

MANUAL DE PROCEDIMENTOS PARA O TERCEIRO SETOR

Aspectos de Gestão e de Contabilidade
para Entidades de Interesse Social



2015

MANUAL DE PROCEDIMENTOS PARA O TERCEIRO SETOR

Aspectos de Gestão e de Contabilidade
para Entidades de Interesse Social

AUTORES

Airton Grazioli
Aldeir de Lima Campelo
Álvaro Pereira de Andrade
José Antonio de França – Coordenador
José Eduardo Sabo Paes
Leonardo de Freitas Mol
Lúcia Regina Faleiro Carvalho
Marcelo Roberto Monello
Paulo Dias Martins
Severino Vicente da Silva

Brasília
2015



MANUAL DE PROCEDIMENTOS PARA O TERCEIRO SETOR

Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE
Setor de Indústrias Gráficas (SIG), Quadra 01, lotes 495/505/515
4º andar, Salão 001 - Edifício Barão do Rio Branco
Brasília - DF / CEP: 70610-410
Site: www.fbc.org.br
e-mail: fbcc@fbc.org.br

APOIO ADMINISTRATIVO CFC
José Luís Corrêa Gomes - Coordenador Técnico
Hélio José Corazza - Contador

REVISÃO
Maria do Carmo Nóbrega

PROJETO GRÁFICO, EDITORAÇÃO e CAPA
Laerte S. Martins

Conselho Federal de Contabilidade (CFC)
Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC)
Associação de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social (Profis)

TIRAGEM
3.000 exemplares

Manual de procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social / José Antonio de França (coordenador); Álvaro Pereira de Andrade ... [et al.]. - Brasília: CFC : FBC : Profis, 2015.

223 p.

1. Terceiro Setor. 2. Entidade de Interesse Social. 3. Contabilidade. 4. Gestão. I. França, José Antonio de. II. Andrade, Álvaro Pereira de. III. Silva, Severino Vicente da. IV. Monello, Marcelo Roberto. V. Carvalho, Lúcia Regina Faleiro. VI. Mol, Leonardo de Freitas. VII. Martins, Paulo Dias. VII. Campelo, Aldeir de Lima. IX. Grazioli, Airton. X. Paes, José Eduardo Sabo. XI. Título.

CDU - 347.191.11:657

Ficha Catalográfica elaborada pela Bibliotecária Lúcia Helena Alves de Figueiredo CRB 1/1.401

Apresentação

Com a finalidade de responder à aspiração da sociedade por maior transparência em todos os níveis e setores e, em especial, visando contribuir para as prestações de contas das entidades do Terceiro Setor, o Conselho Federal de Contabilidade instituiu um Grupo de Estudo para analisar as normas contábeis aplicáveis às Entidades de Interesse Social. O resultado do exaustivo trabalho realizado pelos dedicados membros do Grupo está neste manual, que abrange o âmbito das associações, das fundações e das organizações religiosas.

Em continuidade a um trabalho iniciado há mais de uma década, esta obra representa uma nova e ampliada edição do Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, que teve a sua primeira publicação em 2003 e foi reeditado em 2008.

Nas páginas a seguir, os profissionais da área terão informações imprescindíveis sobre as normas contábeis necessárias às devidas demonstrações contábeis das associações, das fundações e das organizações religiosas.

A partir da contextualização histórica, os autores trazem as definições sobre as entidades de Interesse Social e Terceiro Setor; descrevem os procedimentos para constituição e apresentam a síntese das rotinas dessas entidades. No livro, ainda constam o detalhamento do Regime Tributário e as formas de reconhecimento, os conceitos básicos do sistema de controle interno e os trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis. Já no capítulo Plano de Contas, é apresentada a estrutura de alocação ou de endereços de contas a serem utilizadas por entidade econômica, para onde são direcionados os fluxos dos registros contábeis. Por fim, esta obra demonstra a identificação, a mensuração e o reconhecimento de transações gerais e específicas operacionalizadas pelas entidades; e fornece detalhes sobre as demonstrações contábeis.

Como o profissional poderá constatar, este denso material é uma obra de referência para aqueles que atuam na área. Os créditos por tão importante conteúdo são dos membros do Grupo de Estudo – José Antonio de França, Álvaro Pereira de Andrade, Severino Vicente da Silva, Marcelo Roberto Monello, Lúcia Regina Faleiro Carvalho, Paulo Dias Martins, Leonardo de Freitas Mol, Aldeir de Lima Campelo, José Eduardo Sabo Paes e Airton Grazioli –, com a colaboração da Câmara Técnica do CFC.

Palavra do Presidente do CFC

Movimentos altruístas, de voluntariado e de filantropia têm estado presentes nas várias camadas das sociedades desde as épocas mais remotas. Os sentimentos humanitários, em suas mais diversas acepções e vertentes, com seus diferenciados propósitos, sempre convergiram no sentido de ajudar os mais carentes, sem a necessidade de se obter qualquer proveito lucrativo, fomentando, dessa forma, o desenvolvimento social e econômico da população e buscando a consolidação dos valores democráticos.

No Brasil, mais precisamente na segunda metade do século passado, as próprias demandas da sociedade civil impeliram as agremiações beneficentes a organizarem-se juridicamente, sem a finalidade de auferir ganhos. Passaram, então, a ser constituídas com características (religiosas, de lazer, entre outras) e denominações diversas, como associações, fundações, entidades assistenciais, filantrópicas e organizações não governamentais, com fins múltiplos, culminando na simpática nomenclatura Entidades de Interesse Social, pertencentes ao nicho Terceiro Setor.

Imbuído, igualmente, desse mesmo propósito, na busca do bem comum, o Sistema CFC/CRCs traz no escopo de sua missão contribuir com a proteção da sociedade, em favor do bem-estar dos cidadãos, ao realizar o registro e a fiscalização de profissionais e organizações contábeis, para que seja produzida a informação justa. Entre suas ações precípuas, estão também aquelas voltadas ao desenvolvimento socioambiental e à implementação de programas sociais relevantes, a exemplo do Programa de Voluntariado da Classe Contábil (PVCC).

Nesse sentido, este “Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor - Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social”, meritório trabalho ora apresentado, tem como objetivo cooperar com as entidades do Terceiro Setor, norteando o modo de organização de seus registros contábeis, para gerar informações claras, transparentes e confiáveis sobre o seu patrimônio e gestão. Para isso, a Contabilidade é importante ferramenta que contribui para essa transparência, cujos resultados revestem-se em benefícios tanto para as instituições quanto para a sociedade.

Importante, ainda, mencionar que este trabalho é fruto de intenso estudo de colaboradores do Sistema CFC/CRCs com representantes de importantes parceiros, como a Associação Nacional de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social (Profis), os Ministérios Públi-

cos do Distrito Federal e Territórios e de Minas Gerais, o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo e a Fundação Brasileira de Contabilidade.

Com esta terceira edição do Manual, melhorada em relação às edições anteriores, o Sistema CFC/CRCs coloca à disposição de toda a sociedade brasileira uma ferramenta de apoio à prestação de contas dos recursos geridos pelas Entidades de Interesse Social, auxiliando o *Parquet* a tomar a melhor decisão na proteção dos recursos da sociedade.

José Martonio Alves Coelho

Presidente do Conselho Federal de Contabilidade

Palavra do Presidente da FBC

O Sistema CFC/CRCs e a Fundação Brasileira de Contabilidade oportunizam à sociedade mais uma edição do Manual de Procedimentos Aplicáveis à Prestação de Contas das entidades do Terceiro Setor (Fundações).

O fortalecimento da categoria contábil exige a constante atualização dos profissionais no que tange às demandas sociais, principalmente aquelas que contribuem para o aperfeiçoamento das informações e transparência das contas.

A Fundação Brasileira de Contabilidade, cuja missão maior é o desenvolvimento da Ciência Contábil, mais uma vez se faz presente na construção de uma obra produzida com qualidade, visando orientar os profissionais que atuam no Terceiro Setor.

Em 2012, o Sistema CFC/CRCs, a Fundação Brasileira de Contabilidade e o Ministério Público realizaram 27 seminários em capitais brasileiras e no Distrito Federal, com o objetivo de capacitar de forma gratuita aqueles que são responsáveis pela prestação de contas das entidades do Terceiro Setor, oportunidade em que foram distribuídos aos participantes, exemplares do Manual que agora é reeditado.

A expectativa da FBC é a de que o Manual possa continuar tendo o relevante alcance social, agregando significativo valor às entidades do Terceiro Setor, fundamentais para o desenvolvimento social do País.

O Manual apresenta inicialmente uma contextualização histórica com ênfase na classificação das pessoas jurídicas de direito privado. Aborda em seguida as Entidades de Interesse Social e Terceiro Setor, o regime tributário e formas de reconhecimento, algumas sugestões para instrução do processo de prestação de contas, o controle interno, plano de contas, reconhecimento de transações econômicas, demonstrações contábeis e a gestão operacional e financeira.

A reedição deste material, rico em conteúdo e de fácil leitura, é também o resultado do trabalho voluntário de especialistas que, convidados, assumiram o desafio de compartilhar seus conhecimentos e de ajudarem ao Terceiro Setor com mais uma importante fonte de consulta.

Juarez Domingues Carneiro

Presidente da Fundação Brasileira de Contabilidade

Palavra do Presidente da Profis

Um dos grandes desafios que a todos deve animar é exatamente a capacidade de aglutinação de esforços, no contexto de construirmos “pontes viáveis” para superação de vicissitudes, notadamente aquelas que se relacionam à impossibilidade de construção de caminhos sociais relevantes para que as mais ingentes mazelas, de tal jaez, possam ser enfrentadas de maneira propositiva e resolutive concomitantemente.

Neste sentido, o Terceiro Setor, integrado por entidades de fins sociais, apresenta-se como um interlocutor dinâmico e apropriado para tal tipo de concorrência, e sua atuação, nos mais diversos cenários sociais, tem exatamente tal atribuição.

Vários são os profissionais que têm especial relevância para tal desiderato, mas avulta sobremodo o papel daqueles que integram a área contábil e a gestão, posto que, para muito além de suas missões puramente técnicas, eles também funcionam como verdadeiros orientadores da gestão administrativa e contábil, com o fito de que as atividades finalísticas possam ser desenvolvidas de maneira esmerada e pródiga. Portanto, quando surgiu a oportunidade de a Profis contribuir para a nova edição deste Manual, que trata exatamente sobre aspectos de Gestão e de Contabilidade para as Organizações da Sociedade Civil, vislumbramos um momento ímpar para que tal motivação fosse asseverada.

Foram decisivas as participações dos ilustres membros do CFC e da FBC, ladeados pelos Drs. José Eduardo Sabo Paes e Airton Grazioli, no sentido de agregarem informações teóricas e práticas, fruto de suas vastas experiências e de seus olhares sensíveis às intensas complexidades que envolvem as matérias.

Trata-se de um especial trabalho intelectual e, ao mesmo tempo, de conteúdo prático que enfrenta as principais dificuldades, que vão desde a conceituação de cada entidade, sua constituição, até aspectos mais minudentes, tais como Controle Interno, Auditoria, Prestação de Contas, etc.

A rigor, estamos diante de uma grandiosa obra que reuniu os mais brilhantes profissionais, que, multidisciplinarmente, foram capazes de conferir sentido orgânico e sistêmico à compreensão de todos os temas postos.

Nós, da Profis, sentimos-nos profundamente honrados por podermos contribuir para a construção de material tão rico, e temos a inarredável crença de que será de grande valia para os dirigentes, pessoas relacionadas ao Terceiro

Setor, de alguma maneira, e aos profissionais que se incursionam nesta área com pouquíssima produção científica de relevo.

Excelente leitura e estudos!

Marcelo Henrique dos Santos

Associação Nacional de Procuradores e Promotores de Justiça
de Fundações e Entidades de Interesse Social

Sumário

CAPÍTULO I - Contextualização Histórica	17
1. Noções preliminares sobre as pessoas jurídicas.....	19
2. Classificação das pessoas jurídicas de direito privado.....	19
3. Associações.....	21
3.1. Noções preliminares	21
3.2. Direito de associação	22
3.3. Início da existência.....	22
4. Entidades de interesse social: noções preliminares	23
5. Fundações	24
5.1. Noções preliminares	24
5.2. Características essenciais	24
6. Terceiro Setor	25
6.1. Noções preliminares	25
6.2. Origem e abrangência.....	26
6.3. Situação do Terceiro Setor no Brasil	26
6.4. Necessidade da criação de novo regime jurídico de fomento e colaboração	27
7. Funcionamento interno das Fundações e Associações e Sistema Contábil das Entidades Sem Fins Lucrativos.....	28
CAPÍTULO II - Entidades de Interesse Social e Terceiro Setor.....	33
1. Associações.....	36
1.1. Estrutura de funcionamento	36
2. Fundações	39
2.1. Estrutura de funcionamento	40
3. Organizações religiosas	43
3.1. Estrutura de funcionamento	43

CAPÍTULO III - Funcionamento das Associações, Fundações e Organizações Religiosas 45

- 1. Procedimentos para instituição e constituição de associação 47
 - 1.1. Síntese da rotina para instituição e constituição de associação 48
- 2. Procedimentos para instituição e constituição de fundação 49
 - 2.1. Síntese da rotina para instituição e constituição de fundação 50
- 3. Procedimentos para constituição de organização religiosa 52
 - 3.1. Síntese da rotina para instituição e constituição de organização religiosa 54

CAPÍTULO IV - Regime Tributário e Formas de Reconhecimento 57

- 1. Imunidade 59
- 2. Isenção 61
- 3. Reconhecimento e concessão de registros, títulos e qualificações por órgãos governamentais 62
 - 3.1. Título de Utilidade Pública Federal 62
 - 3.2. Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) 64
 - 3.3. Isenção – Requisitos do Art. 29 da Lei n.º 12.101/09 64
 - 3.4. Ministério da Saúde 66
 - 3.5. Ministério da Educação 69
 - 3.6. Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome 74
 - 3.7. Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip) 76
 - 3.8. Organização Social (OS) 77

CAPÍTULO V - Prestação de Contas 79

- 1. Elementos para prestação de contas 81
 - 1.1. Plano de trabalho 81
 - 1.2. Relatório de atividades 82
 - 1.3. Demonstrações contábeis 82
 - 1.4. Informações bancárias 83
 - 1.5. Inventário patrimonial 83
 - 1.6. Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) 84
 - 1.7. Relação Anual de Informações Sociais (Rais) 84
 - 1.8. Parecer do Conselho Fiscal 84
 - 1.9. Relatório de Auditoria Independente 85
 - 1.10. Cópia de Convênio, Contrato e Termo de Parceria 85

2. Órgãos que exigem prestações de contas	86
2.1. Ministério Público.....	86
2.2. Ministério da Justiça e Governos Estaduais	86
2.3. Ministérios da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.....	88
2.4. Órgãos que celebram termos de parceria com Oscips.....	90

CAPÍTULO VI - Controle Interno..... 93

1. Relação Custo/Benefício	95
2. Definição de Responsabilidades e Autoridade	95
3. Segregação de Funções.....	96
4. Acesso aos Ativos	96
5. Estabelecimento de Comprovações e Provas Independentes.....	97
6. Outros Tipos de Controle Interno	97
7. Controle do Imobilizado.....	97
8. Controle de Contas a Pagar.....	98
9. Controle de Contas a Receber	99
10. Conciliação	99
11. Controle Orçamentário	99

CAPÍTULO VII - Auditoria..... 101

1. Introdução	103
1.1. Necessidade da contratação de auditoria independente	104
2. Visão geral do processo de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis	106
3. Relatórios emitidos pelos auditores independentes	108

CAPÍTULO VIII - Plano de Contas 115

1. Plano de contas	117
1.1. Elenco de contas.....	118
1.2. Funcionalidade das Contas.....	129
2. Estrutura de Contas Analíticas.....	149

CAPÍTULO IX - Reconhecimento de Transações Econômicas 153

1. Modelo de reconhecimento de transação econômica	155
2. Transações envolvendo fundo fixo de caixa ou fundo rotativo de caixa	159
3. Transações envolvendo aplicação de excedente de caixa	160
4. Reconhecimento da receita de prestação de serviço	163
4.1. Reconhecimento da transação de prestação de serviços	164
4.2. Identificação dos recebíveis	164
4.3. Presunção da renúncia fiscal dos tributos indiretos	164
4.4. Concessão de gratuidade na renúncia de receita	165
5. Benefícios do trabalho voluntário	166
5.1. Identificação do trabalho voluntário	166
5.2. Mensuração do trabalho voluntário	166
5.3. Reconhecimento do trabalho voluntário	167
6. Doações e subvenções recebidas	168
6.1. Subvenção governamental em ativo monetário para manutenção de parque público	169
6.2. Subvenção governamental em ativo não monetário	170
7. Recursos e Convênio	172
7.1. Exemplo de convênio celebrado pela administração pública e uma Entidade sem Finalidade de Lucros com aplicação integral dos recursos	172
7.2. Exemplo de convênio celebrado pela administração pública e uma Entidade sem Finalidade de Lucros, com devolução de recursos	177
8. Reconhecimento da folha de pagamento	180
9. Conciliações contábeis	182

CAPÍTULO X - Demonstrações Contábeis..... 185

1. Balanço Patrimonial	189
1.1. Formato de Balanço Patrimonial	190
1.2. Racionalidade das contas classificadas no Ativo Circulante	192
1.3. Racionalidade das contas classificadas no Ativo Não Circulante	195
1.4. Racionalidade das contas classificadas no Passivo Circulante	196
1.5. Racionalidade das contas classificadas no Passivo não Circulante	196
1.6. Racionalidade das contas classificadas no Passivo e Patrimônio Líquido	197
2. Demonstração do Resultado do Período	197
3. Demonstração dos Fluxos de Caixa	201
3.1. Fluxo de Caixa pelo Método Direto	202
3.2. Fluxo de Caixa pelo Método Indireto	203

4.	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	204
5.	Notas Explicativas.....	205
5.1.	Recursos de Parcerias com Entidades Governamentais	206
5.2.	Recursos de Parcerias com Entidades Privadas.....	206
5.3.	Receitas Líquidas	207
5.4.	Custo dos Produtos e Serviços Vendidos	207
5.5.	Serviços Voluntários Obtidos	208
5.6.	Benefício Fiscal da Renúncia de Tributos	208
5.7.	Custo dos Benefícios Concedidos de Renúncia de Receita.....	208
5.8.	Execução de Parcerias	209

CAPÍTULO XI - Gestão Operacional e Financeira 211

1.	Avaliação.....	213
2.	Avaliação de ações sociais.....	214
3.	Avaliação institucional	215
3.1.	Avaliação das atividades institucionais e do desempenho global da entidade ..	215
3.2.	Auditoria	217
3.3.	Revisão periódica do conselho fiscal	217
3.4.	Gerenciamento das ações sociais, administrativas e financeiras	217
3.5.	Indicadores de avaliação de desempenho	221
3.6.	Sugestões de Índices para Avaliação de Desempenho.....	222

CAPÍTULO I

Contextualização Histórica

1. Noções preliminares sobre as pessoas jurídicas

A vida, cada vez mais complexa, faz com que seja necessária a conjugação de esforços de vários indivíduos para a consecução de objetivos comuns. Isso porque o homem não encontra em si forças e recursos suficientes para desenvolver sozinho todas as atividades que almeja e assim suprir todas as suas necessidades e as da comunidade em que se insere.

Esses esforços são realizados diretamente pelo próprio homem enquanto capaz de adquirir direitos, de exercê-los e deles dispor diretamente ou por meio de agrupamentos de pessoas ou de uma massa de bens.

Surgem, assim, as pessoas jurídicas dessa união de pessoas ou de patrimônios, as quais a legislação, ou seja, o ordenamento jurídico, torna aptas juridicamente a adquirir e exercer direitos e a contrair obrigações.

Por vezes, como ressalta o Mestre Sílvio Rodrigues¹, a finalidade que move o homem não tem intuítos econômicos, e os indivíduos se associam para se re-crear, ou para se cultivarem, ou para praticar a caridade, a assistência social, ou mesmo para, juntos, cultuar Deus. Uma associação e uma organização religiosa, dessarte, nasce, ganha vida e personalidade, sobrelevando-se aos indivíduos que a compõem.

Ainda, algumas vezes, alguém destaca de seu patrimônio uma porção de bens livres, destinando-os a um fim determinado. Tal patrimônio separado vai ser administrado e gerido, tendo em vista aquele escopo em questão. Como a lei lhe confere personalidade, se se submete a certas formalidades, surge uma pessoa jurídica, isto é, uma fundação.

Em todos os três casos, um novo ser ingressa na vida jurídica. Em todos os três casos, existe, como elemento subjacente da pessoa moral, um interesse humano a ser alcançado.

2. Classificação das pessoas jurídicas de direito privado

As pessoas jurídicas, como se sabe, são classificadas em dois grupos: as de direito público e as de direito privado.

As pessoas jurídicas de direito privado vêm enumeradas no Art. 44 da Lei n.º 10.406, de 10/1/2002, que institui o atual Código Civil. Assim, são pessoas jurídicas de direito privado as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas, os partidos políticos e as Eirelis.

1 RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil* (parte geral). 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 1.

Sendo certo que a enumeração apresentada pelo legislador e constante do referido artigo não é exaustiva, havendo outras pessoas jurídicas de direito privado, como, por exemplo, os sindicatos, as confederações, as federações e os serviços sociais autônomos.

Inicia a pessoa jurídica sua existência legal com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedido, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo.

Dispôs o atual código, com acerto, no Título II, Das Pessoas Jurídicas, respectivamente nos Capítulos II e III, tão somente sobre as Associações e as Fundações, entendendo serem elas as únicas formas jurídicas de que poderão revestir-se as atividades realizadas por pessoas destinadas a organizarem-se coletivamente para consecução de fins não econômicos ou não lucrativos e de interesse social.

