será possível fazer as verificações de forma adequada, ficando a entidade passível de advertências, prejuízos, etc.

Os procedimentos de escrituração contábil das transações realizadas pelas Entidades do Terceiro Setor no Brasil, em alguns aspectos, são diferentes dos praticados pelas demais pessoas jurídicas, sendo disciplinados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade. (NBC T 10.4 e NBC T 10.19), a quais recomendam que sejam utilizadas terminologias específicas para algumas contas e para certas demonstrações contábeis. As receitas e despesas devem ser reconhecidas mensalmente, observando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os da Oportunidade e Competência.

O que chama bastante atenção neste estudo é a enormidade de obrigações acessórias que as entidades sem fins lucrativos têm de cumprir para manter sua imunidade e isenção, desde que certificadas. Para prestarem serviços que são essenciais à sociedade há uma enorme burocracia, mas que mesmo sendo trabalhoso e oneroso proporciona transparência ao trabalho, já que são beneficiadas por imunidades, isenções e doações.

As entidades sem fins lucrativos necessitam cumprir uma série de obrigações acessórias e principais, que lhes são próprias, para poderem conseguir e manter seus títulos e certificados concedidos pelo Ministério Público. Os quais são fundamentais para que elas gozem dos benefícios que lhes são concedidos e assim desempenhar mais amplamente o seu papel.

Caso as Entidades almejem ou possuam titulações como: utilidade pública federal ou estadual; inscrição no Conselho Municipal de Assistência Social (CMAS); certificação de entidade beneficente de assistência social no Ministério de Desenvolvimento Social (MDS), Ministério da Saúde (MS) e Ministério da Educação (MEC), apresentam-se obrigações acessórias que devem ser cumpridas rigorosamente.

A contabilidade tem um grande papel perante as responsabilidades de cada entidade, uma delas está na prestação de contas que devem realizar para que possam continuar captando receitas e atuando socialmente.

O profissional contábil que atua ou pretende atuar nesta área, nova e crescente, precisa manter a mente aberta para o novo, ir a busca de novos conhecimentos e estar sempre atentos as mudanças que ocorrem freqüentemente neste setor.

Os gestores destas entidades precisam ouvir e valorizar seus contadores e fazerem destes profissionais parceiros capazes de os ajudar em todos os momentos de decisão; os quais devem ser consultados desde o planejamento e não só após o ato efetivado. É preciso perceber que é bem mais barato o pagamento de um bom profissional da área contábil do que os honorários de um causídico que venha a defender através de processos morosos e que nem sempre chegam a soluções satisfatórias.

Espera-se que este trabalho tenha conseguido mostrar que o profissional contábil deixa o papel de ser um mero fornecedor de informações de débito e crédito e, passa a ser responsável pela busca de soluções. Mais pesquisas sobre o Terceiro Setor são necessárias de forma interligada entre a assistência social e as ciências sociais aplicadas, Economia, Administração e Contabilidade. Também é importante que as instituições de ensino superior tomem consciência desta nova ordem que se instaura no país, disponibilizando disciplinas em seus cursos de graduação ou pós contemplando estes temas.

REFERÊNCIAS

ABONG. **ONGs no Brasil**: perfil e catálogo das associadas à ABONG 2002. São Paulo, 2002. 288 p.

AQUINO, W. de, SANTANA, A. C. de. **Evidenciação**. São Paulo, Caderno de Estudos da FIPECAFI, jun/1992.

ASHOKA EMPREENDEDORES SOCIAIS E MCKINSEY & COMPANY INC. **Negócios sociais sustentáveis**: estratégias inovadoras para o desenvolvimento social. São Paulo: Peirópolis, 2006. 101 p.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS (ABONG). Carta de Princípios. Disponível em: <<http://abong.org.br>>. Acesso em: 23 ago. 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a emenda constitucional n. 22, de 18-03-1999. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 jun. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Decreto n. 3.048, de 06 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 mai. 1999. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1999/3048.htm>>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Decreto n. 3.100, de 30 de junho de 1999. Regulamenta a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01 jul. 1999. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3100.htm>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Decreto Lei n. 4.657, de 04 de setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, RJ, 09 set. 1942. Disponível em: <<https://www.soleis.com.br/Del4657.htm>>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Decreto n. 7.237, de 20 de julho de 2010. Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 jul. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7237.htm#art50>. Acesso em: 26 mai. 2011

_____. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 390, de 30 de janeiro de 2004. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02 fev. 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in3902004.htm>>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Lei n. 3.071, de 1^o. de janeiro de 1916. Código Civil Brasileiro-Revogado. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, RJ, 05 jan. 1916. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/11/1916/3071.htm>>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/LEGISLA/leg/Diversa/LeisComplementares/codtribfederal.htm>>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Lei n. 8.313, de 23 de dezembro de 1991. Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 dez. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8313cons.htm>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19790.htm>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Lei n. 9.870, de 23 de novembro de 1999. Dispõe sobre o valor total das anuidades escolares e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 nov. 1999. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1999/9870.htm>>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Lei n. 9.874, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01 fev. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Lei n. 11.438, de 29 de dezembro de 2006. Dispõe sobre incentivos e benefícios para fomentar as atividades de caráter desportivo e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2006/lei11438.htm>>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de

novembro de 2005; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 mai. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis n. 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória n. 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 nov. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm>. Acesso em: 26 mai. 2011.