No Código Civil, de 2002, as sociedades continuam enumeradas como pessoas jurídicas de direito privado, consoante estabelece o inciso II do Art. 44. No entanto, ficaram elas, na nova legislação, diferenciadas das demais pessoas jurídicas de direito privado por terem ou visarem a fins econômicos ou lucrativos. E, por estas condições, são definidas, classificadas e elencadas de forma distinta do Código atual, ou seja, no Livro II da parte especial que trata, especificamente, do Direito de Empresa.

Com o Código Civil, de 2002, ficou claro que as sociedades são pessoas jurídicas de direito privado com fim econômico, ou seja, trata-se de ente coletivo que reúne pessoas que celebram um contrato no qual, reciprocamente, se obrigam a contribuir com bens e serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilhar entre si os resultados (Art. 981, *caput*).

As sociedades são divididas em sociedades empresariais e sociedades simples (Art. 982). Ambas adquirem personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150). A sociedade simples, disciplinada nos arts. 997 a 1.038, é aquela que possui finalidade civil, distinguindo-se daquela que o Código de 2002 denomina “empresarial”. A sociedade empresarial pode constituir-se nos seguintes tipos: sociedade em nome coletivo (arts. 1.039 a 1.044), sociedade em comandita simples (arts. 1.045 a 1.051), sociedade limitada (arts. 1.052 a 1.087) em sociedade anônima (Art. 1.088 e por lei especial *in casu* as Leis n.º 6.404/1976 e n.º 10.303, de 31/10/2001), sociedade em comandita por ações (arts. 1.090 a 1.092) e sociedade cooperativa (arts. 1.093 a 1.096).

Segue a lei cível, mencionando as fundações que se constituem pela destinação de um patrimônio para uma determinada finalidade social, patrimônio este a que a ordem jurídica atribui personalidade jurídica e que é administrado por órgãos distintos.

Quanto aos partidos políticos, a alteração veio para deixar expressa na norma civil acréscimo já realizado com o advento da Constituição de 5/10/1988, que, nos termos do § 2.º do Art. 17, estabeleceu esta organização como pessoa jurídica de direito privado, mesmo porque esse tipo de organização regida, especificamente, pela Lei n.º 9.096/1995 é de fundamental importância na vida da Nação, uma vez que, por meio dela, os cidadãos exercitam a ação político-partidária e assegura-se a autenticidade do sistema representativo.

No que tange às organizações religiosas, o legislador, acertadamente, conferiu a liberdade para a criação, para a organização, para a estruturação interna e para o funcionamento dessas entidades que, com esta nova configuração jurídica, podem ter seus estatutos e atos constitutivos elaborados, registrados e reconhecidos sem a obediência estrita das normas previstas para as outras pessoas jurídicas de direito privado, mormente as dos arts. 59 a 63 que apenas, subsidiariamente, podem ser a elas aplicadas.

Já a inclusão das empresas individuais de responsabilidade limitada (Eireli), no inciso VI do rol das pessoas jurídicas de direito privado, constante do Art. 44, é, sem dúvida, uma novidade sem precedentes no Direito brasileiro. Trata-se, no caso, da possibilidade de ser constituída empresa individual, cujo capital, destinado ao exercício de atividade econômica, será em valor não inferior a cem vezes o maior salário mínimo vigente no Brasil, conforme disposto no novel Art. 980-A do Código Civil, e seu titular não responde, em regra, pelas dívidas e obrigações deste ente.

3. Associações

3.1. Noções preliminares

Associação, de acordo com a lição de doutrinadores, é a forma pela qual certo número de pessoas, ao se congregarem, coloca, em comum, serviços, atividades e conhecimentos em prol do mesmo ideal, objetivando a consecução de determinado fim, com ou sem capital e sem intuítos lucrativos. Pode ter finalidade: a) altruística (associação beneficente, esportiva ou recreativa); b) egoística (associação literária, associação de colecionadores); e c) econômica não lucrativa (associação de socorro mútuo, associação de bairro).

O ato constitutivo da associação consiste em um conjunto de cláusulas contratuais vinculantes, ligando seus fundadores, e os associados que se seguem devem se submeter aos seus comandos. Nele devem estar consignados: a) a denominação, os fins e a sede da associação; b) os requisitos exigidos para admissão, demissão e exclusão dos associados; c) os direitos e as obrigações dos

membros componentes; d) as fontes de recursos financeiros para sua manutenção; e) o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos; f) a representação ativa e passiva da entidade em juízo e fora dele; g) as condições de possibilidade de alteração do estatuto; h) a responsabilidade subsidiária dos associados pelas obrigações assumidas pela associação; i) as causas de dissolução da entidade, dispendo sobre o destino do patrimônio social. Logo, deve ser constituída por escrito, mediante redação de um estatuto, lançada no registro geral (CC, Art. 45), contendo declaração unânime da vontade dos associados de se congregarem para formar uma coletividade. Não pode adotar nenhuma das formas mercantis, visto que lhe falta o intuito especulativo.

3.2. Direito de associação

O direito de associação é um direito público subjetivo a permitir a união voluntária de algumas ou de várias pessoas, por tempo indeterminado, com o fim de alcançar objetivos lícitos e sociais.

A atual Constituição estabeleceu nos incisos XVII a XXI os meios para o exercício desse importante direito coletivo.

3.3. Início da existência

A associação é uma modalidade de agrupamento dotada de personalidade jurídica, sendo pessoa jurídica de direito privado voltada à realização de interesses dos seus associados ou de finalidade de interesse social, cuja existência legal surge com a inscrição de seu estatuto, em forma pública ou particular, no registro competente, desde que satisfeitos os requisitos legais (CC, Art. 45), que ela tenha objetivo lícito e esteja regularmente organizada.

Há determinadas espécies de associação que requerem, além da vontade de seus membros, a autorização estatal (Poder Executivo Federal – CC, Art. 1.123, parágrafo único), como é o caso, por exemplo, dos sindicatos, das sociedades cooperativas, das sociedades de seguros, entre outras. Portanto, em determinadas hipóteses, a inscrição do ato constitutivo da associação deve ser precedida de concessão estatal, momento em que ambas devem ser registradas no cartório competente para que adquiram personalidade jurídica (CC, arts. 45 e 46; Lei n.º 6.015/1973, arts. 114 a 121).

Consequentemente, fácil é deduzir a eficácia constitutiva do ato registrário, pois dele advém a personalidade jurídica da associação, que passa a ter capacidade de direito.

Com a personificação da associação, para os efeitos jurídicos, ela passa a ter aptidão para ser sujeito de direitos e obrigações e capacidade patrimonial, cons-

tituindo seu patrimônio, que não tem relação com o dos associados, adquirindo vida própria e autônoma, não se confundindo com os seus membros, por ser uma nova unidade orgânica. Cada um dos associados constitui uma individualidade, e a associação, outra, tendo cada um seus direitos, deveres e bens. É preciso ainda não olvidar que a associação pode ter existência legal “no papel”, sendo juridicamente reconhecida, sem que, contudo, tenha vida. Esta somente surge no momento em que os cargos de direção estiverem preenchidos, colocando a associação em funcionamento para atender aos fins de sua constituição.

4. Entidades de interesse social: noções preliminares

Sabidamente, Entidades de Interesse Social são todas aquelas associações sem fins lucrativos, que apresentam em suas finalidades estatutárias objetivos de natureza social.

Estão elas previstas no Art. 44 do Código Civil, juntamente com as fundações e as sociedades, ambas genericamente analisadas neste capítulo.

São constituídas visando atender aos interesses e necessidades de pessoas indeterminadas, ou à sociedade em geral, por exemplo, nas áreas de educação, saúde, assistência social e cultura, sendo este seu requisito indispensável para caracterizar uma associação como entidade de interesse social.

Para a associação ser caracterizada como de interesse social, indispensável é que ela exerça, por meio de seus objetivos, missão de relevância para a sociedade como um todo.

Neste caso, havendo interesse social nos objetivos da entidade, pode haver acompanhamento e fiscalização do Ministério Público por meio de sua Promotoria competente.

Se a associação tiver objetivos estatutários voltados especificamente para seus associados, não será ela considerada como de interesse social e, portanto, não será acompanhada pelo Ministério Público.

Primeiro porque uma associação constituída para prestar benefícios mútuos aos seus próprios associados não pode ter nenhuma intervenção estatal em seu funcionamento, conforme vedação constitucional estabelecida no Art. 5º, XVIII.

Nesse caso estão, por exemplo, as associações de classe, que têm por objetivo a defesa de classe específica, ou associação comunitária que, de igual modo, tenha objetivos centrados na defesa dos interesses específicos de seus associados.

Segundo porque ao Ministério Público cabe, constitucionalmente, a defesa dos interesses sociais e individuais indisponíveis (Art. 127, *caput*) e a função institucional de proteger o patrimônio que seja público e social e também os interesses difusos e coletivos (Art. 129, III, da Constituição Federal), o que,

efetivamente, não ocorre quando os objetivos da pessoa jurídica são voltados estritamente em prol de seus associados.

5. Fundações

5.1. Noções preliminares

Como pessoa jurídica de direito privado prevista no Art. 44 do Código Civil, a fundação consiste em um complexo de bens destinados à consecução de fins sociais e determinados e, como *universitas bonorum*, ostenta papel valoroso e de extremo relevo dentro das sociedades em que se insere, pois é instrumento efetivo para que os homens prestem serviços sociais e de utilidade pública diretamente a todos aqueles que necessitam, bem como possam transmitir às sucessivas gerações seus ideais e convicções, e seguir atuando.

5.2. Características essenciais

A fundação, em nosso Direito, é uma instituição de fins determinados (finalidade esta que depende da vontade do instituidor), formada pela atribuição de personalidade jurídica a um complexo de bens livres, que é o patrimônio, o qual será administrado por órgãos autônomos em conformidade com as previsões do estatuto.

Assim, podemos relacionar as cinco principais características das fundações: a) a finalidade ou os fins; b) a origem ou a forma de criação; c) o patrimônio; d) o modo de administração; e) o velamento do Ministério Público.

A finalidade, sempre lícita, é permanente, uma vez que, após definida pelos instituidores, em escritura ou testamento, não pode ser modificada pelos administradores (CC, Art. 67, II).

Quanto à origem da fundação, esta é realizada pela manifestação de liberdade de pessoas físicas ou jurídicas, que são os instituidores, por meio de escritura pública ou cédula testamentária (CC, Art. 62).

Com relação ao patrimônio, este de primordial importância na caracterização da pessoa jurídica fundacional, é composto por bens livres que o(s) instituidor(es) lega(m) ou doa(m) à futura entidade, para que ela possa, com aquela dotação inicial, realizar as suas finalidades.

O modo de administração ou a organização administrativa é característica basilar do ente fundacional, pois, ao vincular-se um patrimônio a um fim, verificou-se a necessidade de diferenciarem-se os instituidores dos administradores e de organizar esses órgãos autônomos, mas subordinados, cabendo-lhes:

deliberar e traçar metas e diretrizes, função do conselho curador ou deliberativo; executar função do conselho administrativo ou executivo e controlar internamente função do conselho fiscal.

Há, ainda, talvez como quinta característica das fundações de direito privado, o papel desempenhado pelo Ministério Público como ente estatal incumbido, pela lei, de velar, acompanhar, intervir e fiscalizar as fundações.

6. Terceiro Setor

6.1. Noções preliminares

Até recentemente, a ordem sociopolítica compreendia apenas dois setores – o público e o privado –, tradicionalmente bem distintos um do outro, tanto no que se refere às suas características como à personalidade. De um lado ficava o estado, a administração pública, a sociedade; do outro, o Mercado, a iniciativa particular e os indivíduos.

Ao procurar apresentar o conceito de terceiro setor, comumente faz-se remissão às organizações que o integram, sua natureza e seus campos de atuação. Rubem César², sabiamente, denomina o Terceiro Setor de Privado, porém público. É certo que podemos e devemos entender o Terceiro Setor como elemento integrante da Sociedade Civil.

Portanto, o Terceiro Setor é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém, guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem o objetivo do lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do Governo (administração estatal).

Podemos, assim, conceituar, nas palavras de José Eduardo Sabo Paes, o Terceiro Setor como o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente na sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento.³

2 FERNANDES, Rubem César. Privado, porém público – O Terceiro Setor na América Latina. Rio de Janeiro: Relume/Dumará 1994.

3 Conceito extraído da obra Fundações Associações e Entidades de Interesse Social – 8 ed. - Rio de Janeiro : Forense, 2013.

6.2. Origem e abrangência

A expressão “Terceiro Setor” foi, inicialmente, utilizada na década de 1970 por pesquisadores nos Estados Unidos da América e, a partir da década de 1980, passou também a ser usada pelos pesquisadores europeus.

Assim, só recentemente começou-se a reconhecer a importância desse setor no âmbito da sociedade e da economia contemporâneas, pela sua capacidade de mobilização de recursos humanos e materiais para o atendimento de importantes demandas sociais que, frequentemente, o estado não tem condições de atender; pela sua capacidade de geração de empregos (principalmente nas sociedades mais desenvolvidas, cujos investimentos sociais são bem maiores); e pelo aspecto qualitativo, caracterizado pelo idealismo de suas atividades – enquanto participação democrática, exercício de cidadania e responsabilidade social.

Para Marçal Justen Filho⁴:

A sociedade tornou-se muito mais complexa para que as suas necessidades sejam satisfeitas exclusivamente por parte do Estado. A cidadania impõe que os indivíduos e as empresas se organizem e atuem concretamente para minorar os problemas e combater as carências. A dignidade humana e a solidariedade são compromissos da Nação consigo mesma, e não um fardo a ser carregado apenas pelas instituições financeiras governamentais.

Em termos do Direito brasileiro, configuram-se como organizações do Terceiro Setor, ou Organizações Não Governamentais (ONGs), as entidades de interesse social sem fins lucrativos, como as associações e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de alguma necessidade social ou a defesa de direitos difusos ou emergentes. Tais organizações e agrupamentos sociais cobrem amplo espectro de atividades, campos de trabalho ou atuação, seja na defesa dos direitos humanos, na proteção do meio ambiente, assistência à saúde, apoio a populações carentes, educação, cidadania, direitos da mulher, direitos indígenas, direitos do consumidor, direitos das crianças, etc.

6.3. Situação do Terceiro Setor no Brasil

O Terceiro Setor tem caráter estratégico da maior importância no âmbito de qualquer sociedade que se preocupe com o desenvolvimento social e a consoli-

4 JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de direito administrativo. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 30.

dação de valores democráticos, pluralistas, comprometidos com a solidariedade humana e o sentido de comunidade. No Brasil, apesar da forte presença do estado, a ineficiência deste abre espaços para muitas outras iniciativas.

Observando a trajetória do Terceiro Setor entre nós, podemos identificar nitidamente a existência de uma face bem tradicional, marcada pelo assistencialismo à moda antiga e epitomada pelo paternalismo e a condescendência da esmola; e uma fase mais moderna, dinâmica, em que os direitos sociais passaram a ser reconhecidos como inerentes ao conceito de cidadania em uma sociedade que se pretende civilizada.

Importante salientar que o denominado Terceiro Setor compõe-se de entes coletivos, pessoas jurídicas de direito privado, configurados, de acordo com o Código Civil brasileiro, em associações civis e fundações de direito privado.

Todas são entidades de interesse social e apresentam como características comuns a todas elas a ausência de lucro e o atendimento de fins públicos e sociais.

Não existe, ainda, no âmbito do sistema normativo brasileiro, uma definição jurídica do que é esse Terceiro Setor, ou uma qualificação de entidades jurídicas já existentes para tarefas concernentes àquele.

No entanto, é importante registrar que houve, no âmbito do Governo federal, a partir do segundo semestre do ano de 1997, reuniões com representantes de organizações do Terceiro Setor, com uma rodada de interlocuções Governo/sociedade, iniciada pelo Conselho da Comunidade Solidária, sobre o “marco legal do Terceiro Setor”, na qual foram identificadas as principais dificuldades legais e as sugestões de como mudar e inovar a atual legislação relativa às organizações da sociedade civil. Foi enviado ao Congresso Nacional, em 28/7/1998, projeto de lei que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, e que institui o termo de parceria, que foi, após célere tramitação no Congresso Nacional, sancionado no dia 23/3/1999 como Lei n.º 9.790/1999, a lei das OSCIPs.

Com certeza, o Terceiro Setor, como reflexo direto da capacidade de ação, generosidade, solidariedade da própria sociedade civil brasileira, deve ser consolidado. Para tanto, é indispensável que seu marco legal seja reformulado juridicamente, uma vez que, na medida em que ele seja saneado institucionalmente, sua importância ética, social e política seja resgatada aos olhos da própria comunidade em que se insere.

6.4. Necessidade da criação de novo regime jurídico de fomento e colaboração

Sabidamente o Terceiro Setor necessita, já de muito, de norma própria que regule com transparência e objetividade a sua relação com o estado, engloban-

do todas as entidades, independentemente da qualificação, titulação ou certificação que possuam.

Essa relação de colaboração se concretiza com a utilização de recursos públicos orçamentários e que assegura a relevância dessas organizações para o processo democrático, mormente respeitando a autonomia desses entes e fortalecendo-os para a complementação da execução de políticas públicas governamentais e também de novos direitos.

Os instrumentos hoje existentes são variados e oriundos de modalidades jurídicas distintas, como convênios, contratos de repasse, termos de cooperação, termos de parceria, contrato de gestão, entre outros, e possuem cada um deles normatização específica.

Dessarte, foi objeto de discussão no âmbito do Governo, com ampla participação da sociedade, projeto de lei com vistas a criar novo regime jurídico para fomento e colaboração do estado com as Organizações da Sociedade Civil, intitulado termo de Fomento e Colaboração. Assim, visando aprovar o marco legal, foi recentemente sancionada a Lei n.º 13.019/2014.

7. Funcionamento interno das Fundações e Associações e Sistema Contábil das Entidades Sem Fins Lucrativos

Os recursos da fundação ou associação – sejam eles sob a forma de dinheiro, bens, direitos, voluntários, ou tempo – são limitados, não importa quão grande ou pequena seja a organização, e o processo de administração da fundação ou associação pela sua importância compreende várias etapas.

Nesse diapasão, instrumentos de gestão relativos às funções gerenciais de planejamento, organização, execução e controle são essenciais para uma gestão moderna que necessita otimizar os recursos disponíveis e atender às expectativas da sociedade, como: Plano de Contas; Demonstrações Contábeis; Gestão Contábil; Prestação de Contas; Controle Interno e Auditoria.

Uma das dúvidas mais frequentes dos dirigentes de entidades de interesse social (incluídas aí as fundações e associações) se refere à lei aplicável à contabilidade das instituições que administram. Até o ano de 1999, não havia por que falar em legislação específica, pois nosso ordenamento jurídico não nos contemplava com tal nível de elucidação. Restava utilizarmos-nos, por analogia, de legislações pertinentes a outras figuras do mundo jurídico, em especial a aplicável às sociedades anônimas (Lei n.º 6.404, de 15/12/1976).

No Brasil, as normas contábeis quase sempre foram de caráter geral, com exceção daquelas para o setor financeiro, o setor público e para as atividades de regulação estatal, considerados setores relevantes para a economia.

Conforme mencionado, a legislação societária das sociedades anônimas (Lei n.º 6.404/1976), as normas gerais de escrituração contábil e de elaboração das demonstrações contábeis, tendo como base de orientação geral a norma que trata dos Princípios de Contabilidade, eram aplicadas às demais entidades, independentemente da sua atividade. É claro, cabia ao contador fazer as adaptações necessárias para se terem relatórios contábeis e financeiros condizentes com a realidade das operações da Entidade sem Finalidade de Lucros. Tinha-se ainda que estarem atentos aos atos normativos da Receita Federal do Brasil, que, uma vez ou outra, traziam procedimentos contábeis a serem aplicados, no intuito da arrecadação tributária ou do controle do tributo ou do benefício fiscal, mas que a sua utilização quase sempre se tornava obrigatória para fins de informações de natureza tributária.

Quanto às entidades do terceiro setor, a complexidade da contabilidade era maior, pois para aquelas que mantinham alguma relação com o Poder Público, principalmente as beneficiadas com recursos financeiros governamentais, as exigências de controles internos, em particular os de natureza contábil, eram grandes para atender às prestações de contas aos entes da administração pública. Por conseguinte, não era incomum algum ente governamental exigir a contabilização desses recursos com base na Lei n.º 4.320/1964, o que trazia sérias complicações para a entidade, uma vez que a entidade se via obrigada a criar controles internos para executar uma escrituração contábil híbrida. Somam-se a estas algumas exigências de ONGs internacionais (a exemplo de algumas americanas e europeias)⁵ doadoras de recursos que frequentemente exigiam à aplicação de procedimentos obrigatórios para elaboração de relatórios financeiros de prestações de contas por parte das entidades donatárias, procedimentos estes que deveriam estar espelhados na sua contabilidade, para fins de comprovação por parte da auditoria, e esses procedimentos muitas vezes colidiam com as normas gerais da Contabilidade brasileira.

Cabe ainda mencionar que todo o *software* de contabilidade era destinado, quase que exclusivamente, às entidades de finalidade lucrativa, isto é, de natureza comercial. Não se encontrava no mercado nenhum *software* de contabilidade que atendessem à realidade operacional contábil das entidades sem finalidade de lucro; eram essas entidades, muitas vezes com apoio financeiro das agências de cooperação internacional, que, com o auxílio de consultores especializados, buscavam desenvolver programas específicos para cumprimento

5 A Fundação Ford, a USAID e a InterAmerican Foundation normalmente exigiam o cumprimento de regras contábeis americanas para fins de auditoria comprovação pela auditoria da aplicação dos recursos doados às entidades. Na Europa, a antiga EZE (Agência de Cooperação Alemã), atual EED, frequentemente fazia exigências semelhantes para sua segurança da correta aplicação dos recursos doados.

de suas demandas por prestações de contas aos doadores de recursos e aos seus controles internos⁶.

No primeiro momento, em busca de orientação normativa para o terceiro setor, foi editada a Lei n.º 9.790, de 23/3/1999, e sua regulamentação, que se inserem de forma inquestionável no Direito positivo brasileiro como a legislação que nasceu para servir de parâmetro e de referência para a contabilidade das entidades sem fins lucrativos. Entretanto, as demonstrações cuja Lei n.º 9.790/1999 exige dessas entidades têm suas estruturas estabelecidas na Lei das Sociedades Anônimas (n.º 6.404/1976), ou seja, ainda com a configuração para entidades mercantis.

É de se notar o avanço em direção ao regramento específico às normas contábeis brasileiras para as entidades sem finalidade de lucros, pois a referida lei exige que a entidade insira em seu estatuto a obrigatoriedade da “observância dos Princípios de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade” (Art. 4º, VII, “a”), além da elaboração do “Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício” (Art. 5º, III). O regulamento (Decreto n.º 3.100/1999, Art. 11, § 2º, IV, V e VI) acrescentou a esses demonstrativos a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e as Notas Explicativas. No entanto, em face da Lei n.º 11.638, de 2007, a Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos foi substituída pela Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Além das Leis n.º 6.404/1976 e n.º 9.790/1999, a contabilidade das entidades do Terceiro Setor deveria seguir, consoante já mencionado, as especificações das resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. As primeiras resoluções expedidas nesse sentido foram a de n.º 686/1990, que aprovou a NBC T 3 (trata do Conceito, Conteúdo e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis), já revogada pela Resolução CFC 1.283/2010; a de n.º 837/1999, que aprovou a NBC T 10.4 (trata das Fundações), e a de n.º 877/2000, que aprovou a NBC T 10.19 (trata das Entidades Sem Fins Lucrativos), também já revogadas. Estas duas últimas deram o marco no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade para normatização contábil específica voltada para as entidades do terceiro setor. Estas normas trouxeram regramentos especiais sobre o tratamento das receitas, em especial das doações e das subvenções recebidas pelas entidades sem finalidade de lucros, da nomenclatura de itens patrimoniais, do resultado do exercício como *superávit* ou *déficit*, entre outros assuntos.

6 A Fundação Ford na década de 80 chegou a aportar recursos financeiros para desenvolvimento de software para gestão dos recursos financeiros recebidos como doação, por meio do modelo orçamentário aprovado para os projetos, integrado a software contábil apoiado em plano de contas que refletisse a realidade operacional dos orçamentos e dos programas da entidade.

Em 15 de abril de 2005, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução n.º 1.026 – NBC T 19.4, que tratava dos Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais, já na esteira das normas internacionais de contabilidade, que trouxe procedimentos específicos de escrituração e divulgação contábil das doações e das subvenções, que são elementos importantíssimos para a vida financeira das entidades sem fins lucrativos.

Em 2007, o Brasil deu o passo definitivo para o processo de convergência das suas normas contábeis aos padrões internacionais de contabilidade, com a edição da Lei n.º 11.638 que alterou a já mencionada Lei n.º 6.404/1976. Posteriormente também foi editada a Lei n.º 11.941/2009, que imprimiu mais força à consolidação desse processo. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), enquanto entidade reguladora brasileira de normas contábeis, iniciou ainda no ano de 2008 uma etapa continuada de adoção das normas internacionais de contabilidade por meio da edição de Resoluções com base nos Pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Entre as inúmeras Resoluções editadas pelo CFC, destaca-se a Resolução n.º 1.305/2010 que aprovou a NBC TG 07 e, dessa forma, regulamentou o tratamento contábil da Subvenção e da Assistência Governamentais em processo definitivo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Esta norma substituiu a Resolução CFC n.º 1.026/2005, abrindo os caminhos para as normas contábeis específicas para as entidades sem finalidades de lucro. Nessa Resolução estão apresentadas definições, regras e procedimentos de contabilização e controle para as subvenções e para as doações realizadas pelo Poder Público, mas que são perfeitamente aplicáveis às doações de fontes privadas.

Nesse movimento para a regulação contábil específica no Brasil para as entidades sem finalidade de lucro, o Conselho Federal de Contabilidade deu o passo definitivo, desta vez já dentro do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Mais precisamente a partir de 21/9/2012, o Conselho Federal de Contabilidade, visando consolidar e integrar as resoluções e normas que tratavam das entidades de interesse social, aprovou a Interpretação Técnica ITG 2002 – Entidades Sem Finalidade de Lucros, cujo objetivo é estabelecer critérios e procedimentos contábeis específicos para entidades do Terceiro Setor (fundações e associações), no âmbito das normas internacionais de contabilidade.

CAPÍTULO II

Entidades de Interesse Social e Terceiro Setor

Como já visto no capítulo precedente, as entidades de interesse social contemplam ampla variedade de instituições privadas que atuam nas mais diversas áreas de interesse público, ou seja, para atendimento de interesses e necessidades da coletividade, tais como promoção da assistência social, educação, saúde, proteção do idoso e à criança em situação de vulnerabilidade social, defesa do meio ambiente e pesquisas científicas, entre outras. Para a consecução das finalidades a que se propõem, essas entidades, além de colaborar com a execução de políticas públicas na área social, adotam em regra a forma jurídica de associação, de fundação ou de organização religiosa, todas previstas no Código Civil brasileiro.

Não há uniformidade na doutrina sobre a forma como deve ser entendido o Terceiro Setor, mas a posição doutrinária mais comum é aquela que faz remissão às organizações que o integram, sua natureza e o campo de atuação. Situa-se ele no setor privado, mas com imanente interesse público em suas atividades e nele podem ser inseridas as organizações sem fins lucrativos, especialmente as associações civis e as fundações de direito privado, na medida em que sejam de interesse social.

O Terceiro Setor, nesse contexto, não é público e nem privado, no sentido convencional dos termos. Ademais, guarda uma relação de simbiose entre o público e o privado, que é denominado “social”.

José Eduardo Sabo Paes o define como “o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento.”¹

Maria Tereza Fonseca Dias, por sua vez, define o Terceiro Setor como o “conjunto de pessoas jurídicas de direito privado, institucionalizadas e constituídas conforme a lei civil, sem fins lucrativos, que perseguem finalidades de interesse público.”²

Airton Grazzioli e Edson José Rafael, na mesma linha, entendem como “aquele no qual estão inseridas as fundações privadas e as associações de interesse social, que perseguem o bem comum da coletividade, com marcante interesse público.”³

Todos os conceitos declinados caminham no mesmo sentido, assentando que as entidades de interesse social que compõem o Terceiro Setor não têm como escopo o lucro, muito embora possam realizar atividades econômicas, mas a finalidade visada é sempre o interesse social.

O Terceiro Setor apresenta as seguintes características básicas:

1 PAES, José Eduardo Sabo. Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 87.

2 DIAS, Maria Tereza Fonseca. Terceiro Setor e Estado: legitimidade e regulação por um novo marco jurídico. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 114.

3 GRAZZIOLI, Airton e RAFAEL, Edson José. Fundações Privadas – Doutrina e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 6.

- a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- b) manutenção de finalidades não lucrativas;
- c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação, fundação ou organização religiosa);
- d) atividades financiadas por capital próprio, investimento público do Primeiro Setor (governamental) e investimento privado do setor empresarial ou de particulares;
- e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina ou para incremento do seu patrimônio;
- f) desde que cumpra requisitos específicos, definidos por lei, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

Para a consecução das finalidades a que se propõem, essas entidades adotam uma das formas jurídicas previstas no Código Civil brasileiro, de associação, de fundação ou de organização religiosa, cuja forma de instituição e constituição estão descritas em capítulo subsequente.

1. Associações

Associações são pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não econômicas, ou seja, sem finalidade lucrativa. Nessas entidades, o fator preponderante são as pessoas que as compõem.

O próprio Código Civil, em seu Art. 53, define com precisão a associação como sendo a “união de pessoas que se organizam para fins não econômicos”.

José Eduardo Sabo Paes, invocando os ensinamentos de Maria Helena Diniz, com fidelidade à norma legal apontada, ensina que “é a forma pela qual certo número de pessoas, ao se congregarem, colocam, em comum, serviços, atividades e conhecimentos em prol de um mesmo ideal, objetivando a consecução de determinado fim, com ou sem capital e sem intuítos lucrativos.”⁴

1.1. Estrutura de funcionamento

O estatuto da associação deve estabelecer alguns requisitos obrigatórios elencados pelo Art. 54 do Código Civil e pelo Art. 120 da Lei n.º 6.015/73 (Lei de Registros Públicos), entre eles e sob pena de nulidade, devem constar a denominação, os fins e a sede da associação; os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados; os direitos e deveres dos associados; as fontes de recursos

4 PAES, José Eduardo Sabo, op. cit., p. 11.

para sua manutenção; o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos; as condições para alteração das disposições estatutárias e para a dissolução e a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas.

Em regra a administração da associação se dá com a presença de pelo menos três órgãos: a Assembleia Geral (enquanto órgão de deliberação das decisões mais importantes para o destino institucional da entidade); a Diretoria Executiva (estatutária ou não estatutária, responsável pela gestão) e o Conselho Fiscal.

O órgão de deliberação máxima da associação é a Assembleia Geral. Esta possui as seguintes competências, que são definidas como obrigatórias pelo Art. 59 do Código Civil:

- a) destituição dos administradores; e
- b) aprovação de alteração estatutária.
- c) de relevo registrar que se recomenda que a Assembleia Geral também possua as seguintes competências:
- d) eleger os administradores;
- e) aprovar a previsão orçamentária e o plano anual de ação, propostos preferencialmente pela Diretoria Executiva;
- f) estabelecer as diretrizes de atuação da Diretoria Executiva;
- g) deliberar sobre a alienação de bens patrimoniais de valor significativo;
- h) deliberar sobre a aceitação, ou não, de doações com encargo;
- i) apreciar as contas, aprovando-as ou rejeitando-as;
- j) aprovar alteração estatutária;
- k) denunciar às autoridades competentes os erros, fraudes ou crimes de que porventura tomar conhecimento, sem prejuízo de tomada das medidas administrativas e judiciais.

A associação pode criar em sua estrutura de poder, também, o Conselho Deliberativo, podendo-lhe ser confiadas todas as atribuições sugeridas para a Assembleia Geral, à exceção da destituição de administradores e alteração estatutária, pois, para estes, o Código Civil define que são atribuições privativas da Assembleia.

O Conselho Deliberativo, por sua vez, deve ser, obrigatoriamente, subordinado à Assembleia Geral.

Outro órgão obrigatório na estrutura da associação é aquele responsável pela gestão, que pode receber uma das diversas denominações usuais, tais como: Diretoria-Executiva, Direção-Geral, Diretoria Administrativa, Secretaria Executiva, Superintendência, etc. Cabe a esta executar as diretrizes aprovadas pela Assembleia Geral ou Conselho Deliberativo, caso existente na estrutura de poder da entidade, de acordo com as atribuições definidas no estatuto.

Recomenda-se que o estatuto estabeleça as seguintes competências para a Diretoria-Executiva, sem prejuízo de outras reputadas convenientes:

- a) representar judicial e extra judicialmente a entidade;
- b) contratar e demitir empregados;
- c) gerir os recursos da entidade;
- d) expedir normas operacionais e administrativas necessárias às atividades;
- e) cumprir e fazer cumprir o estatuto e outras normas internas;
- f) cumprir e fazer cumprir as deliberações da Assembleia Geral e do Conselho Deliberativo, caso existente;
- g) realizar convênios, acordos, ajustes e contratos, inclusive os que constituem ônus, obrigações ou compromissos para a entidade;
- h) elaborar balancetes e prestação anual de contas, observando as normas da contabilidade;
- i) proporcionar à Assembleia Geral e ao Conselho Deliberativo, caso existente, todas as informações e os meios necessários ao efetivo desempenho de suas atribuições;
- j) prestar contas dos recursos e das atividades à Assembleia Geral ou Conselho Deliberativo.

Como já anotado anteriormente, é de atribuição da Assembleia Geral deliberar a respeito das prestações de contas do órgão executivo da entidade. Sabe-se, entretanto, que, na maioria das vezes, é impraticável que cada associado tenha acesso direto às contas da associação, que inclui os registros contábeis e respectivos documentos comprobatórios.

Registra-se, nesse contexto, que é direito de todo e qualquer associado o acesso a todas as informações e documentos da entidade, bastando, para tanto, que os solicite com tempo hábil, sendo dever de a Diretoria Executiva atender aos pleitos dos associados, sob pena de infração aos seus deveres, pois o órgão gestor não administra patrimônio próprio, mas, sim, dos associados.

A dificuldade da Assembleia Geral e dos associados de apreciar as contas pode ser minimizada com a criação de mais um órgão na estrutura de poder da entidade (aliás, unanimemente recomendado pelos doutrinadores e estudiosos do Terceiro Setor). Usualmente ele é denominado de Conselho Fiscal e deve ser previsto no estatuto, com a finalidade de examinar as contas da associação e a atuação desta quanto ao cumprimento de suas finalidades estatutárias.

O Conselho Fiscal deve apresentar parecer e relatório à Assembleia Geral, para que esta tenha condições de deliberar quanto à aprovação da prestação de contas do órgão gestor.

O Conselho Fiscal atua, desta forma, como órgão de assessoramento da Assembleia Geral, para permitir que este órgão possa apreciar as contas, embasado em posicionamento técnico.

Portanto, o controle principal das contas e das atividades da associação é feito pelos próprios associados, por meio de sua Assembleia Geral, caso não tenha sido referida atribuição delegada para o Conselho Deliberativo (também composto de associados).

2. Fundações

Fundações são pessoas jurídicas formadas a partir de um patrimônio; este ganha personalidade jurídica e deve ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo instituidor.

Enquanto a associação possui quase absoluta liberdade de escolher as suas finalidades, por força do Art. 5º, incisos XVII e XVIII, encontrando vedação somente se destinada a atividades ilícitas ou paramilitares, as fundações privadas só podem atuar se estiverem de acordo com as possibilidades dispostas no Art. 62, parágrafo único, do Código Civil.

Airton Grazzioli, apreciando o disposto na norma apontada, assim esclarece: “uma fundação somente pode ser constituída para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência, ou seja, somente para fins sociais ou, em outras palavras, publicistas. O objeto social deve estar estampado em seu estatuto social, porquanto a atividade deve estar adstrita ao comando disposto no regramento interno. É vedado, portanto, fundação para fins de interesses particulares.”⁵

O mesmo autor, ao dispor sobre a possibilidade do Código Civil de 2002 ter restringido o campo de atuação das fundações, anota:

Muito embora a inovação legislativa tenha recebido alguns aplausos . . . , não se nega que o Código Civil de 2002 não foi feliz com o Art. 62, parágrafo único. Ilustres e renomados civilistas aduzem que a norma restringiu em demasia as possibilidades de objeto de fundações privadas, o que ensejou por parte da doutrina o entendimento de que a interpretação deveria ser extensiva. Nesse sentido, Álvaro Villaça Azevedo e Gustavo Rene Nicolau, Theotônio Negrão e José Roberto Gouvêa e Carlyle Popp. A realidade tem mostrado que fundações privadas estão sendo instituídas, após a entrada em vigor do Código Civil de 2002, com objetos variados, mas todos de interesse da sociedade civil, nas áreas da saúde,

5 GRAZZIOLI, Airton. Fundações Privadas – Das relações de poder à responsabilidade dos dirigentes. São Paulo: Atlas, 2011. p. 59.

da assistência, da educação, da proteção à criança, da proteção ao idoso, de atividade cultural, moral, religiosa, de desenvolvimento tecnológico, pois todas estas vertentes enquadram-se perfeitamente na vagueza dos conceitos de atividade religiosa, moral, cultural ou assistencial.

José Eduardo Sabo Paes, na mesma linha de entendimento, ensina que:

a intenção do legislador, ao inserir o parágrafo único do Art. 62 do Código Civil, foi simplesmente torná-lo mais cristalino, enfatizando a necessidade de as finalidades da fundação serem voltadas para a coletividade, ou seja, para o atendimento do interesse coletivo, afastando, de modo contundente, a possibilidade da criação desses entes objetivando o suprimento de interesses meramente particulares.” (p. 375).⁶

Assim, podemos relacionar as cinco principais características das fundações: a) a finalidade ou os fins; b) a origem ou a forma de criação; c) o patrimônio; d) o modo de administração; e) o velamento do Ministério Público.

O patrimônio da fundação é o fator preponderante para a sua instituição e constituição. Ele deve ser formado por bens livres, ou seja, legalmente disponíveis e desonerados.

A fundação é instituída por escritura pública. Duas são as formas de criação:

- a) com o instituidor em vida, após a aprovação do Ministério Público ou o competente suprimento judicial; ou
- b) após o falecimento do instituidor, em obediência às disposições testamentárias por ele deixadas, a partir de decisão tomada nos autos do competente inventário.

2.1. Estrutura de funcionamento

O estatuto da fundação dispõe sobre a administração da entidade, especificando os órgãos que farão parte de sua estrutura de poder e as suas competências. Ele deve estabelecer alguns requisitos elencados pelo Art. 120 da Lei n.º 6.015.73 (Lei de Registros Públicos) e pelos arts. 62, 67, 68 e 69 do Código Civil, elencados como obrigatórios, além de outras disposições facultativas, altamente recomendadas.

São elas:

- a) a denominação, a sede e o tempo de duração da fundação;

6 PAES, José Eduardo Sabo, op. cit., p. 375.

- b) a existência, ou não, de filiais;
- c) as finalidades;
- d) as atividades que serão desenvolvidas;
- e) o patrimônio;
- f) a receita;
- g) a forma como a entidade será administrada;
- h) os cargos que representarão a fundação, ativa e passivamente, judicial e extra-judicialmente;
- i) a maneira como podem ser promovidas alterações estatutárias;
- j) a maneira como a entidade pode ser extinta;
- k) o exercício financeiro e orçamentário;
- l) a prestação de contas;
- m) a responsabilidade civil e criminal dos administradores e se estes respondem ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;

Em regra a administração da fundação é composta de três órgãos: um deliberativo, um de controle de contas e um executivo. O órgão deliberativo é comumente denominado Conselho Curador ou Conselho Superior. O órgão de controle de contas geralmente denominado de Conselho Fiscal e o órgão executivo de Diretoria Executiva.

O órgão deliberativo máximo da fundação, Conselho Curador, deve ter suas competências estabelecidas no corpo do estatuto, as quais, geralmente são:

- a) exercer a fiscalização superior do patrimônio e dos recursos da fundação;
- b) aprovar o orçamento, as contas, os balanços, o relatório anual e acompanhar a execução orçamentária;
- c) aprovar o critério de determinação de valores dos serviços, produtos e bens, contratados ou adquiridos para a consecução dos objetivos da fundação;
- d) pronunciar-se sobre a estratégia de ação da fundação, bem como sobre os programas específicos a serem desenvolvidos;
- e) aprovar as prioridades que devem ser observadas na promoção e na execução das atividades da fundação;
- f) autorizar a alienação a qualquer título, o arrendamento, a oneração ou o gravame dos bens imóveis da fundação, cuja decisão dependerá de posterior aprovação do Ministério Público;
- g) apreciar e aprovar a criação de estruturas de que trata esta fundação;
- h) aprovar o quadro de pessoal e suas alterações;
- i) conceder licença aos integrantes do Conselho;
- j) aprovar a realização de auditoria externa;
- k) alterar o estatuto, mediante deliberação de pelo menos 2/3 dos componentes do

Conselho Curador, desde que a alteração proposta não contrarie ou desvirtue o seu fim e seja aprovada pelo órgão do Ministério Público;

- l) aprovar o Regimento Interno da Fundação e eventuais modificações, observada a legislação vigente;
- m) eleger os integrantes da Diretoria Executiva e substituí-los;
- n) eleger os integrantes do Conselho Fiscal;
- o) deliberar sobre quaisquer assuntos de interesse da fundação;
- p) resolver os casos omissos no Estatuto e no Regimento Interno.

Outro órgão obrigatório na estrutura da fundação é aquele responsável pela gestão, que pode receber uma das diversas denominações usuais, tais como Diretoria Executiva, Direção-Geral, Diretoria Administrativa, Secretaria Executiva, Superintendência, etc. Incumbe ao órgão de gestão executar as diretrizes aprovadas pelo Conselho Curador, de acordo com as competências definidas no estatuto.

As atribuições recomendadas para a Diretoria Executiva são as mesmas declinadas como pertinentes para a Diretoria Executiva da associação.

O terceiro órgão recomendado para uma fundação é o Conselho Fiscal. As atribuições e recomendações são as mesmas apresentadas para o Conselho Fiscal da associação.

Como órgãos de controle interno da fundação atuam o Conselho Fiscal e o Conselho Curador. Externamente, porém, ela é velada pelo Ministério Público, nos termos do Art. 66 do Código Civil, que também exerce uma forma de controle.