CARVALHO, C. A. P. Preservar a identidade e buscar padrões de eficiência: questões complementares ou contraditórias na atualidade das organizações não governamentais? In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 23., 1999, Foz do Iguaçu, PR. **Anais ...Foz do Iguaçu: ANPAD**, 1999. CD-ROM.

CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO. Editora Escala, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. 2. ed. reimpr. Brasília: CFC, 2008.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Incentivos fiscais para investimentos sociais, desportivos e culturais**. Porto Alegre: CRCRS, 2009.

_____. **Princípios de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Porto Alegre: CRCRS, 2010.

_____. **Imposto de Renda, contribuições administradas pela secretaria da receita federal e sistema simples**. 19. ed. Porto Alegre: CRCRS, 2011.

COSTA, S. S. Transformações nas configurações entre estados e ONGs no Brasil: uma análise a partir das novas dimensões do capital. 2007. 125f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, 2007.

DESLANDES, S. F. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 15. ed. Petrópolis: Vozes, 1994.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. 2. ed. Brasília: FFC, 2004.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOTHER, M. C. M. F. **Planejamento circunstancial: economia social – terceiro setor**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008.

MACHADO, M. R. B. **Entidades beneficentes de assistência social**. 3.ed. 1^a. reimpr. Curitiba: Juruá, 2011. 212p.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 2001.

MENDONÇA, Patrícia; ARAÚJO, Edgilson Tavares de. ONGs e cooperação internacional: entre a dependência e a busca pela sustentabilidade. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.

MENESCAL, Andréa Koury. História e gênese das organizações não governamentais. In: GONÇALVES, Hebe Signorini (Org.). **Organizações não governamentais: solução ou problema?** São Paulo: Estação Liberdade, 1996. p. 21-38.

MINAYO, M. C. de S. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis: Vozes, 1998.

MONSER, N. Terceiro setor em foco. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Rio Grande do Sul, ano 2010. p. 14-17, mai. 2010.

NUNES, P. **Dicionário de tecnologia jurídica**. 12 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1990.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2002.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto n. 37.699, de 26 de agosto de 1997. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, RS, 27 ago. 1997. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362>>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Decreto n. 42.219, de 16 de abril de 2003. Modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, RS, 27 abr. 2003. Disponível em: <<http://legisweb.com.br/legislacao/?legislacao=406008>>. Acesso em: 26 mai. 2011.

SCHERRER-WARRER, ilse. ONGs latino-americanas: construindo redes cidadãs. In: CIDADANIA sem fronteiras: ações coletivas na era da globalização. São Paulo: Hucitec, 1999.

SCHOMMER, P. C.; ROCHA, A. G. P.; FISCHER, T. Cidadania empresarial no Brasil: três organizações baianas entre o mercado e o terceiro setor. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 23., 1999, Foz do Iguaçu, PR. **Anais...Foz do Iguaçu**: ANPAD, 1999. CD-ROM.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa n. 113, de 21 de setembro de 1998. Dispõe sobre as obrigações de natureza tributária das instituições de educação. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 set. 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1998/in11398.htm>>. Acesso em: 26 mai. 2011.

_____. Instrução Normativa n. 133, de 13 de novembro de 1998. Altera a Instrução Normativa SRF nº 113, de 1998, que dispõe sobre as instituições de educação imunes. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 nov. 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1998/in13398.htm>>. Acesso em: 26 mai. 2011.

SECRETARIA DE ESTADO DA CULTURA. Instrução Normativa n. 1, de 27 de março de 2007. Estabelece normas e procedimentos sobre a organização e o funcionamento do Sistema Estadual de Financiamento e Incentivo às Atividades Culturais, criado pela Lei nº 10.846/96 e alterações posteriores, e implementa o Sistema Simplificado da LIC (SIM-LIC). **Diário Oficial do Estado**, Porto Alegre, RS, 28 mar. 2007. Disponível em: <<http://www1.lic.rs.gov.br/arquivos/IN012007-SIMLIC.pdf>>. Acesso em: 26 mai. 2011.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. rev. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

TENÓRIO, Igor; ALMEIDA, Carlos dos Santos. **Dicionário de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

THOMAS, E. A natureza das relações entre ONGs ambientalistas e o poder público estatal: o estudo comparativo de duas organizações baianas. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 33., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2009. CD-ROM.

TUDE, J. M.; RODRIGUES, G. K. M. Empreendimentos de geração de recursos em ONGs: uma análise sobre seus efeitos na sustentabilidade de ONGs baianas. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 32., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA. Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa. **Estrutura e apresentação de monografias, dissertações e teses**: MDT. 7. ed. rev. e ampl. Santa Maria: Ed. da UFSM, 2010. 72p.

YOUNG, L. H. B. **Entidades sem fins lucrativos**: imunidade e isenção tributária – resumo prático. 5. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009. 320p.