A doutrina de José Eduardo Sabo Paes a respeito do velamento é expressa no sentido de afirmar que “as fundações, pessoas jurídicas de direito privado, elas nascem, vivem e extinguem-se sob a vista do Ministério Público.”⁷

Entre inúmeras outras atividades relacionadas ao velamento do Ministério Público, algumas podem ser exemplificadas:

- a) aprovar a minuta de escritura pública de instituição, ocasião em que deverá observar se estão atendidos todos os requisitos legais e se os bens destinados aos fins são suficientes, fiscalizando o registro da fundação;
- b) aprovar as alterações estatutárias;
- c) apreciar as contas dos administradores, requisitando-as administrativamente ou requerendo-as judicialmente, quando não apresentadas;
- d) fiscalizar o funcionamento da fundação, visitando-a periodicamente, ocasião em que poderá, inclusive, analisar todos os documentos, sem restrição, inclusive os que envolverem sigilo bancário, como extratos de contas, livros contábeis,

7 PAES, José Eduardo Sabo, op. cit., p. 576.

- registros de empregados, etc.;
- e) fiscalizar o funcionamento da entidade por meio da análise permanente de documentos enviados ou requisitados;
 - f) fiscalizar a aplicação e utilização dos bens e recursos da fundação, podendo requisitar informações e relatórios dos dirigentes, sem qualquer restrição;
 - g) examinar as demonstrações contábeis;
 - h) requisitar informações e documentos, inclusive aqueles protegidos por sigilo, que não se estende ao órgão de fiscalização e velamento;
 - i) providenciar a nomeação de dirigentes na hipótese da fundação revelar-se acéfala;
 - j) atestar o regular funcionamento e a regularidade do mandato dos administradores;
 - k) expedir recomendações à fundação para a prática ou abstenção de determinados atos, sob pena de proposição de ação civil pública.

3. Organizações religiosas

Assim como as associações, as organizações religiosas são pessoas jurídicas formadas por pessoas que se unem para a realização de atividades sem finalidade lucrativa, voltadas à religiosidade e à profissão da fé, muitas vezes realizando atividades voltadas para a coletividade.

3.1. Estrutura de funcionamento

A estrutura da organização religiosa similar à estrutura de associação descrita anteriormente. Porém onde na associação tem-se associados, na organização religiosa, tem-se membros.

Outro aspecto de diferenciação que se deve observar, no contexto da organização religiosa, são as regras do direito próprio de sua formação religiosa, suas regras orientativas.

Vale salientar que pode haver denominações religiosas ou eclesiásticas que apresentem sistemas organizações diferenciados, podendo ser classificados em episcopal, presbiterial e congregacional.

Por exemplo, para os católicos, trata-se do sistema episcopal, em que o poder decisório concentra-se no Papa e vige o Direito Canônico.

As organizações religiosas têm, por disposição expressa do § 1º do Art. 44 do Código Civil, liberdade de criação, organização e funcionamento.⁸

8 PAES, José Eduardo Sabo, op. cit., p. 24.

CAPÍTULO III

Funcionamento das Associações, Fundações e Organizações Religiosas

1. Procedimentos para instituição e constituição de associação

O Art. 53 do Código Civil traz a definição legal de associação como uma modalidade de entidade, sem fins lucrativos, formada pela união de pessoas.

A constituição de associação diferencia-se da constituição de fundação, essencialmente, em dois aspectos. Primeiramente, não existe controle estatal prévio dos seus atos constitutivos (ata de criação e estatuto). O segundo aspecto diz respeito à necessidade de mera ata de criação (documento particular) em vez de escritura pública (documento público). Portanto, o documento essencial e fundamental à instituição de associação é a ata de criação elaborada pelos próprios associados. É importante a assessoria jurídica e contábil tanto para a fundação como para a associação.

Os interessados na constituição de associação devem se reunir em Assembleia Geral e decidir pela instituição da pessoa jurídica, aprovando o seu estatuto e elegendo as pessoas que assumirão os cargos de sua administração.

Em relação ao estatuto da associação, o Art. 54 do Código Civil e Art. 120 da Lei de Registros Públicos (Lei n.º 6.015/73) dispõem que, sob pena de nulidade, deve conter:

- a) a denominação, os fins e a sede da associação;
- b) o fundo social, quando houver;
- c) o tempo de duração;
- d) os requisitos para admissão, demissão e exclusão dos associados;
- e) os direitos e deveres dos associados;
- f) se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;
- g) as fontes de recursos para sua manutenção;
- h) o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;
- i) as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução;
- j) o destino do patrimônio na hipótese de dissolução;
- k) a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas;
- l) o modo como a associação será representada, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente.

Apesar de não ser uma exigência legal, é recomendado que o estatuto registre se a associação terá atuação restrita em determinada localidade ou poderá atuar em todo o território nacional.

O estatuto elaborado necessita da assinatura do futuro presidente da associação, salvo disposição contrária prevista no próprio estatuto e pela obrigatoriedade anuência de advogado com a indicação de seu registro na Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

1.1. Síntese da rotina para instituição e constituição de associação

- elaboração de minuta de estatuto, que será discutida e submetida à deliberação e aprovação da Assembleia Geral;
- convocação dos associados para participar da Assembleia Geral de Constituição, em cuja convocação deve constar como pauta: a constituição da associação (aprovação do estatuto); a eleição dos membros que irão compor o primeiro mandato nos órgãos internos (diretoria, conselho fiscal, etc.); e a definição da sede definitiva ou provisória;
- reunião em Assembleia Geral de Constituição, na data definida em convocação, dos associados ou sócios fundadores, na qual será lavrada a ata contendo as seguintes deliberações: o estatuto aprovado, os membros eleitos para integrar cada órgão interno e a sede definitiva ou provisória da associação;
- elaboração da ata de constituição da associação em pelo menos duas vias, que deverá ser assinada por todos os associados fundadores ou acompanhada da lista de presença, consignando-se o nome de cada associado e a sua qualificação completa (número do RG, número do CPF, profissão, estado civil e endereço);
- anexar à ata de constituição ao estatuto aprovado, também em duas vias, assinado pelo presidente da associação, com visto de advogado com registro na OAB, anotando-se no documento o número da respectiva inscrição;
- elaborar requerimento, assinado pelo presidente da associação, e encaminhar ao Oficial do Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas da Comarca ou da circunscrição onde a associação irá desenvolver suas atividades, pleiteando o registro dos atos constitutivos (ata e estatuto). O requerimento deve estar acompanhado de duas vias da ata de criação, do estatuto, da relação dos fundadores e dos membros dos órgãos internos;
- o Oficial efetuará o competente registro e lançará, nos documentos apresentados, a competente certidão do registro, com o respectivo número de ordem, livro e folha. Uma via ficará arquivada no cartório e a outra será entregue ao representante da associação.

Concluídas as etapas anotadas, a associação está dotada de personalidade jurídica. Para o desenvolvimento efetivo de suas atividades, no entanto, ela deve cadastrar-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) do Ministério da Fazenda e atender às outras obrigações exigidas para cada área de atuação.

Deve ainda cadastrar-se no município de sua sede e também onde desenvolverá suas atividades institucionais. Caso venha a desenvolver atividades comerciais, deve requerer sua inscrição no estado.

O profissional da contabilidade é recomendado para assessorar a associação nesse processo. Com essas inscrições, e dependendo das regras da União, do Dis-

trito Federal, de cada estado e do município, devem ser observadas as obrigações acessórias, por exemplo, emissão de notas fiscais, documentos, preenchimento de declarações, entre outros, assim como a necessidade de ingressar com pedidos de reconhecimento de imunidade e/ou isenção, conforme dispuser a ordem legal.

Na sequência, deve ser providenciada a abertura de conta corrente e ser integralizado o patrimônio (dotação inicial), caso tenha sido disposto no ato de criação da pessoa jurídica.

Na hipótese de terem sido dotados bens imóveis para a associação, devem ser providenciadas as competentes escrituras públicas para registro na matrícula dos bens.

2. Procedimentos para instituição e constituição de fundação

O ato de instituição de fundação é a escritura pública. Ela pode ocorrer por iniciativa do instituidor ou instituidores – já que a legislação não limita o número de pessoas físicas e/ou jurídicas que podem ter a iniciativa de criação de entidade fundacional. A opção pela criação da pessoa jurídica pode ocorrer com o instituidor ainda em vida ou no curso do inventário, na hipótese do instituidor deixar testamento válido dispondo o desejo da instituição de fundação após a sua morte e deixar o patrimônio pertinente para tanto.

Sendo o instituidor pessoa jurídica, deve comparecer o seu representante legal, devidamente autorizado para tanto, nos termos do estatuto ou contrato social.

Antes da elaboração da escritura pública, o instituidor deve procurar o promotor de justiça curador de fundações da comarca onde será a sede da fundação, para obter a competente autorização administrativa. Para este, deve apresentar o projeto social que pretende desenvolver, um estudo de viabilidade social, econômica e financeira e o patrimônio que destinará para a pessoa jurídica que irá nascer. Sendo o pedido negado pelo Ministério Público, o instituidor pode levar a questão para apreciação do Poder Judiciário, mediante o competente incidente processual denominado Suprimento Judicial.

A escritura pública é o ato unilateral de vontade, lavrado em cartório de notas perante o tabelião, com a interveniência do promotor de justiça curador de fundações, tudo em conformidade com os arts. 62 e 215, § 1º, do Código Civil.

São requisitos essenciais à escritura pública de instituição da fundação:

- a) data e lugar de sua realização;
- b) reconhecimento da identidade e capacidade das partes e de quantos haja comparecido ao ato, por si, como representantes, intervenientes ou testemunhas;
- c) nome, nacionalidade, estado civil, profissão, domicílio e residência das partes

- e das demais comparecentes, com indicação, quando necessário, do regime de bens do casamento, nome do outro cônjuge e filiação;
- d) manifestação clara da vontade das partes e dos intervenientes;
 - e) dotação especial de bens livres, ou seja, legalmente disponíveis ou desonerados;
 - f) fim a que se destina a fundação;
 - g) referência ao cumprimento das exigências legais e fiscais inerentes à legitimidade do ato;
 - h) declaração de ter sido lida na presença das partes e das demais comparecentes, ou de que todos a leram;
 - i) assinatura das partes e dos demais comparecentes, bem como a do tabelião ou de seu substituto legal, encerrando o ato. Ainda na escritura pública, o instituidor pode, opcionalmente, declarar a forma de administrar a fundação e a nomeação dos membros dos seus órgãos internos (conselho curador, conselho fiscal, diretoria executiva, entre outros), com identificação e qualificação completa. Essa nomeação, apesar de não ser obrigatória, é bastante usual e recomendada, pois facilita o início das atividades da pessoa jurídica.

Na maioria dos estados e no Distrito Federal, as Normas da Corregedoria Geral de Justiça estabelecem que qualquer ato público relativo às fundações de direito privado deve ter, obrigatoriamente, a interveniência do Ministério Público. Por força de referidas disposições, o promotor de justiça curador de fundações não só autoriza, administrativamente, a instituição da fundação, como participa da própria escritura pública, na condição de anuente, assinando o documento público.

Elaborada a escritura pública perante o Cartório de Notas, na qual é de todo recomendado que seja inserido no seu texto o estatuto da entidade, ocorre o fenômeno jurídico denominado Instituição da Fundação. Na sequência, a escritura e o pertinente estatuto devem ser levados para registro no cartório de registro de pessoas jurídicas do local da sede jurídica, onde então ocorre o fenômeno jurídico denominado Constituição da Fundação. Com este procedimento, a fundação nasce para o mundo jurídico.

2.1. Síntese da rotina para instituição e constituição de fundação

- procurar o Ministério Público da unidade da Federação onde se quer instituir a fundação e buscar orientação. A maioria dos estados e o Distrito Federal possuem promotorias especializadas, que fornecem subsídios dos passos que devem ser percorridos para a criação da entidade e orientações para a elaboração do estatuto;
- apresentar, por meio de requerimento, em duas vias, na promotoria especializada, pedido formal de autorização administrativa para instituição da fundação,

acompanhado de estudo de viabilidade social, econômica e financeira do projeto social que se pretende implementar, e a respectiva minuta do estatuto;

- aguardar a manifestação do Ministério Público, que, em regra, se manifesta no prazo de 15 dias;
- havendo determinação do Ministério Público para efetuar alterações, providenciar o quanto requisitado;
- na hipótese de o Ministério Público negar o pedido de autorização de instituição da fundação, o instituidor pode levar a questão para ser apreciada pelo Poder Judiciário, mediante o incidente processual denominado Suprimento Judicial;
- na hipótese de o Ministério Público autorizar a instituição da fundação, o instituidor deve apresentar ao cartório de notas da comarca a minuta do estatuto e a autorização do Ministério Público, para a elaboração da escritura pública;
- o instituidor pode também apresentar ao Ministério Público e ao cartório os nomes e as respectivas qualificações das pessoas que irão assumir os cargos na administração da fundação, para constar da escritura pública;
- nos estados em que as normas da Corregedoria Geral da Justiça determinam que o Ministério Público deva fazer parte do ato público, o promotor de justiça curador de fundações também assina a escritura, na condição de anuente; na sequência, o instituidor apresenta a escritura ao cartório de registro de pessoas jurídicas, requerendo o competente registro;
- nos estados em que as normas da Corregedoria Geral da Justiça não determinam que o Ministério Público deva fazer parte do ato público, após lavrada a escritura, o que foi feito sem autorização do promotor de justiça curador de fundações, o documento deve ser apresentado ao promotor para que aprove o registro do estatuto; uma vez autorizado, o instituidor apresenta a escritura e o estatuto autorizado pelo promotor de justiça ao cartório de registro de pessoas jurídicas, requerendo o competente registro;
- o registro no cartório se faz mediante apresentação de, no mínimo, duas vias dos seguintes documentos: (i) escritura pública, (ii) estatuto, (iii) autorização do Ministério Público que autorizou o registro, caso o promotor de justiça não tenha assinado o documento público na condição de anuente, (iv) termos de posse das pessoas que assumem os cargos na administração, na hipótese de terem sido indicados na escritura pública e (v) petição do representante legal da fundação requerendo o registro da fundação. O oficial do cartório de registro lançará, nas vias apresentadas, a competente certidão do registro, com o respectivo número de ordem, livro e folha. Uma via fica arquivada no cartório e a outra é entregue ao representante da fundação.
- na hipótese de não terem sido incluídos na escritura pública os nomes das pessoas que assumirão os cargos da fundação, após a elaboração da escritura e antes do requerimento para o registro, deve ser realizada uma reunião do conselho

curador para eleição e posse das pessoas que assumirão os respectivos cargos, para apresentação ao cartório, juntamente com os documentos referidos no item anterior; a providência é necessária, pois o cartório não pode registrar uma pessoa jurídica sem que esta tenha representantes.

Concluída a fase anteriormente descrita, a fundação está dotada de personalidade jurídica. No entanto, para o desenvolvimento efetivo de suas atividades, a entidade deve inscrever-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) do Ministério da Fazenda e atender às outras obrigações exigidas para cada área de atuação.

Deve ainda cadastrar-se no município de sua sede e também onde desenvolverá suas atividades institucionais. Caso venha a desenvolver atividades comerciais, deve requerer sua inscrição no estado.

O profissional da contabilidade é recomendado para assessorar a associação neste processo. Com essas inscrições e dependendo das regras da União, do Distrito Federal, de cada estado e do município, devem ser observadas as obrigações acessórias, por exemplo, emissão de notas fiscais, documentos, preenchimento de declarações, entre outros, assim como a necessidade de ingressar com pedidos de reconhecimento de imunidade e/ou isenção, conforme dispuser a ordem legal.

Na sequência, deve ser providenciada a abertura de conta corrente e integralização do patrimônio ou fundo social, na forma como disposto na escritura pública.

Na hipótese de terem sido dotados bens imóveis para a fundação, devem ser providenciadas as competentes escrituras públicas para registro na matrícula dos bens.

Em prosseguimento, o instituidor deve apresentar ao Ministério Público, enquanto órgão de velamento, uma cópia da escritura pública e do estatuto devidamente registrados e, posteriormente, comprovante da integralização do patrimônio.

3. Procedimentos para constituição de organização religiosa

O Art. 44, inciso IV, do Código Civil dispõe da organização religiosa, como pessoa jurídica de direito privado. O parágrafo único do mesmo artigo estabelece que são livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao Poder Público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento.

A instituição e constituição da organização religiosa assemelham-se à da associação. Nesse sentido, não existe controle estatal prévio dos seus atos cons-

tutivos (ata de criação e estatuto), e não há necessidade de elaboração de escritura pública. Na organização religiosa, não existem sócios ou associados, mas, sim, “membros”. São pessoas integradas pela confissão de fé, por votos, por compromissos ou por vivência carismática existencial.

Os membros, como ocorre na associação, devem reunir-se em Assembleia Geral para a instituição da organização religiosa e decidir pela criação da pessoa jurídica, aprovando o seu estatuto e elegendo as pessoas que assumirão os cargos de sua administração. Em geral os cargos são diretivos e consultivos, tais como, Conselho Geral, Conselho Local, Diretoria, Conselho para Assuntos Econômicos e Fiscais e outros órgãos que julgarem oportunos e convenientes à vida da organização religiosa. Outro ponto importante é a definição de sua sede provisória ou definitiva.

A ata de instituição da organização religiosa, elaborada pela Assembleia Geral, deve conter:

- a) explicitamente, a informação de se tratar de ata de instituição da organização religiosa;
- b) o nome e a qualificação completa de cada membro fundador;
- c) a pauta da reunião, na forma como convocada (instituição da organização religiosa, aprovação do estatuto, definição da sede provisória ou definitiva e eleição dos membros diretivos e consultivos).

A ata deve aprovar o estatuto da organização religiosa. Este deve conter, no mínimo, os seguintes requisitos legais, conforme dispõem os arts. 46 e 54 do Código Civil, combinados com o Art. 120 da Lei n.º 6.015/73 (Lei de Registros Públicos):

- a) a denominação, os fins e a sede da organização religiosa;
- b) o fundo social, quando houver;
- c) o tempo de duração;
- d) os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos membros;
- e) os direitos e deveres dos membros;
- f) se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;
- g) as fontes de recursos para sua manutenção;
- h) o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;
- i) as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução;
- j) o destino do patrimônio na hipótese de dissolução;
- k) a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas;
- l) o modo como a associação será representada, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente.

O estatuto elaborado necessita da assinatura do dirigente da organização religiosa, salvo disposição contrária prevista no próprio estatuto e pela ausência de advogado com a indicação de seu registro na Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Na sequência deve ser providenciado o registro.

3.1. Síntese da rotina para instituição e constituição de organização religiosa

- elaboração de minuta de estatuto, que será discutida e submetida à deliberação e aprovação da Assembleia Geral;
- convocação dos membros fundadores para participar da Assembleia Geral de Constituição, em cuja convocação deve constar como pauta: a constituição da organização religiosa (aprovação do estatuto); a eleição dos membros que irão compor o primeiro mandato nos órgãos internos (conselho diretivo, conselho consultivo, conselho fiscal, etc.); e a definição da sede definitiva ou provisória;
- reunião em Assembleia Geral de Constituição, na data definida em convocação, dos membros fundadores, na qual será lavrada a ata, contendo as seguintes deliberações: o estatuto aprovado, os membros eleitos para integrar cada órgão interno e a sede definitiva ou provisória da organização religiosa;
- elaboração da ata de constituição da organização religiosa em pelo menos duas vias, que deve ser assinada por todos os membros fundadores ou acompanhada da lista de presença, consignando-se o nome de cada membro e a sua qualificação completa (número do RG, número do CPE, profissão, estado civil e endereço);
- anexar à ata de constituição o estatuto aprovado, também em duas vias, assinado pelo dirigente da organização religiosa, com visto de advogado com registro na OAB, anotando-se no documento o número da respectiva inscrição;
- elaborar requerimento, assinado pelo dirigente da organização religiosa, e encaminhar ao oficial do cartório de registro civil das pessoas jurídicas da comarca ou da circunscrição onde a entidade irá desenvolver suas atividades, pleiteando o registro dos atos constitutivos (ata e estatuto). O requerimento deve estar acompanhado de duas vias da ata de criação, do estatuto, da relação dos membros fundadores e dos membros dos órgãos internos;
- o oficial efetua o competente registro e lança, nos documentos apresentados, a competente certidão do registro, com o respectivo número de ordem, livro e folha. Uma via fica arquivada no cartório e a outra é entregue ao representante da organização religiosa.

Concluídas as etapas anotadas, a organização religiosa está dotada de personalidade jurídica. Para o desenvolvimento efetivo de suas atividades, no entanto, ela deve cadastrar-se no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) do Ministério da Fazenda e atender às outras obrigações exigidas para cada área de atuação.

Deve ainda cadastrar-se no município de sua sede e também onde desenvolverá suas atividades institucionais. Caso venha a desenvolver atividades comerciais, deve requerer sua inscrição no estado.

O profissional da contabilidade é recomendado para assessorar a associação neste processo. Com essas inscrições e dependendo das regras da União, do Distrito Federal, de cada estado e do município, devem ser observadas as obrigações acessórias, por exemplo, emissão de notas fiscais, documentos, preenchimento de declarações, entre outros, assim como a necessidade de ingressar com pedidos de reconhecimento de imunidade e/ou isenção conforme dispu- ser a ordem legal.

Na sequência, deve ser providenciada a abertura de conta corrente e ser integralizado o patrimônio ou fundo social, caso tenha sido disposto no ato de criação da pessoa jurídica.

Na hipótese de terem sido dotados bens imóveis para a organização religio- sa, devem ser providenciadas as competentes escrituras públicas para registro na matrícula dos bens.

CAPÍTULO IV

Regime Tributário e Formas de Reconhecimento

As entidades de interesse social atuam em benefício da sociedade, sem finalidade de lucro¹ e têm uma função social de mais alta relevância. Suas atividades se apresentam com imaneente interesse público, apesar de serem desenvolvidas por pessoas jurídicas de direito privado.

A importância das organizações de interesse social é indiscutível pelas dificuldades que o estado tem para desempenhar o seu papel social de maneira satisfatória de forma isolada. A sociedade civil organizada, por meio de associações, de fundações e de organizações religiosas, desenvolvem atividades em benefício da coletividade, especialmente a mais carente de benefícios e oportunidades.

O ordenamento jurídico, ciente da realidade da sociedade brasileira contemporânea, a partir da Constituição Federal e com reflexos em toda a legislação infraconstitucional, estabelece benefícios favoráveis à salutar parceria consolidada com as organizações do Terceiro Setor.

Os principais instrumentos de fomento às atividades das organizações da sociedade civil são o reconhecimento da imunidade e a concessão de isenção de impostos e contribuições, além de repasse de recursos públicos, por meio de convênios, contratos, subvenções, termos de parceria, instrumentos de colaboração e outros congêneres.

Lei nova sobre fomento e colaboração - Sabo

1. Imunidade

A imunidade decorre de norma constitucional, que impõe vedações de diversas naturezas ao Poder Público, no que diz respeito à instituição, majoração, tratamento desigual, cobrança de tributos, entre outras limitações.

A Constituição Federal, em seu Art. 150, estabelece a seguinte vedação:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
VI – instituir impostos sobre: (...)
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”.

Com relação às fundações instituídas por partidos políticos, não há dificuldades para identificá-las na imunidade. No entanto, no tocante às instituições

1 Deve-se entender sem finalidade de lucro o lucro especulativo. O lucro (superávit) para manutenção das atividades é desejável.

de educação e de assistência social, a norma não é clara o suficiente para a identificação com sua simples leitura.

As instituições de educação abrangidas pela imunidade são aquelas que promovem a educação, bem como prestam serviços educacionais, observados os arts. 206 e 209, incisos I e II, da Constituição Federal. Essas instituições podem ser pessoas jurídicas tanto na modalidade de associação, fundação ou organização religiosa.

Quanto às instituições de assistência social, deve-se interpretar o termo “assistência social” em sentido amplo. Assim, estão abrangidas as instituições de educação, saúde e assistência social propriamente ditas.

A parte final da norma constitucional citada impõe que as instituições, para serem beneficiadas com a imunidade, sejam sem fins lucrativos. Apesar de existirem discussões sobre a espécie de lei que deve estabelecer esses requisitos – ordinária ou complementar –, o entendimento da maioria dos doutrinadores e da jurisprudência é de que seja lei complementar. Assim, o Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66), que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, com *status* de lei complementar (Art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), é quem estabelece atualmente referidos requisitos.

Nesse sentido, o Art. 14, incisos I, II e III do Código Tributário Nacional, assim dispõe:

“Art. 14. O disposto na alínea e do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem, integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”

De acordo com a norma citada, fica evidente que o patrimônio da entidade só pode ser aplicado no desenvolvimento de suas finalidades no Brasil. O seu patrimônio e suas rendas não podem ser distribuídos, a qualquer título, ou seja, não pode haver remuneração de ocupantes de seus órgãos estatutários. Por último, a entidade deve manter a escrituração de seus fatos contábeis em livros revestidos de todas as formalidades, capazes de assegurar sua exatidão e consoante a todo o contexto do Art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN). Isso significa que a escrituração contábil deve seguir os Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, livro diário devidamente registrado no Cartório de Pessoas Jurídicas (o mesmo no qual estão registrados os atos constitutivos) e livro

razão. A documentação que deu suporte aos lançamentos contábeis deve ser arquivada e conservada pelos prazos da legislação específica.

Os tributos abrangidos pela imunidade são aqueles relativos ao patrimônio, renda e serviços das entidades que se enquadram nas regras já comentadas.

Considerando que o Brasil é constituído sob a forma de federação, para cada esfera de Governo (federal, estadual e municipal) foi dada a competência tributária para determinados impostos. Assim, existem impostos de competência da União, dos estados e dos municípios. Diante desse fato, a seguir, é exemplificado quadro dos impostos alcançados pela imunidade tributária, de acordo com a competência para tributar.

De relevo destacar que o Distrito Federal não possui municípios. Desta forma, em relação aos tributos, ele assume as competências estadual e municipal.

Federal	Estadual	Municipal
Imposto sobre a Renda de Proventos de qualquer Natureza (IR)	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
Imposto Territorial Rural (ITR)	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de Bens e Direitos (ITCMD)	Imposto sobre Transmissão Intervivos de Bens Imóveis (ITBI)
Imposto sobre Importação (II)		
Imposto sobre Exportação (IE)		

Imperioso registrar, também, que a contribuição da cota patronal do INSS é também passível de imunidade. Embora a norma constitucional do Art. 195, § 7º, utilize a expressão “isenção”, é uníssono da doutrina e na jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal, que a hipótese tratada é de imunidade.

2. Isenção

A isenção é a inexigibilidade temporária do tributo, muito embora previsto em lei e com a ocorrência do fato gerador. A isenção diferencia-se da imunidade. A imunidade tem caráter permanente, somente podendo ser mudada com a alteração da Constituição Federal, enquanto a isenção é temporária, ou seja, já na sua concessão, pode-se delimitar prazo de vigência e decorre de lei. Na imunidade, não ocorre o fato gerador da obrigação tributária, diferentemente da isenção, onde ele ocorre, mas a lei torna o crédito inexigível.

As isenções podem alcançar todos os tipos de tributo (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais). Cada esfera de Governo (federal, estadual e municipal) legisla sobre a isenção dos tributos de sua competência.

Desta forma, se as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de fundação ou associação não se enquadrarem nas regras da imunidade, devem procurar identificar todas as normas referentes às isenções (federal, estadual e municipal) para verificar se não podem se valer desta modalidade de benefício. Verificando atender aos requisitos específicos, a entidade deve requerer à autoridade tributária o reconhecimento da isenção. Referida autoridade, sendo verificado que a organização atende aos requisitos legais, não pode deixar de reconhecê-lo.

Se a qualquer momento a fiscalização verificar que a entidade não está atendendo a qualquer requisito, a imunidade pode ser cassada, devendo a entidade recolher todos os tributos devidos a partir do exercício da ocorrência do não atendimento de requisito legal. No caso de isenção, pode ser cancelada e ela passará, da mesma forma, a recolher todos os tributos devidos a partir do exercício da ocorrência do não atendimento de requisito legal.

3. Reconhecimento e concessão de registros, títulos e qualificações por órgãos governamentais

Com o objetivo de reconhecer a importância do trabalho desenvolvido pelas entidades de interesse social, o Poder Público lhes concede alguns registros e títulos, que atendem a determinados requisitos legais, podendo proporcionar benefícios, como imunidade, isenção, possibilidade de recebimento de recursos públicos, etc. E, para uma melhor compreensão do tema, são apresentadas, de forma bastante resumida, as principais titulações atualmente vigentes.

3.1. Título de Utilidade Pública Federal

Trata-se de título conferido pelo Presidente da República, delegado ao Ministério da Justiça, desde que a entidade atenda aos requisitos contidos no Decreto n.º 50.517/61, modificado pelo Decreto n.º 60.931/67:

- a) que se constitua no país;
- b) que tenha personalidade jurídica;
- c) que tenha estado em normal funcionamento, nos últimos 3 (três) anos, em respeito aos estatutos;
- d) não remuneração nem recebimento de vantagens pelos diretores e associados;

- e) que comprove, por meio de relatórios trianuais, a promoção de educação, de atividades científicas, culturais, artísticas ou filantrópicas;
- f) que os diretores possuam folha corrida e moralidade comprovada;
- g) que se obriga a publicar, anualmente, a demonstração da receita e despesa realizadas no período anterior, desde que contemplada com subvenção por parte da União, neste mesmo período.

Por outro lado, os benefícios proporcionados pelo título são:

- a) receber subvenções, auxílios e doações da União;
- b) realizar sorteios (Lei n.º 5.768/71, Art. 4º);
- c) receber doações de empresas, dedutíveis do lucro operacional da pessoa jurídica doadora, antes de computada a sua dedução, efetuadas a 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.

Outros requisitos podem ser exigidos e a entidade interessada deve informar-se no Departamento de Justiça, Classificação, Títulos e Qualificação (Dejus) do Ministério da Justiça, responsável pelo recebimento e análise dos pedidos, para esclarecimentos adicionais.

Nos âmbitos municipal e estadual, também são expedidos Títulos de Utilidade Pública. Cada município e estado devem possuir legislação própria para regulamentar a concessão de tais títulos.

Atualmente, as entidades prestam contas ao Ministério da Justiça de forma simplificada. A prestação de contas é *on-line* e feita por meio do Cadastro Nacional de Entidades Sociais (CNES) – disponível no sítio eletrônico do Ministério da Justiça. Em uma única declaração, a entidade faz a comprovação dos documentos referidos acima – (a) relatório de atividades e (b) demonstração do resultado do período. A entidade somente precisa enviar (fisicamente) a documentação ao Ministério da Justiça se assim for solicitado.

Além da prestação de contas para solicitação e renovação do Título de Utilidade Pública Federal, a entidade pode obter o Título de Utilidade Pública do seu respectivo estado, e do Distrito Federal e do município, a fim de obter alguns benefícios fiscais (isenções de impostos e contribuições estaduais) e financeiros (possibilidade de firmar parcerias e receber subvenções dos governos estaduais e do Distrito Federal), concedidos pelo governante do estado em que a pessoa jurídica tiver sua sede ou atuação.

No âmbito do Distrito Federal, a Lei n.º 1.617, de 18 de agosto de 1997, elenca a documentação necessária para requisição do Título de Utilidade Pú-

blica do Distrito Federal, a qual consiste em: carta ao Governo do Distrito Federal; estatuto e ata registradas e credenciadas; certidão dos órgãos ou conselhos competentes; cópia dos balanços patrimoniais dos três últimos anos; relatório de atividades dos três últimos anos; atestado de regular funcionamento expedido pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios; e cópia do CNPJ.

3.2. Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas)

De acordo com a Lei n.º 12.101, de 2009, a certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto nos itens 4.3.4, 4.3.5 e 4.3.6 deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, e cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- 1) Ser constituída como pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto na Lei 12.101 de 2009 e ainda deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, sendo vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional.
- 2) Prever, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidade sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas.

3.3. Isenção – Requisitos do Art. 29 da Lei n.º 12.101/09

A entidade beneficente certificada faz jus à isenção do pagamento da contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social e das contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, desde que atenda aos requisitos previstos em Lei.

I - não percebam seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos. No entanto, não impede a remuneração aos diretores

não estatutários que tenham vínculo empregatício e, ainda, a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal, neste último caso, a saber:

I.A - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até o 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o *caput* deste artigo; e

I.B - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido pelo item I.

I.C - o disposto no inciso I não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.

A isenção de que trata a Lei n.º 12.101/2009 não se estende à entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.

Informações na íntegra vide Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, e Decreto n.º 8.242, de 23 de maio de 2014.

O período mínimo de cumprimento dos requisitos acima pode ser reduzido se a entidade for prestadora de serviços por meio de contrato, convênio ou instrumento congênere com o Sistema Único de Saúde (SUS) ou com o Sistema Único de Assistência Social (Suas), em caso de necessidade local atestada pelo gestor do respectivo sistema.

3.4. Ministério da Saúde

Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deve, nos termos do regulamento:

1. celebrar contrato, convênio ou instrumento congênere celebrado com o gestor do SUS;
2. ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento);
3. comprovar, anualmente, da forma regulamentada pelo Ministério da Saúde, a prestação dos serviços de que trata o item 2, com base nas internações e nos atendimentos ambulatoriais realizados.

O atendimento do percentual mínimo acima pode ser individualizado por estabelecimento ou pelo conjunto de estabelecimentos de saúde da pessoa jurídica, desde que não abranja outra entidade com personalidade jurídica própria que seja por ela mantida. No conjunto de estabelecimentos de saúde da pessoa jurídica, pode ser incorporado aquele vinculado por força de contrato de gestão, na forma do regulamento.

A entidade de saúde que aderir a programas e estratégias prioritárias definidas pelo Ministério da Saúde fará jus a índice percentual que será adicionado ao total de prestação de seus serviços ofertados ao SUS, observado o limite máximo de 10% (dez por cento), conforme estabelecido em ato do ministro de Estado da Saúde.

4. A entidade de saúde deve ainda informar, obrigatoriamente, ao Ministério da Saúde, na forma por ele estabelecida:

I - a totalidade das internações e atendimentos ambulatoriais realizados para os pacientes não usuários do SUS;

II - a totalidade das internações e atendimentos ambulatoriais realizados para os pacientes usuários do SUS; e

III - as alterações referentes aos registros no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES.

A entidade deverá manter o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES) atualizado, de acordo com a forma e o prazo determinado pelo Ministério da Saúde.

5. A entidade de saúde que presta serviços, exclusivamente, na área ambulatorial deve observar o disposto nos itens “1 e 2”, comprovando, anualmente, a prestação dos serviços no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento).

Para os requerimentos de renovação de certificado, caso a entidade de saúde não cumpra o disposto no “item 3”, no exercício fiscal anterior ao exercício do requerimento, o Ministério da Saúde avaliará o cumprimento do requisito com base na média do total de prestação de serviços ao SUS, de que trata o “item 3”, pela entidade durante todo o período de certificação em curso, que deverá ser de, no mínimo, 60% (sessenta por cento).

Apenas será admitida a avaliação pelo Ministério da Saúde, caso a entidade tenha cumprido, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) da prestação de seus serviços ao SUS, de que trata “item 3”, em cada um dos anos do período de certificação.

A comprovação da prestação dos serviços, conforme regulamento do Ministério da Saúde, será feita com base nas internações, nos atendimentos ambulatoriais e nas ações prioritárias realizadas.

6. Quando a disponibilidade de cobertura assistencial da população pela rede pública de determinada área for insuficiente, os gestores do SUS devem observar, para a contratação de serviços privados, a preferência de participação das entidades beneficentes de saúde e das sem fins lucrativos.

As instituições reconhecidas, nos termos da legislação, como serviços de atenção em regime residencial e transitório, incluídas as comunidades terapêuticas que prestem ao SUS serviços de atendimento e acolhimento a pessoas com transtornos decorrentes do uso, abuso ou dependência de substância psicoativa, poderão ser certificadas, desde que:

I - sejam qualificadas como entidades de saúde; e

II - comprovem a prestação de tais serviços

O cumprimento desses requisitos (I e II) deverá observar os critérios definidos pelo Ministério da Saúde.

A prestação desses serviços será pactuada com o gestor local do SUS por meio de contrato, convênio ou instrumento congêneres.

O atendimento dos requisitos previstos neste item (6) dispensa a observância das exigências previstas nos itens “1, 2, 3 e 4”.

7. Não havendo interesse do gestor local do SUS na contratação dos serviços de saúde ofertados pela entidade de saúde ou de contratação abaixo do percentual mínimo a que se refere o “item 2”, a entidade deverá comprovar a aplicação de percentual da sua receita em gratuidade na área da saúde, da seguinte forma:

I - 20% (vinte por cento), quando não houver interesse de contratação pelo gestor local do SUS ou se o percentual de prestação de serviços ao SUS for inferior a 30% (trinta por cento);

II - 10% (dez por cento), se o percentual de prestação de serviços ao SUS for igual ou superior a 30% (trinta por cento) e inferior a 50% (cinquenta por cento); ou

III - 5% (cinco por cento), se o percentual de prestação de serviços ao SUS for igual ou superior a 50% (cinquenta por cento)

Excepcionalmente, será admitida a certificação de entidades que atuem, exclusivamente, na promoção da saúde, sem exigência de contraprestação do usuário pelas ações e serviços de saúde realizados, nos termos do regulamento. A oferta da totalidade de ações e serviços sem contraprestação do usuário dispensa a observância das exigências previstas nos itens “1, 2, 3 e 4”.

A execução de ações e serviços de gratuidade em promoção da saúde será previamente pactuada por meio de contrato, convênio ou instrumento congêneres com o gestor local do SUS.

Para efeito do disposto no *caput*, são consideradas ações e serviços de promoção da saúde as atividades voltadas para redução de risco à saúde, desenvolvidas em áreas como:

I - nutrição e alimentação saudável;

II - prática corporal ou atividade física;

III - prevenção e controle do tabagismo;

IV - prevenção ao câncer, ao vírus da imunodeficiência humana (HIV), às hepatites virais, à tuberculose, à hanseníase, à malária e à dengue;

V - redução da morbimortalidade em decorrência do uso abusivo de álcool e outras drogas;

- VI - redução da morbimortalidade por acidentes de trânsito;
- VII - prevenção da violência; e
- VIII - redução da morbimortalidade nos diversos ciclos de vida.

Excepcionalmente, será admitida a certificação de entidades que prestam serviços de atenção em regime residencial e transitório, incluídas as comunidades terapêuticas que executem, exclusivamente, ações de promoção da saúde voltadas para pessoas com transtornos decorrentes do uso, abuso ou dependência de drogas, desde que comprovem a aplicação de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de sua receita bruta em ações de gratuidade. Para fins deste cálculo, as receitas provenientes de subvenção pública e as despesas decorrentes não devem incorporar a receita bruta e o percentual aplicado em ações de gratuidade.

A execução das ações de gratuidade em promoção da saúde será previamente pactuada com o gestor local do SUS, por meio de contrato, convênio ou instrumento congêneres. O atendimento dos requisitos previstos neste artigo dispensa a observância das exigências previstas nos itens “1, 2, 3 e 4”.

8. Em hipótese alguma, é admitida como aplicação em gratuidade a eventual diferença entre os valores pagos pelo SUS e os preços praticados pela entidade ou pelo mercado.

3.5. Ministério da Educação

As entidades de educação certificadas na forma da Lei n.º 12.101/2009 deverão prestar informações ao Censo da Educação Básica e ao Censo da Educação Superior, conforme definido pelo Ministério da Educação.

1. Para fins de concessão ou renovação da certificação, a entidade de educação que atua nas diferentes etapas e modalidades da educação básica, regular e presencial, deverá:

I - demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE), na forma do Art. 214 da Constituição Federal;

II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; e

III - conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes.

- 1.1. Para o cumprimento da proporção descrita no inciso III do item “1”, a entidade

poderá oferecer bolsas de estudo parciais, observadas as seguintes condições:

I - no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes; e

II - bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido, conforme definido em regulamento;

1.2. Será facultado à entidade substituir até 25% (vinte e cinco por cento) da quantidade das bolsas de estudo definidas no inciso III do item 1 e item 1.1 por benefícios complementares, concedidos aos alunos matriculados cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de 1 (um) salário-mínimo e meio, como transporte, uniforme, material didático, moradia, alimentação e outros benefícios definidos em regulamento.

1.3. Admite-se o cumprimento do percentual acima com projetos e atividades para a garantia da educação em tempo integral para alunos matriculados na educação básica em escolas públicas, desde que em articulação com as respectivas instituições públicas de ensino, na forma definida pelo Ministério da Educação.

1.4. Para fins do cumprimento da proporção de que trata o inciso III do item “1”:

I - cada bolsa de estudo integral concedida a aluno com deficiência, assim declarado ao Censo da Educação Básica, equivalerá a 1,2 (um inteiro e dois décimos) do valor da bolsa de estudo integral; e

II - cada bolsa de estudo integral concedida a aluno matriculado na educação básica em tempo integral equivalerá a 1,4 (um inteiro e quatro décimos) do valor da bolsa de estudo integral;

Obs: As equivalências previstas nos incisos I e II não poderão ser cumulativas.

1.5. Considera-se, para fins do disposto nos itens “1.3 e 1.4”, educação básica em tempo integral a jornada escolar com duração igual ou superior a 7 (sete) horas diárias, durante todo o período letivo, e compreende tanto o tempo em que o aluno permanece na escola como aquele em que exerce atividades escolares em outros espaços educacionais, conforme definido pelo Ministério da Educação.

1.6. As entidades de educação que prestam serviços integralmente gratuitos deverão garantir a observância da proporção de, no mínimo, 1 (um) aluno cuja

renda familiar mensal per capita não exceda o valor de um salário-mínimo e meio para cada 5 (cinco) alunos matriculados.

2. Para fins de concessão e de renovação da certificação, as entidades que atuam na educação superior e que aderiram ao Programa Universidade para Todos (Prouni), na forma do *caput* do Art. 11 da Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005, deverão atender às condições previstas nos incisos I, II e III do item “1” e nos itens “1.1, 1.2 e 1.6”.
- 2.1. As entidades que atuam concomitantemente no nível de educação superior e que tenham aderido ao Prouni e no nível de educação básica estão obrigadas a cumprir os requisitos exigidos no item “1”, para cada nível de educação, inclusive quanto à complementação eventual da gratuidade por meio da concessão de bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) e de benefícios complementares, conforme previsto nos itens “1.1 e 1.2”.
- 2.2. Somente serão aceitas, no âmbito da educação superior, bolsas de estudo vinculadas ao Prouni, salvo as bolsas integrais ou parciais de 50% (cinquenta por cento) para pós-graduação *stricto sensu*.
- 2.3. Excepcionalmente, serão aceitas como gratuidade, no âmbito da educação superior, as bolsas de estudo integrais ou parciais de 50% (cinquenta por cento) oferecidas fora do Prouni aos alunos enquadrados nos itens “5 e 6”, desde que a entidade tenha cumprido a proporção de uma bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes no Prouni e que tenha ofertado bolsas no âmbito do Prouni que não tenham sido preenchidas.
- 2.4. Para os fins do disposto no item “2”, somente serão computadas as bolsas concedidas em cursos de graduação ou sequencial de formação específica regulares, além das bolsas para pós-graduação *stricto sensu* previstas no item “2.2”.
3. Para os fins da concessão da certificação, as entidades que atuam na educação superior e que não tenham aderido ao Prouni na forma do Art. 10 da Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005, deverão:

I - atender ao disposto nos incisos I e II do *caput* do item 1; e

II - conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 4 (quatro) alunos pagantes.

3.1. Para o cumprimento da proporção descrita no inciso II do item “3”, a entidade poderá oferecer bolsas de estudo parciais, desde que conceda:

I - no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes; e

II - bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido, conforme definido em regulamento.

3.2. Será facultado à entidade que atue na educação superior substituir até 25% (vinte e cinco por cento) das bolsas de estudo definidas no inciso II do item “3” e no item “3.1” por benefícios complementares, concedidos aos alunos matriculados cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de um salário-mínimo e meio, como transporte, uniforme, material didático, moradia, alimentação e outros benefícios definidos em regulamento.

3.3. Sem prejuízo da proporção definida no inciso II do item “3”, a entidade de educação deverá ofertar, em cada uma de suas instituições de ensino superior, no mínimo, 1 (uma) bolsa integral para cada 25 (vinte e cinco) alunos pagantes.

3.4. A entidade deverá ofertar bolsa integral em todos os cursos de todas as instituições de ensino superior por ela mantidos.

3.5. As entidades que atuam concomitantemente na educação superior e na educação básica são obrigadas a cumprir os requisitos exigidos nos itens 1 e 3 de maneira segregada, por nível de educação, inclusive quanto à eventual complementação da gratuidade por meio da concessão de bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) e de benefícios complementares.

3.6. Para os fins do disposto no item “3”, somente serão computadas as bolsas concedidas em cursos de graduação ou sequencial de formação específica regulares.

4. Consideram-se alunos pagantes, para fins de aplicação das proporções previstas nos itens “1, 2 e 3”, o total de alunos que não possuem bolsas de estudo integrais.

4.1. Na aplicação das proporções previstas nos itens “2 e 3”, serão considerados os alunos pagantes matriculados em cursos de graduação ou sequencial de formação específica regulares.

- 4.2. Não se consideram alunos pagantes os inadimplentes por período superior a 90 (noventa) dias, cujas matrículas tenham sido recusadas no período letivo imediatamente subsequente ao inadimplemento, conforme definido em regulamento.
5. Para os efeitos da Lei n.º 12.101/2009, a bolsa de estudo refere-se às semestralidades ou anuidades escolares fixadas na forma da lei, vedada a cobrança de taxa de matrícula e de custeio de material didático.
 - 5.1. A bolsa de estudo integral será concedida a aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de 1 1/2 (um e meio) salário-mínimo.
 - 5.2. A bolsa de estudo parcial será concedida a aluno cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de 3 (três) salários-mínimos.
6. Para fins da certificação a que se refere a Lei n.º 12.101/2009, o aluno a ser beneficiado será pré-selecionado pelo perfil socioeconômico e, cumulativamente, por outros critérios definidos pelo Ministério da Educação.
 - 6.1. Os alunos beneficiários das bolsas de estudo de que trata a Lei (n.º 12.101/2009) ou seus pais ou responsáveis, quando for o caso, respondem legalmente pela veracidade e autenticidade das informações socioeconômicas por eles prestadas.
 - 6.2. Compete à entidade de educação aferir as informações relativas ao perfil socioeconômico do candidato.
 - 6.3. As bolsas de estudo poderão ser canceladas a qualquer tempo, em caso de constatação de falsidade da informação prestada pelo bolsista ou seu responsável, ou de inidoneidade de documento apresentado, sem prejuízo das demais sanções cíveis e penais cabíveis.
7. A Lei veda qualquer discriminação ou diferença de tratamento entre alunos bolsistas e pagantes.
8. No ato de concessão ou de renovação da certificação, as entidades de educação que não tenham concedido o número mínimo de bolsas previsto nos itens “1, 2 e 3” poderão compensar o número de bolsas devidas nos 3 (três) exercícios subsequentes, com acréscimo de 20% (vinte por cento) sobre o percentual não atingido, ou o número de bolsas não concedido, mediante a assinatura de Termo de Ajuste de Gratuidade, nas condições estabelecidas pelo Ministério da Educação.

- 8.1. Após a publicação da decisão relativa ao julgamento do requerimento de concessão ou de renovação da certificação na primeira instância administrativa, as entidades de educação a que se refere o item 8 disporão do prazo improrrogável de 30 (trinta) dias para requerer a assinatura do Termo de Ajuste de Gratuidade.
- 8.2. Na hipótese de descumprimento do Termo de Ajuste de Gratuidade, a certificação da entidade será cancelada relativamente a todo o seu período de validade.
- 8.3. O Termo de Ajuste de Gratuidade poderá ser celebrado somente 1 (uma) vez com cada entidade.
- 8.4. As bolsas de pós-graduação stricto sensu poderão integrar o percentual de acréscimo de compensação de 20% (vinte por cento), desde que se refiram a áreas de formação definidas pelo Ministério da Educação.

3.6. Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome

1. A certificação ou sua renovação é concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações socioassistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e para quem deles necessitar, sem discriminação, observada a Lei n.º 8.742, de 7 de dezembro de 1993.
 - 1.1. Tais entidades são aquelas sem fins lucrativos que prestam atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos pela Lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.
 - 1.2. Observado o que dispõem os itens “1 e 1.1”, também são consideradas entidades de assistência social:

I - as que prestam serviços ou ações socioassistenciais, sem qualquer exigência de contraprestação dos usuários, com o objetivo de habilitação e reabilitação da pessoa com deficiência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária, no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde;

II - as de que trata o inciso II do Art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943, desde que os programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência sejam prestados com a finalidade de promover a integração ao mercado de trabalho, nos termos da Lei n.º

8.742, de 7 de dezembro de 1993, observadas as ações protetivas previstas na Lei n.º 8.069, de 13 de julho de 1990; e

III - as que realizam serviço de acolhimento institucional provisório de pessoas e de seus acompanhantes, que estejam em trânsito e sem condições de autossustento, durante o tratamento de doenças graves fora da localidade de residência, observada a Lei n.º 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

- 1.3. Desde que observado o disposto nos itens “1 e 1.1” e no item “2”, exceto a exigência de gratuidade, as entidades referidas no Art. 35 da Lei n.º 10.741, de 1º de outubro de 2003, poderão ser certificadas, com a condição de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade se dê nos termos e limites do § 2º do Art. 35 da Lei n.º 10.741, de 1º de outubro de 2003.
- 1.4. As entidades certificadas como de “assistência social” terão prioridade na celebração de convênios, contratos ou instrumentos congêneres com o Poder Público para a execução de programas, projetos e ações de assistência social.
2. Constituem ainda requisitos para a certificação de uma entidade de assistência social:

I - estar inscrita no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, conforme o caso, nos termos do Art. 9º da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; e

Art. 9º O funcionamento das entidades e organizações de assistência social depende de prévia inscrição no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social, ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal, conforme o caso.

§ 1º A regulamentação desta lei definirá os critérios de inscrição e funcionamento das entidades com atuação em mais de um município no mesmo Estado, ou em mais de um Estado ou Distrito Federal.

§ 2º Cabe ao Conselho Municipal de Assistência Social e ao Conselho de Assistência Social do Distrito Federal a fiscalização das entidades referidas no caput na forma prevista em lei ou regulamento.

§ 3º Revogado

§ 4º As entidades e organizações de assistência social podem, para defesa de seus direitos referentes à inscrição e ao funcionamento, recorrer aos Conselhos Nacional, Estaduais, Municipais e do Distrito Federal.

II - integrar o cadastro nacional de entidades e organizações de assistência social de que trata o inciso XI do Art. 19 da Lei n.º 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

Art. 19. Compete ao órgão da Administração Pública Federal responsável pela coordenação da Política Nacional de Assistência Social:

XI - coordenar e manter atualizado o sistema de cadastro de entidades e organizações de assistência social, em articulação com os Estados, os Municípios e o Distrito Federal;

- 2.1. Quando a entidade de assistência social atuar em mais de um município ou estado ou em quaisquer destes e no Distrito Federal, deverá inscrever suas atividades no Conselho de Assistência Social do respectivo município de atuação ou do Distrito Federal, mediante a apresentação de seu plano ou relatório de atividades e do comprovante de inscrição no Conselho de sua sede ou de onde desenvolva suas principais atividades.
- 2.2. Quando não houver Conselho de Assistência Social no município, as entidades de assistência social dever-se-ão inscrever nos respectivos Conselhos estaduais.
- 2.3. A comprovação do vínculo da entidade de assistência social à rede socioassistencial privada no âmbito do Suas é condição suficiente para a concessão da certificação, no prazo e na forma a serem definidos em regulamento.

3.7. Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip)

O título de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip) encontra regulação na Lei n.º 9.790/99, considerado como o novo marco legal do Terceiro Setor. Tanto as fundações como as associações podem ser qualificadas com o título, que é conferido pelo Ministério da Justiça, uma vez atendidos os requisitos da Lei.

Saliente-se que é requisito básico finalístico, para toda e qualquer pessoa jurídica de direito privado que deseja ser qualificada de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, que, primeiro, atenda ao princípio de universalização dos serviços (no respectivo âmbito de suas atuações), e, segundo, que apresente pelo menos uma das finalidades contidas no Art. 3º da Lei n.º 9.790/99:

- I. promoção da assistência social;

- II. promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- III. promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- IV. promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- V. promoção da segurança alimentar e nutricional;
- VI. defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- VII. promoção do voluntariado;
- VIII. promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;
- IX. experimentação, não lucrativa, de novos modelos socioprodutivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- X. promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;
- XI. promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- XII. estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

Os principais benefícios da qualificação de Oscip são:

- a) a possibilidade da celebração de termo de parceria com o Poder Público para o recebimento de recursos; e
- 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 n.º 2.158-35, de 27/8/2001 e Art. 34 da Lei n.º 10.637/2002.

3.8. Organização Social (OS)

O título de Organização Social (OS) encontra previsão na Lei n.º 9.637/98. Podem ser qualificadas como organizações sociais as fundações e as associações cujas atividades sejam dirigidas ao ensino (e aqui não houve distinção de 1º ou 2º grau ou de nível superior), à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos os requisitos da Lei.

O principal benefício da qualificação de OS é a possibilidade de receber recursos financeiros e de administrar bens, equipamentos e pessoal do Poder

Público mediante a formalização de contrato de gestão, por meio do qual são ajustadas metas de desempenho que assegurem a qualidade e a efetividade dos serviços prestados ao público.

A Lei n.º 9.637/98 estabelece os requisitos para concessão do título no âmbito federal. Os estados, o Distrito Federal e os municípios, por sua vez, podem definir leis específicas para concessão da titulação nas suas esferas de Governo.

CAPÍTULO V

Prestação de Contas

Uma das principais obrigações dos administradores das Entidades de Interesse Social é prestar contas, primeiramente, ao próprio órgão deliberativo da entidade, e, por fim, ao Poder Público por meio dos diversos órgãos governamentais, de acordo com a natureza jurídica, registros, títulos e certificados que pleiteiem ou possuam.

“Prestação de contas” é o conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes 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, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei.

1. Elementos para prestação de contas

A entidade, na prestação de contas, deve observar quais são as exigências específicas de cada órgão, para que não encaminhe elementos aquém ou além do necessário.

A seguir são oferecidas algumas sugestões para instrução do processo de prestação de contas normalmente exigido.

1.1. Plano de trabalho

O “plano de trabalho” é o relatório em que a entidade deve demonstrar as ações previstas, comparativamente com as realizadas, e a respectiva análise de suas variações, evidenciando:

- a) os objetivos;
- b) a origem dos recursos;
- c) a infraestrutura; e
- d) a identificação de cada ação, serviço, projeto, programa e benefício a executar:
 - o público-alvo;
 - a capacidade de atendimento;
 - os recursos a utilizar;
 - os recursos humanos;
 - a abrangência territorial;
 - a forma de participação dos beneficiários e/ou as estratégias utilizadas nas etapas de elaboração;
 - execução;
 - métodos de avaliação e monitoramento do plano.

1.2. Relatório de atividades

O relatório de atividades é um documento circunstanciado dos trabalhos desenvolvidos no período da gestão, acompanhado de elementos que comprovem a efetiva realização, de acordo com as finalidades estatutárias da entidade, evidenciando:

- a) os objetivos;
- b) a origem dos recursos utilizados;
- c) a infraestrutura utilizada; e
- d) a identificação de cada ação, serviço, projeto, programa e benefício executado:
 - o público-alvo;
 - a capacidade de atendimento realizado;
 - os recursos utilizados;
 - os recursos humanos envolvidos;
 - a abrangência territorial;
 - a forma de participação dos beneficiários e/ou as estratégias utilizadas nas etapas de elaboração;
 - execução;
 - avaliação e monitoramento do plano.

Deve ser elaborado um relatório para cada período da gestão ou exercício financeiro, mesmo que o período da prestação de contas englobe vários exercícios. O relatório deve ter linguagem acessível e conter elementos que possibilitem ao usuário verificar a atuação da entidade de acordo com seus fins estatutários. Devem-se mencionar, por exemplo, os programas realizados pela entidade, o número de pessoas beneficiadas, os meios utilizados para atingir as finalidades, como, por exemplo, os valores gastos, o número de voluntários, etc.

1.3. Demonstrações contábeis

De acordo com a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros, as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pela Entidade sem Finalidade de Lucros são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicáveis.

No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras “lucro” ou “prejuízo” devem ser substituídas por “superávit” ou “déficit” do período.

Na Demonstração do Resultado do Período, devem ser destacadas as informações de gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade.

Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais.

Sem prejuízo das informações econômicas divulgadas nas demonstrações contábeis, a entidade pode controlar em contas de compensação as transações referentes a isenções, gratuidades e outras informações para melhor evidenciação contábil.

É necessário que a entidade elabore e apresente demonstrações contábeis analíticas e comparativas, de modo a evidenciar as contas de forma mais detalhada possível. É interessante que a entidade apresente ainda cópia do Balancete Analítico de Encerramento do Exercício, a fim de facilitar a análise das contas.

1.4. Informações bancárias

As informações bancárias podem ser exigidas em dois diferentes níveis. No primeiro nível, 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.

No segundo nível, são exigidas 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. Se houver pendência demonstrada na conciliação, o representante da entidade deve providenciar os esclarecimentos relativos a cada valor pendente e os esforços alocados para solucionar a pendência demonstrada.

1.5. Inventário patrimonial

O “inventário patrimonial” é uma 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. O total financeiro consignado nessa relação deve ser idêntico ao saldo do razão contábil dos bens do ativo imobilizado e intangível.

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.¹

1.6. Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)

A elaboração e entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) é obrigatória para todas as Entidades de Interesse Social. A inobservância dessa obrigação impõe restrições aos benefícios conquistados pela entidade, como a perda da imunidade ou da isenção, o que pode gerar passivo tributário e inviabilizar a continuidade da entidade.

Na prestação de contas, devem estar apensadas todas as fichas que compõem a DIPJ e o recibo de entrega ou transcritas as informações solicitadas nos campos apropriados do programa utilizado pelo órgão em questão.

1.7. Relação Anual de Informações Sociais (Rais)

Devem ser apensados à prestação de contas a Rais impressa e o recibo de entrega (mesmo que seja o recibo provisório). No caso de a entidade não ter empregado, deve ser entregue a Rais negativa.²

1.8. Parecer do Conselho Fiscal

O cumprimento dessa exigência depende da estrutura administrativa da entidade, quanto à previsão, ou não, no seu estatuto. O interessante é que a pessoa jurídica tenha em sua estrutura pelo menos três órgãos internos distintos, sendo um deliberativo (assembleia geral, no caso das associações, e conselho curador, no caso das fundações), um diretivo (diretoria, secretaria executiva ou coordenadoria) e um órgão interno de fiscalização (conselho fiscal).

1 Para os bens de terceiros, em poder da entidade, podem ser utilizadas contas de compensação para controle.

2 Em alguns órgãos como, por exemplo, os Ministérios Públicos estaduais que aderiram à utilização de programa como o Sistema de Cadastro e Prestação de Contas (Sicap), o arquivo da Rais pode ser anexado diretamente no campo apropriado do programa.

1.9. Relatório de Auditoria Independente

O exame de auditoria para as Entidades de Interesse Social, feito por auditores independentes, é uma exigência que pode ser feita pelo Poder Público, por aportadores de recursos ou estar prevista no estatuto da entidade. Por exigência de quaisquer dos interessados citados, deve a auditoria ser feita por auditor independente, legalmente habilitado no Conselho Regional de sua jurisdição.

1.10. Cópia de Convênio, Contrato e Termo de Parceria

Devem ser apensadas cópias dos 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.

Assim, o responsável deve enviar cópia de quaisquer desses instrumentos celebrados, com vigência durante o período da prestação de contas, com órgãos públicos ou privados, concluído ou em andamento. Se houver parecer do órgão repassador de recursos acerca da prestação de contas, uma cópia deve ser a esta anexada.

1.10.1. Siconv

O Governo federal editou o Decreto n.º 6.170, de 25 de julho de 2007, o Decreto n.º 6.428, de 14 de abril de 2008, e o Decreto n.º 6.497, de 30 de junho de 2008, determinando que a celebração, a liberação de recursos, o acompanhamento da execução e a prestação de contas dos convênios deverão ser registrados no Sistema de Gestão de Convênios e Contrato de Repasses (Siconv), o qual será aberto para acesso ao público, via rede mundial de computadores – internet –, por meio de página específica, denominada Portal dos Convênios.

A Portaria Interministerial n.º 127, de 29 de maio de 2008, estabelece normas para execução do disposto no Decreto n.º 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União, mediante convênios e contratos de repasse. Com vistas ao efetivo atendimento da legislação vigente, faz-se necessário que todas as ações de celebração, execução e prestação de contas sejam realizadas por meio do Portal dos Convênios (www.convenios.gov.br).

De acordo com o Decreto n.º 7.641, de 12 de dezembro de 2011, as transferências de recursos oriundos dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, por meio de convênios, contratos de repasse ou termos de parceria, ainda não interligadas ao Siconv, deverão utilizar esse sistema.

2. Órgãos que exigem prestações de contas

2.1. Ministério Público

O Código Civil atribui ao Ministério Público o velamento das fundações de direito privado, conforme disposto no Art. 66, já citado em capítulo anterior.

As associações sujeitam-se à fiscalização do Ministério Público, visto que cabe a este intervir nos casos de abuso da personalidade jurídica (Art. 50 do Código Civil). Incumbe, ainda, expressamente, ao Ministério Público:

- 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.º 41, de 18/11/1966);
- b) requerer a cassação do Título de Utilidade Pública Federal (Art. 5º da Lei n.º 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.º 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. 7º e 8º da Lei n.º 9.790, de 23/3/1999, e Art. 4º do Decreto n.º 3.100, de 30/7/1999).

Portanto, ao Ministério Público cabe fiscalizar a prestação de contas das associações tipificadas como sendo de interesse social. O velamento das fundações e a fiscalização das associações são realizados de acordo com atos normativos dos ministérios públicos dos estados e do Distrito Federal.

Em função da independência de cada Ministério Público, pode haver diferentes exigências, devendo os gestores e os profissionais da contabilidade se informar no órgão do Ministério Público incumbido do exame da prestação de contas.

2.2. Ministério da Justiça e Governos Estaduais

A prestação de contas é devida ao Ministério da Justiça pelas entidades que possuem o título de Utilidade Pública Federal. De acordo com o Art. 4º da Lei n.º 91, de 28/8/1935, as entidades declaradas de utilidade pública ficam

obrigadas a apresentar, anualmente, relação circunstanciada dos serviços que houverem prestado à coletividade.

O Art. 5º do Decreto n.º 50.517, de 2/5/1961, que regulamenta a referida Lei, é mais específico ao exigir, para aquelas entidades, a apresentação, até o dia 30 de abril de cada ano, ao Ministério da Justiça, de relatório circunstanciado dos serviços que foram prestados à coletividade no ano anterior, devidamente acompanhado da demonstração do resultado (receitas e despesas realizadas) no período, ainda que não tenham sido subvencionadas.

Em suma, até o dia 30 de abril de cada ano, as entidades que possuem o título de Utilidade Pública Federal devem apresentar ao Ministério da Justiça, referentes ao ano anterior:

- a) relatório circunstanciado de atividades;
- b) demonstração do resultado do exercício³ (déficit ou superávit).

A entidade que deixar de apresentar a documentação acima, durante três anos consecutivos, terá cassada a declaração de utilidade pública.

Atualmente, as entidades prestam contas ao Ministério da Justiça de forma simplificada. A prestação de contas é *on-line* e feita por meio do Cadastro Nacional de Entidades Sociais (CNES), disponível no sítio eletrônico do Ministério da Justiça. Em uma única declaração, a entidade faz a comprovação dos documentos referidos acima – (a) relatório de atividades e (b) demonstração do resultado do período. A entidade somente precisa enviar (fisicamente) a documentação ao Ministério da Justiça, se assim for solicitado.

Além da prestação de contas para solicitação e renovação do Título de Utilidade Pública Federal, a entidade pode obter o Título de Utilidade Pública do seu respectivo estado, do Distrito Federal e do município, a fim de obter alguns benefícios fiscais (isenções de impostos e contribuições estaduais) e financeiros (possibilidade de firmar parcerias e receber subvenções dos governos estaduais e do Distrito Federal), concedidos pelo governante do estado em que a pessoa jurídica tiver sua sede ou atuação.

No âmbito do Distrito Federal, a Lei n.º 1.617, de 18 de agosto de 1997, elenca a documentação necessária para requisição do Título de Utilidade Pública do Distrito Federal, a qual consiste em: carta ao Governo do Distrito Federal; estatuto e ata registrados e credenciados; certidão dos órgãos ou conselhos competentes; cópia dos balanços patrimoniais dos três últimos anos; relatório de atividades dos três últimos anos; atestado de regular funcionamento expedido pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios; e cópia do CNPJ.

3 Terminologia atual é demonstração do resultado do período.

2.3. Ministérios da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome

2.3.1. Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas)

De acordo com a Lei n.º 12.101, de 2009, a certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto nas seções I, II, III e IV do capítulo II da Lei n.º 12.101, de 2009, de acordo com as respectivas áreas de atuação (Saúde, Educação, Desenvolvimento Social e Combate à Fome).

De acordo a Lei n.º 12.101, extraem-se os seguintes entendimentos:

Compete aos Ministérios da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social e Combate à Fome supervisionar as entidades certificadas e zelar pela manutenção do cumprimento dos requisitos necessários à certificação, podendo, a qualquer tempo, determinar a apresentação de documentos, a realização de auditorias ou o cumprimento de diligências.

A autoridade competente para a certificação determinará o seu cancelamento, a qualquer tempo, caso constate o descumprimento dos requisitos necessários à sua obtenção.

Verificada a prática de irregularidade pela entidade certificada, são competentes para representar, motivadamente, ao Ministério certificador, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público:

- I - o gestor municipal, distrital ou estadual do SUS ou do Suas e o gestor da educação municipal, distrital ou estadual;
- II - a Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- III - os conselhos de acompanhamento e controle social previstos na Lei n.º 11.494, de 20 de junho de 2007, e os Conselhos de Assistência Social e de Saúde; e
- IV - o Tribunal de Contas da União.

2.3.2. Isenção – Requisitos do Art. 29 da Lei n.º 12.101/09

A entidade beneficente certificada faz jus à isenção do pagamento da contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social e das contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, desde que atenda aos requisitos previstos em Lei.

I - não percebam seus dirigentes estatutários, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos. No entanto, não impede a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício, e, ainda, a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal, neste último caso, a saber:

I.A - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e

I.B - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido pelo item I.

I.C - o disposto no inciso I não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.

A isenção de que trata a Lei n.º 12.101/2009 não se estende à entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida.

Informações na íntegra vide Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, e Decreto n.º 8.242, de 23 de maio de 2014.

2.4. Órgãos que celebram termos de parceria com Oscips

Para as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscips), a Lei n.º 9.790, de 23/3/1999, determina que as normas para a prestação de contas a serem observadas pela entidade devem constar do estatuto e devem conter, no mínimo:

- a) a observância dos Princípios de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- b) que se dê 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;
- c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos; se for o caso, a aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria;
- d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pela Oscip será feita conforme determina o parágrafo único do Art. 70 da Constituição Federal, segundo o qual “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária”.

O Decreto n.º 3.100, de 30/7/1999, que regulamenta a Lei das Oscips, estabelece que as prestações de contas anuais das Oscips serão realizadas sobre a totalidade das operações patrimoniais e resultados da entidade, e devem ser instruídas com os seguintes documentos:

- I - relatório anual de execução de atividades;
- II - demonstração do resultado do exercício⁴ (déficit ou superávit);
- III - balanço patrimonial;
- IV - demonstração das origens e aplicações de recursos; substituída pela demonstração dos fluxos de caixa; (Redação dada pela Lei n.º 11.638, de 2007);
- V - demonstração das mutações do patrimônio social;
- VI - notas explicativas das demonstrações contábeis, caso necessário; e
- VII - relatório de auditoria, que é obrigatória quando a soma dos recursos originários dos termos de parceria for maior ou igual a R\$ 600.000,00.

Além da aludida documentação, 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) 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 n.º 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.

4 Terminologia atual é demonstração do resultado do período.

Decreto 3.100 de 30/07/1999 - ANEXO II

(Nome do Órgão Público)
Extrato de Relatório de Execução Física e Financeira de Termo de Parceria
Custo do projeto:
Local de realização do projeto:
Data de assinatura do TP:/...../..... Início do projeto:/...../..... Término :/...../.....
Objetivos do projeto:
Resultados alcançados:
Custos de Implementação do Projeto Categorias de despesa Previsto Realizado Diferença TOTAIS:
Nome da Oscip:
Endereço:
Cidade: UF: CEP:
Tel.: Fax: E-mail:
Nome do responsável pelo projeto:
Cargo / Função:

CAPÍTULO VI

Controle Interno

Os conceitos básicos contribuem para um bom sistema de controle interno e podem ser considerados pelo auditor no desenvolvimento de seus trabalhos, alertando que existem limitações inerentes, que devem ser reconhecidas ao se considerar a eficácia de qualquer meio de controle, tendo em vista a possibilidade de ocorrência da falha humana, como interpretação errônea de instruções, negligência, conluio, etc. Visam ainda proporcionar aos gestores as orientações necessárias à realização e à condução dos trabalhos de auditoria, com vistas a avaliar o processo de gestão, no que se refere à relevância nos seus diversos aspectos.

Ao falar da relevância do controle interno, por exemplo, dentro de uma organização, destacando as vantagens e desvantagens no seu contexto e o detalhamento das suas funções e os diversos tipos de controles existentes, tendo a auditoria interna como forte aliada na verificação e fiscalização destes controles, é o que será tratado nessa apreciação, conforme exemplos a seguir:

Aspectos de Controle Interno:

- a) Relação Custo/Benefício;
- b) Definição de Responsabilidades e Autoridade;
- c) Segregação de Funções;
- d) Acesso aos Ativos;
- e) Estabelecimento de Comprovações e Provas Independentes;
- f) Métodos de Processamento de Dados;
- g) Pessoal.

1. Relação Custo/Benefício

O benefício de um controle interno consiste na redução do risco de falhas quanto ao cumprimento dos objetivos e metas de uma atividade. O conceito de custo/benefício reconhece que custo de um controle não deve exceder os benefícios que ele possa proporcionar. Embora a determinação da relação custo/benefício, em alguns casos, não seja de fácil avaliação, o administrador deve, na medida do possível, efetuar estimativas e/ou exercer um julgamento próprio a respeito.

2. Definição de Responsabilidades e Autoridade

O dever de todo pessoal dentro de uma organização deve ser fixado e limitado de forma precisa, bem como a autoridade decorrente, atribuída a cada uma das funções. Assim sendo, deve haver:

- procedimentos claramente determinados que levem em conta as funções de todos os setores da organização, propiciando a integração das informações dentro do sistema;
- um organograma adequado em que a linha de autoridade e a consequente responsabilidade sejam definidas entre os diversos departamentos, chefes, encarregados de setores, etc.

A delimitação de funções ou atividades, embora possa ser informal, deve, preferivelmente, ser definida em manuais de procedimentos, visto que estes propiciam a eficiência do sistema e evitam erros.

3. Segregação de Funções

Um sistema de controle interno adequado é aquele que elimina a possibilidade de dissimulação de erros ou irregularidades. Assim sendo, os procedimentos destinados a detectar tais erros ou irregularidades devem ser executados por pessoas que não estejam em posição de praticá-los, isto é, deve haver uma adequada segregação de funções. De uma maneira geral, o sistema de controle interno deve prever segregação entre as funções de aprovação de operações e sua execução e controle, de modo que nenhuma pessoa possa ter completa autoridade sobre uma parcela significativa de qualquer transação.

4. Acesso aos Ativos

Para se atingir um grau de segurança adequado, o acesso aos ativos de uma Instituição deve ser limitado ao pessoal autorizado. O termo “acesso aos ativos”, aqui utilizado, inclui acesso físico direto e acesso indireto por meio de preparação ou processamento de documentos que autorizem o uso ou disposição desses ativos.

Dessa forma, o acesso aos ativos é indispensável durante o curso normal das operações de uma entidade. A limitação desse acesso pessoal autorizado constitui, no entanto, um meio de controle eficaz para a sua segurança. O número e o nível das pessoas a quem o acesso deve ser autorizado dependem da natureza do ativo e de sua suscetibilidade a perdas por meio de erros e irregularidades. A limitação ao acesso indireto requer procedimentos de controle onde o conceito de separação de funções, já tratado anteriormente, seja aplicado.

5. Estabelecimento de Comprovações e Provas Independentes

Os procedimentos referentes a determinada atividade devem prever processos de comprovações rotineiras e obtenção independente de informações de controle. Os diversos registros preparados por um setor para informar sobre o resultado de suas atividades, em geral, constituem meios de controle eficazes somente quando produzidos por um sistema adequado, considerando como tal aquele que permite assegurar a fidedignidade das informações por meio de registros produzidos por fontes independentes, os quais podem ser comparados e conciliados. As divergências porventura detectadas evidenciam as falhas nos registros de transações.

Exemplos:

- Comparação/conciliação de registros analíticos preparados por um setor independente da contabilidade, com a posição do razão geral.
- Comparação do relatório sobre os resultados de um setor de produção com o relatório do setor de controle de qualidade.¹

6. Outros Tipos de Controle Interno

Quando tratamos de controle interno, analisamos sempre o processo de gestão não apenas quanto à prevenção de fraudes. Para o autor, outra função que é considerada a mais importante é a sua contribuição do controle de gestão na tomada de decisões. Dessa forma, o controle interno tem como objetivo a potencialização do êxito no processo decisório, o que possibilita maior geração de benefícios socioeconômicos, e também interfere em retornos sociais e ambientais. Assim sendo, o controle interno busca ultrapassar as barreiras do retorno financeiro.

7. Controle do Imobilizado

O controle desses ativos é obrigatório, independente da forma de tributação, apesar de a legislação do Imposto de Renda determinar a “faculdade” de depreciar, amortizar ou exaurir os bens do ativo imobilizado. O Art. 1.188 da Lei n.º 10.406, de 2002 (novo Código Civil), esclarece:

O balanço deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação patrimonial e financeira da organização. Ora, o texto não indica uma faculdade, mas

1 Fonte: Manual de Auditoria Interna - Conceitos e Práticas. "MAPH Editora Ltda." (Portal de Auditoria – Curitiba – PR)

uma obrigatoriedade. Sendo assim, o fato de a empresa/organização não ter interesse de reconhecer os gastos (depreciação, amortização ou exaustão), os elementos de seu ativo não serão reais; o mesmo se aplica em relação aos bens que, embora estejam totalmente depreciados, tenham a expectativa de realização pelo mercado, ou continue produzindo riqueza.

Assim, temos que o Ativo Imobilizado são os bens que auxiliam a organização na consecução de sua atividade e são compostos de máquinas, equipamentos, prédio (em uso), ferramentas, móveis e utensílios, instalações, veículos, etc.

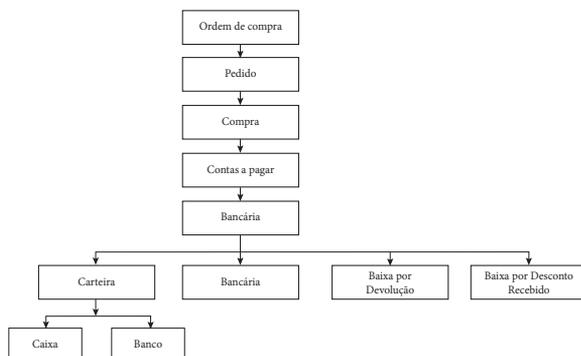
O controle do imobilizado é o controle dos bens patrimoniais, e este é feito usando informações relativas de cada um: valor de compra ou avaliação; localização deste bem na organização, descrição e especificações, relacionando-o com um código.

8. Controle de Contas a Pagar

O entendimento geral de contas a pagar por si só é muito simples. Significa o dinheiro que a empresa/organização deve em obrigações contraídas. Nessa conta, estão incluídas dívidas contraídas com fornecedores, obrigações com o Fisco, com prestadores de serviços e outras saídas previstas de dinheiro. Por isso, as contas a pagar representam a principal fonte de financiamento em curto prazo e longo prazo.

Os processos que devemos utilizar para controle de contas a pagar devem ser transparentes e atualizados para que, dessa forma, as despesas ou gastos sejam pagos no momento adequado do vencimento da obrigação contraída, não permitindo a geração de juros à organização nem problemas jurídicos.

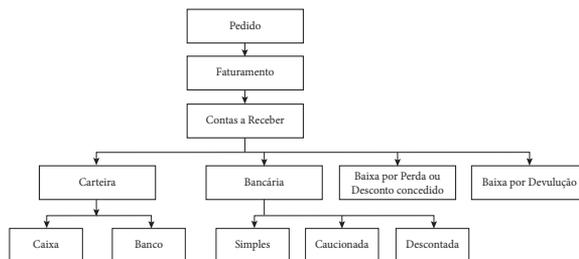
Figura 1 - Exemplo de um Fluxograma de Contas a Pagar



9. Controle de Contas a Receber

No caso do controle de Contas a Receber, representa o crédito da organização com seus doadores. E esses créditos configuram-se, principalmente, em uma organização do Terceiro Setor; os recebimentos dizem respeito aos recursos públicos ou às doações que são realizadas por meio de convênios, subvenções sociais e termos em parcerias.

Figura 2 - Exemplo de Fluxograma destinado ao Contas a Receber



10. Conciliação

A conciliação é um trabalho comparativo entre as movimentações existentes em uma conta corrente bancária e as contas existentes no controle financeiro. É importante que a conciliação seja elaborada tomando como base o último dia do mês e consiste em eliminar as transações que aparecem em ambos os registros. Nesse caso, as conciliações bancárias deverão ser integralmente revisadas ou refeitas quando existir auditoria na organização, de maneira que se assegure de que não haja erros.

11. Controle Orçamentário

Orçar quer dizer calcular, avaliar e estimar. Portanto, orçamento na organização é o instrumento utilizado para estimativas, avaliações, cálculos, previsões, feitos de forma, antecipada, com o intuito de se mensurar a melhor forma de atingir o objetivo pré-determinado. (Lívia Maria de Pádua Ribeiro e Adriana Conceição Timóteo ISSN 2175-8069, UFSC, Florianópolis, v.9, n.17, p.61-82, jan/jun, 2012 68).

Segundo Padoveze (2004, p. 501), “O orçamento é uma ferramenta do controle de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da organização”.

O orçamento tem o papel de auxiliar a visualização do comportamento das variáveis planejadas por meio de relatórios quantitativos ao longo do tempo. É o instrumento que pode identificar possíveis gargalos e pontos críticos nos processos da organização e elaborar planos para eliminar ou minimizar o seu efeito. A organização que elabora o orçamento consegue obter melhores resultados do que aquelas que não o fazem. Uma vez que se planeja o futuro, o orçamento tem a previsão dos gastos para cada setor. Esse controle orçamentário contribui para que a função do “controle interno” venha potencializar as informações para a tomada de decisões gerenciais e na gestão dos projetos.

CAPÍTULO VII

Auditoria

1. Introdução

Muitas vezes o termo “auditoria” é aplicado em algumas situações distintas, como, por exemplo: avaliação da eficiência e eficácia de determinado departamento ou processo; investigação de fraudes contábeis, fiscais ou financeiras; revisão da apuração da base de cálculo de tributos; verificação da obediência às normas operacionais de uma empresa, etc.

Neste capítulo, tem-se o objetivo de abordar, exclusivamente, os trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis, que pode ser entendido como um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências relacionadas a afirmações a respeito de ações e eventos econômicos apresentados nas demonstrações contábeis, para aferir a correspondência entre essas afirmações e critérios estabelecidos e a comunicação dos resultados a usuários interessados pela opinião do auditor independente.

Assim, a auditoria das demonstrações contábeis é associada ao serviço de comprovação, que pode ser um processo realizado em três partes: (1) coleta de evidências sobre afirmações apresentadas nas demonstrações contábeis; (2) avaliação dessas evidências em confronto com critérios objetivos; e (3) comunicação da conclusão obtida a partes interessadas, conhecidos como os usuários das informações contidas nas demonstrações contábeis.

Por sua vez, a NBC TA Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração define que “trabalho de asseguração” significa um trabalho no qual o auditor independente expressa uma opinião com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos usuários previstos, que não seja a parte responsável, acerca do resultado da avaliação ou mensuração de determinado objeto, de acordo com os critérios aplicáveis. Quando se tratar de trabalho de asseguração de informações contábeis históricas (por exemplo, demonstrações contábeis), o trabalho de asseguração razoável é denominado “auditoria”.

Os auditores independentes não são responsáveis pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis, pois esta responsabilidade cabe à administração da entidade, como também a administração é responsável pelos controles internos necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

A responsabilidade dos auditores independentes é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, com base em auditoria conduzida, de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria.

Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estejam livres de distorção relevante.

A auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para a obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis.

Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

A auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração da entidade, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

1.1. Necessidade da contratação de auditoria independente

A NBC TA - Estrutura Conceitual (Resolução CFC n.º 1.329/11) afirma que, se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ter duas qualidades:

- ser relevante, ou seja, aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários; e
- representar com fidedignidade o que se propõe a representar, portanto, ser completa, neutra e livre de erro.

Quando leem o relatório dos auditores independentes, os usuários das demonstrações contábeis buscam segurança de que essas duas qualidades foram atendidas quando da sua elaboração.

Portanto, o principal objetivo da auditoria é adicionar credibilidade aos usuários das demonstrações contábeis elaboradas pela administração da entidade.

A necessidade de que as demonstrações contábeis sejam analisadas por auditores independentes pode também ser atribuída a outros fatores:

a) Conflito de interesses

Pode haver uma preocupação por parte dos usuários de que as demonstrações contábeis foram elaboradas com alguma intenção em favor da administração da entidade. Por isso é que as demonstrações contábeis precisam ser neutras em relação aos seus diversos usuários, ou seja, a informação contábil não pode favorecer um usuário em detrimento de outro.

b) Complexidade técnica

A elaboração das demonstrações contábeis pode ser um processo complexo. À medida que a complexidade aumenta, o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorções ou erros também aumenta.

Considerando que é difícil, muitas vezes impossível, avaliar a qualidade das demonstrações contábeis, os usuários recorrem ao auditor independente para que ele faça a avaliação desta questão com a emissão de sua opinião.

c) Substituição de dirigentes

As entidades que fazem rodízio de seus dirigentes podem contratar auditoria independente para avaliar as demonstrações contábeis sob sua responsabilidade, para evitar problemas com a avaliação que os gestores subsequentes farão de suas gestões.

Além dos aspectos anteriores mencionados, as demonstrações contábeis das Entidades sem Finalidade de Lucros podem ser obrigadas a passar por um processo de auditoria, nas situações a seguir especificadas:

- a) A auditoria independente das demonstrações contábeis é obrigatória para entidades filantrópicas com receita superior a R\$2,4 milhões.

A Lei Federal n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009, define o seguinte parâmetro: “As entidades filantrópicas que têm faturamento superior a R\$ 2,4 milhões por ano estão obrigadas a apresentar suas demonstrações contábeis devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC). Este auditor independente está desobrigado de ter o seu registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), conforme item VIII do Art. 29 da Lei n.º 12.101/09.

- b) Por sua vez o Art. 19 do Decreto n.º 3.100/99 determina que a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip) deve realizar auditoria independente da aplicação dos recursos objeto do Termo de Parceria, de acordo com a alínea “c”, inciso VII, do Art. 4º da Lei n.º 9.790, de 1999, nos casos em que o montante de recursos for maior ou igual a R\$600.000,00 (seiscentos mil reais). A auditoria independente deve ser realizada por pessoa física ou jurídica habilitada pelos Conselhos Regionais de Contabilidade, e os dispêndios decorrentes dos serviços de auditoria independente devem ser incluídos no orçamento do projeto como item de despesa.
- c) O Art. 3º da Lei n.º 11.638/2007 determina que as sociedades de grande porte, ain-

da que não constituídas sob a forma de sociedade por ações são obrigadas a terem auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

2. Visão geral do processo de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis

O objetivo global da auditoria independente sobre as demonstrações contábeis é emitir uma opinião se as demonstrações contábeis se encontram de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria em todos os aspectos materiais.

Com base neste objetivo, o auditor inicia o processo de julgamento de quais contas, provavelmente, contêm distorções relevantes e de obtenção de evidências a respeito da apresentação adequada das demonstrações contábeis.

O processo inicia com o auditor tendo o entendimento do negócio da entidade, para que possa compreender a substância econômica das transações da entidade. A importância de tal entendimento visa buscar a compreensão dos eventos, transações e práticas que podem ter efeito importante sobre as demonstrações contábeis.

Com o entendimento do negócio e as demonstrações contábeis em mão, o auditor toma importantes decisões de planejamento a respeito do que é relevante na demonstração contábil e do risco que ela contenha informações materiais enganosas.

Estas decisões orientam a realização de procedimentos de auditoria para coletar evidências a respeito dos valores contidos na apresentação das demonstrações contábeis.

Exemplificando, vamos considerar o seguinte trecho do balanço patrimonial da entidade em determinada data:

- Ativo Circulante.
- Caixa e equivalentes de caixa.
- Aplicações financeiras (nota explicativa 4) – R\$500.000,00.

Ao registrar esses valores na demonstração contábil, a administração da entidade apresenta algumas afirmações, entre elas:

- As aplicações financeiras existem.
- A quantia correta das aplicações financeiras é de R\$500.000,00.
- Todas as aplicações financeiras que deveriam ser informadas foram consideradas.
- Todas as aplicações financeiras são de propriedade da entidade.
- Tudo o que deve ser evidenciado sobre as aplicações financeiras consta nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

As demonstrações contábeis dessa entidade exemplificada podem ser relevantemente enganosas, se qualquer das afirmações anteriores não for verdadeira.

Assim, neste caso, o papel do auditor independente é verificar se todas essas afirmações estão precisas.

Para tanto, o auditor pode solicitar, por exemplo, o extrato bancário da instituição financeira em nome da entidade, pois, com este documento, é possível verificar se as aplicações financeiras existem, se a quantia correta das aplicações financeiras é de R\$500.000,00 e se todas as aplicações financeiras são de propriedade da entidade.

Em complemento, o auditor pode emitir uma carta de circularização para que a instituição financeira responda diretamente ao auditor todas as operações que possui com a entidade em determinada data. Com isto, é possível verificar se todas as aplicações financeiras que deveriam ser informadas foram consideradas nas demonstrações contábeis.

Todos os componentes das demonstrações contábeis (ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas, custos e despesas) contêm afirmações semelhantes como as aqui exemplificadas. Neste sentido, o papel dos auditores independentes é coletar evidências para confirmar se essas afirmações estão apresentadas adequadamente nas demonstrações contábeis.

É importante destacar que a obtenção de evidências também passa pelo entendimento dos controles internos da entidade e da realização de testes de auditoria sobre tais controles.

Pode-se entender controles internos como um processo operado pela administração da entidade, planejado para fornecer segurança razoável quanto à consecução dos seus objetivos.

Exemplificando, no processo de compras, o auditor busca identificar se os controles internos dão segurança à administração de que todas as compras, em que serão gerados valores a pagar e conseqüentemente pagamentos (saída de recursos financeiros), são autorizadas seguindo as diretrizes determinadas pela administração.

Para tanto, algumas verificações básicas podem ser feitas pelo auditor independente:

- a) Todos os pedidos de compras são formalizados?
- b) Os profissionais que fazem os pedidos de compras estão autorizados para isto?
- c) Há cotações formalizadas?
- d) Quando os materiais comprados chegam a seu destino final, há conferência entre as informações do pedido de compra e a nota fiscal do fornecedor?

Caso os testes de auditoria nos controle internos confirmem que todas as afirmações anteriores são efetuadas pela entidade, o risco de que haja algum erro nos valores de compras efetuadas que está apresentado nas demonstrações contábeis é menor, pois os controles internos neste processo se mostram eficientes, o que auxilia o auditor independente na formação de sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

Após os testes de auditoria nos controles internos e saldos contábeis, o auditor finaliza seu trabalho com a comunicação da sua opinião e com a emissão do relatório dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis.

3. Relatórios emitidos pelos auditores independentes

Considerando que o objetivo final do auditor independente é formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida, ele deve expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito.

Para formar essa opinião, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações contábeis não apresentam distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro. Essa conclusão deve levar em consideração se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Opinião não modificada ou sem modificação

Quando o auditor independente conclui que as demonstrações contábeis da entidade estão elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, ou seja, relatório elaborado para satisfazer às necessidades de informações financeiras comuns de ampla gama de usuários, deve expressar uma opinião não modificada ou sem modificações, ou seja, uma opinião sobre as demonstrações contábeis sem ressalvas.

O relatório do auditor independente com opinião não modificada busca informar os usuários sobre as informações contábeis de que o auditor independente fez seu trabalho de análise das demonstrações contábeis da entidade auditada e conclui que:

- as referidas demonstrações divulgam adequadamente as práticas contábeis selecionadas e aplicadas e são consistentes e apropriadas com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- as estimativas contábeis feitas pela administração da entidade são razoáveis;
- as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
- as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações contábeis; e
- a terminologia usada nas demonstrações contábeis, incluindo o título de cada demonstração contábil, é apropriada.

A NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, em seu apêndice, traz o seguinte modelo de relatório de auditoria:

RELATÓRIO DO(S) AUDITOR(ES) INDEPENDENTE(S) SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Aos diretores da Companhia ABC

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com

as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas, não, para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade ABC, em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Opinião modificada

Caso o auditor conclua que as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com os requisitos de uma estrutura de apresentação adequada não atingem uma apresentação adequada, o mesmo deve discutir o assunto com a administração da entidade e, dependendo dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável e como o assunto é resolvido, deve determinar se é necessário modificar a opinião no seu relatório de auditoria.

Portanto, o auditor independente deve modificar sua opinião no relatório de auditoria, caso conclua, com base em evidência de auditoria, que as demons-

trações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.

Há três tipos de opinião modificada:

- i) opinião com ressalva;
- ii) opinião adversa; e
- iii) abstenção de opinião.

O item A1 da NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente traz a tabela a seguir, com o objetivo de facilitar a compreensão dos parâmetros de julgamento do auditor para os assuntos que geram modificação em seu relatório:

Natureza do assunto que gerou a modificação	Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis	
	Relevante, mas não generalizado	Relevante e generalizado
As demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Opinião adversa
Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

Generalizado é o termo usado, no contexto de distorções, para descrever os efeitos disseminados de distorções sobre as demonstrações contábeis ou os possíveis efeitos de distorções sobre as demonstrações contábeis que não são detectados, se houver, devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Efeitos generalizados sobre as demonstrações contábeis são aqueles que, no julgamento do auditor:

- i) não estão restritos aos elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis;
- ii) se estiverem restritos, representam ou poderiam representar uma parcela substancial das demonstrações contábeis; ou
- iii) em relação às divulgações, são fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários.

Opinião com ressalva

O auditor deve expressar uma opinião com ressalva quando ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que:

- i) as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou
- ii) não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

Exemplo: por hipótese, a entidade possui um processo judicial trabalhista, em que a administração, com base no julgamento do seu assessor jurídico, entende que a possibilidade de perda é provável e que o valor é relevante para fins de demonstrações contábeis, mas que, por algum motivo, não efetua a contabilização desta provisão. Por sua vez, o auditor independente deve ressaltar seu relatório, comentando o referido assunto e quais os efeitos, pelo não registro, que afetam a demonstração do resultado e patrimônio líquido da entidade (as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes e não generalizadas).

Opinião adversa

O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

Exemplo: por hipótese, o auditor ao analisar o patrimônio da entidade, conclui que todas as contas com saldos relevantes possuem distorções e que a administração não pretende fazer os ajustes contábeis necessários. Assim, o auditor pode concluir por emitir o relatório com opinião adversa (as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes e generalizadas).

Abstenção de opinião

O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas.

Exemplo: por hipótese, o auditor é contratado após a data do inventário dos estoques da entidade (considerando que os estoques é uma conta relevante

para essa entidade) e não é possível efetuar procedimentos alternativos para validar as quantidades dos estoques. Assim, o auditor pode concluir por emitir o relatório com abstenção de opinião (impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente).

CAPÍTULO VIII

Plano de Contas

Este capítulo é composto de três tópicos: (a) Elenco de Contas; (b) Funcionalidade das Contas; (c) Estrutura de Contas Analíticas. O tópico Elenco de Contas oferece a estrutura das contas patrimoniais e do resultado, organizada por grupo de contas com características semelhantes. O tópico Funcionalidade das Contas oferece uma síntese do funcionamento de uma conta individual ou de um grupo de contas em que as contas componentes do grupo registram fatos de natureza semelhantes. O tópico Estrutura de Contas Analíticas oferece uma das formas de composição de conta que recebe o lançamento contábil com o valor da transação econômica.

Ao reconhecer que algumas práticas contábeis para Entidade sem Finalidade de Lucros são distintas, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) estabelece, entre essas práticas, que terminologias, formas de registro e evidenciação de fatos e transações dessas entidades sejam tratadas de forma específica. Como exemplo é estabelecido que (a) as terminologias Patrimônio Social, *Superávit* e *Déficit* sejam utilizadas em substituição às Capital Social, Lucro e Prejuízo, respectivamente; (b) serviço voluntário e renúncia fiscal sejam reconhecidas de forma permutativa, em contas de receita e despesa, transitando pelo passivo.

Os exemplos utilizados para formação da conta não se referem a práticas específicas de nenhuma entidade em particular. Contudo, ditos procedimentos refletem a experiência dos autores no tratamento de transações semelhantes.

Como requisito para o reconhecimento de transações econômicas praticadas e evidenciação de informações, este capítulo sugere inicialmente um elenco de contas com as respectivas funções, que pode ser utilizado por Entidade sem Finalidade de Lucros, caso a entidade não disponha de melhor alternativa que satisfaça às suas necessidades de informação. Portanto, o elenco de contas sugerido não é uma recomendação e, sim, uma alternativa, e, desde já, fica permitida sua utilização por qualquer entidade que dele queira fazer uso.

1. Plano de contas

O elenco de contas representa a estrutura de alocação ou de endereços de contas a serem utilizadas por entidade econômica, para onde são direcionados os fluxos dos registros contábeis. É nessa estrutura de contas que se materializa o reconhecimento das transações econômicas da entidade e que fornece o suporte para a estrutura das demonstrações contábeis.

O elenco de contas está dividido em cinco grandes grupos: (a) Ativo; (b) Passivo e Patrimônio Líquido; (c) Resultado; (d) Variações Patrimoniais; e (e) Encerramento do Resultado. As contas do ativo estão dispostas por ordem decrescente de liquidez, como (a) Ativo Circulante; e (b) Ativo Não Circulante. As contas do

passivo estão dispostas por ordem decrescente de exigibilidade, como (a) Passivo Circulante; (b) Passivo Não Circulante; e (c) Patrimônio Líquido.

1.1. Elenco de contas

A conta está composta por um código numérico de até 7 dígitos e um título. O nível da conta que permite lançamento é o que contém a última posição significativa à direita, composta por um dígito ou um par de dígitos. O primeiro dígito à esquerda da conta define o sistema (grupo) que ela pertence, como segue: 1 Ativo; 2 Passivo e Patrimônio Líquido; 3 Despesas; 4 Receitas; 5 Variações Patrimoniais; e 6 Encerramento do Exercício.

Código	Título da Conta
1.	Ativo
1.1	Circulante
1.1.1	Caixa e Equivalente de Caixa
1.1.1.01	Caixa
1.1.1.02	Depósitos Bancários à Vista
1.1.1.02.01	Bancos Conta Movimento – Recursos Livres
1.1.1.02.02	Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros
1.1.1.02.03	Bancos Conta Movimento – Recursos com Restrições
1.1.1.03	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata
1.1.1.03.01	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos Livres
1.1.1.03.02	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos de Terceiros
1.1.1.03.03	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos com Restrições
1.1.2	Créditos
1.1.2.01	Aplicações Financeiras a Prazo
1.1.2.01.01	Aplicações Financeiras a Prazo – Recursos Livres
1.1.2.02	Cheques a Depositar
1.1.2.03	Cartão de Crédito a Receber
1.1.2.04	Contas a Receber
1.1.2.04.01	(-) Ajuste a Valor Justo
1.1.2.05	(-) Perdas Estimadas em Crédito de Liquidação Duvidosa
1.1.2.06	(-) Títulos Descontados sem Coobrigação
1.1.2.07	Adiantamentos a Empregados
1.1.2.08	Adiantamento a fornecedores
1.1.2.09	Desembolsos para Ressarcimento Futuro

Código	Título da Conta
1.1.2.10	Valores Pendentes de Prestação de Contas
1.1.2.10.01	Repasses de Recursos
1.1.2.10.02	Adiantamento de Recursos
1.1.2.11	Créditos Tributários a serem Compensados ou Ressarcidos
1.1.2.11.01	Imposto de Renda
1.1.2.11.02	PIS/Pasep
1.1.2.11.03	Cofins
1.1.2.12	Antecipação de Recursos em Projetos e Parcerias
1.1.2.13	Despesas Antecipadas
1.1.2.13.01	Assinaturas
1.1.2.13.02	Prêmio de Seguro
1.1.2.13.03	Outras Despesas Antecipadas
1.1.2.14	Outros Valores
1.1.2.14.01	Pagamentos a Identificar
1.1.2.14.02	Outros Direitos
1.1.2.20	Gratuidade Concedida
1.1.2.20.01	Fornecimentos e Serviços
1.1.3	Estoques
1.1.3.01	Revenda
1.1.3.02	Manutenção
1.1.3.03	Produção própria
1.1.3.04	Adiantamento a Fornecedores
1.1.3.09	(-) Ajuste a valor recuperável (AVR)
1.2	Ativo não Circulante
1.2.1	Realizável a Longo Prazo
1.2.1.01	Créditos
1.2.1.01.01	Parcerias
1.2.1.02	Investimentos Temporários
1.2.1.03	Outros Créditos
1.2.2.	Investimentos
1.2.2..02	Participações Societárias
1.2.2.03	Propriedades para Investimento
1.2.2.09	Outros Investimentos
1.2.3	Imobilizado
1.2.3.01	Imóveis de Uso
1.2.3.02	Utensílios

Código	Título da Conta
1.2.3.03	Instalações
1.2.3.04	Mobiliários
1.2.3.08	Veículos
1.2.3.10	Obras em Andamento
1.2.3.11	Adiantamento a Fornecedores
1.2.3.12	Bens de Uso com Restrição
1.2.4	(-) Depreciação Acumulada
1.2.4.01	Imóveis de Uso
1.2.4.02	Utensílios
1.2.4.03	Instalações
1.2.4.04	Mobiliários
1.2.4.08	Veículos
1.2.4.12	Bens de Uso com Restrição
1.2.5	Intangível
1.2.5.01	<i>Software</i>
1.2.5.02	Bens de uso com restrição
1.2.9	(-) Amortização Acumulada
1.9	Compensação Ativa
1.9.1	A (Título de acordo com a Entidade)
2.	Passivo + Patrimônio Líquido
2.1	Circulante
2.1.1	Contas a Pagar
2.1.1.01	Obrigações com Instituições Financeiras
2.1.1.01.01	Empréstimos para Financiamento de Capital Circulante
2.1.1.01.02	Parcela de Empréstimos transferida do Longo Prazo
2.1.1.01.03	Créditos Rotativos
2.1.1.01.04	Outras Operações de Crédito
2.1.1.01.05	Parcela de Outras Operações de Crédito transferidas do Longo Prazo
2.1.1.01.06	Títulos Descontados com Coobrigação
2.1.1.02	Obrigações Vinculadas ao Fornecimento de Material e Serviços
2.1.1.02.01	Fornecedores
2.1.1.02.01.01	(-) Ajuste a Valor Justo
2.1.1.03	Consignações Vinculadas a Folha de Pagamento
2.1.1.03.01	Previdência Social – Empregados
2.1.1.03.02	Imposto de Renda na Fonte – Empregados
2.1.1.03.03	Sindical – Empregados

Código	Título da Conta
2.1.1.03.04	Pensão Alimentícia
2.1.1.03.05	Repasses a Terceiros
2.1.1.03.06	Obrigações não Reclamadas
2.1.1.04	Obrigações Tributárias Próprias
2.1.1.04.02	PIS/Pasep – Receita Própria
2.1.1.04.03	Cofins – Receita Própria
2.1.1.04.04	ISSQN – Receita Própria
2.1.1.04.05	Previdência Social – Folha
2.1.1.04.07	ICMS – Receita Própria
2.1.1.05	Obrigações Tributárias – Terceiros
2.1.1.05.01	CSLL – Fonte
2.1.1.05.02	PIS/Pasep – Fonte
2.1.1.05.03	Cofins – Fonte
2.1.1.05.04	ISSQN – Fonte
2.1.1.05.05	Previdência Social – Fonte
2.1.1.05.06	Imposto de Renda - Fonte
2.1.1.06	Obrigações Tributárias – Renúncia Fiscal
2.1.1.06.02	PIS/Pasep – Renúncia Fiscal
2.1.1.06.03	Cofins – Renúncia Fiscal
2.1.1.06.04	ISSQN – Renúncia Fiscal
2.1.1.06.05	Previdência Social– Renúncia Fiscal
2.1.1.06.07	ICMS – Renúncia Fiscal
2.1.1.07	Obrigações com Empregados
2.1.1.07.01	Salários a Pagar
2.1.1.07.02	13º Salário a Pagar
2.1.1.07.03	Férias a Pagar
2.1.1.07.04	FGTS
2.1.1.08	Obrigações Tributárias – Projetos
2.1.1.08.01	CSLL – Fonte
2.1.1.08.02	PIS/Pasep – Fonte
2.1.1.08.03	Cofins – Fonte
2.1.1.08.04	ISSQN – Fonte
2.1.1.08.05	Previdência Social – Fonte
2.1.1.08.06	Imposto de Renda - Fonte
2.1.2	Provisões
2.1.2.01	Provisões Cíveis

Código	Título da Conta
2.1.2.01.01	Glosas de Prestação de Contas
2.1.2.01.02	Outros Danos
2.1.2.02	Provisões Trabalhistas
2.1.2.02.01	Reclamações trabalhistas
2.1.2.03	Provisões Tributárias
2.1.2.03.01	Tributos Federais
2.1.2.03.02	Tributos Estaduais
2.1.2.03.04	Tributos Municipais
2.1.3	Recursos de Projetos ¹
2.1.3.01	Recursos de Entidade Pública Nacional
2.1.3.01.01	Entrada de Recursos
2.1.3.01.02	(-) Recursos Aplicados
2.1.3.03	Recursos de Entidade Privada Nacional
2.1.3.03.01	Entrada de Recursos
2.1.3.03.02	(-) Recursos Aplicados
2.1.3.04	Recursos de Entidade Internacional
2.1.3.04.01	Entrada de Recursos
2.1.3.04.02	(-) Recursos Aplicados
2.1.3.05	Recursos Pendentes de Projetos Encerrados
2.1.3.05.01	Recursos de Entidade Pública Nacional
2.1.3.05.03	Recursos de Entidade Privada Nacional
2.1.3.05.05	Recursos de Entidade Internacional
2.1.4	Subvenções e Doações
2.1.4.01	Subvenções
2.1.4.02	Doações
2.1.5	Outras Obrigações
2.1.5.01	Outras Obrigações
2.1.5.01.01	Obrigações Trabalhistas
2.1.5.01.02	Outras Obrigações
2.1.5.01.03	Recebimentos Antecipados
2.1.5.01.04	Recebimentos a Identificar
2.1.5.01.05	Trabalho Profissional Voluntário
2.2	Passivo não Circulante - Exigível a Longo Prazo

1 Registra os recursos recebidos por meio de convênio, contrato e acordo a serem executados por conta e ordem de terceiros, sujeitos a prestação de contas (recursos com restrição).

Código	Título da Conta
2.2.1	Obrigações com Instituições Financeiras
2.2.1.01	Empréstimos para Financiamento
2.2.1.02	(-) Parcela de Empréstimos Exigível a Curto Prazo
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 Líquido
2.3.1	Patrimônio Social
2.3.2	Outras Reservas
2.3.3	Ajuste de Avaliação Patrimonial
2.3.4	Superávit ou Déficit
2.9	Compensação Passiva
2.9.1	B (título de acordo com a entidade)
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 Custo
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	Remuneração 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
3.1.4.05	Trabalho Voluntário

Código	Título da Conta
3.2	Despesas Ordinárias
3.2.1.	Manutenção de Infraestrutura
3.2.1.01	Conservação de Imóveis
3.2.1.02	Conservação de Equipamentos
3.2.1.03	Conservação de Instalações
3.2.1.04	Conservação de Parque Público
3.2.2	Serviços de 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
3.2.3.05	Material de Limpeza
3.2.3.06	Material de Escritório
3.2.3.07	Aluguel de Equipamentos
3.2.3.08	Tarifa de Água e Esgoto
3.2.3.09	Combustíveis e Lubrificantes
3.2.3.10	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
3.2.4.04	Juros sobre Empréstimos e Financiamentos
3.2.4.05	Ajuste a Valor Justo
3.2.7	Depreciação e Amortização
3.2.7.01	Depreciação de Bens Imóveis
3.2.7.02	Depreciação de Bens Móveis
3.2.7.03	Amortização
3.2.7.04	Ajuste por Recuperabilidade
3.3.	Despesas de Projetos
3.3.1	Atividade Educacional
3.3.1.01	Atendimento a Criança
3.3.1.02	Atendimento a Adolescente
3.3.1.03	Atendimento a Bolsistas

Código	Título da Conta
3.3.1.04	Atendimento a Idoso
3.3.1.05	Atendimento a Deficiente
3.3.1.06	Atendimento a Comunidade Indígena
3.3.2	Atividade de Assistência Social
3.3.2.01	Atendimento a Criança
3.3.2.02	Atendimento a Adolescente
3.3.2.03	Atendimento a Bolsistas
3.3.2.04	Atendimento a Idoso
3.3.2.05	Atendimento a Deficiente
3.3.2.06	Atendimento a Comunidade Indígena
3.3.3	Atividade Esportiva
3.3.3.01	Atendimento a Criança
3.3.3.02	Atendimento a Adolescente
3.3.3.03	Atendimento a Bolsistas
3.3.3.04	Atendimento a Idoso
3.3.3.05	Atendimento a Deficiente
3.3.3.06	Atendimento a Comunidade Indígena
3.3.4	Atividade de Assistência de Saúde
3.3.4.01	Atendimento a Criança
3.3.4.02	Atendimento a Adolescente
3.3.4.03	Atendimento a Bolsistas
3.3.4.04	Atendimento a Idoso
3.3.4.05	Atendimento a Deficiente
3.3.4.06	Atendimento a Comunidade Indígena
3.3.5	Atividade de Proteção Ambiental
3.3.5.1	Preservação de Florestas
3.3.5.2	Preservação de Recursos Hídricos
3.3.6	Atividade Cultural
3.6	Despesa Tributária
3.6.2	Impostos, Taxas e Contribuições
3.6.2.01	Impostos, Taxas e Contribuições Federais
3.6.2.02	Impostos, Taxas e Contribuições Estaduais
3.6.2.03	Impostos, Taxas e Contribuições Municipais
3.7	Contrapartida de Convênios e Parcerias
3.7.1	Atividade Educacional
3.7.1.01	Pessoal, Encargos e Benefícios

Código	Título da Conta
3.7.1.02	Material de Uso e Consumo
3.7.1.03	Equipamentos
3.7.1.04	Serviços
3.7.2	Atividade de Assistência Social
3.7.2.01	Pessoal, Encargos e Benefícios
3.7.2.02	Material de Uso e Consumo
3.7.2.03	Equipamentos
3.7.2.04	Serviços
3.7.3	Atividade Esportiva
3.7.3.01	Pessoal, Encargos e Benefícios
3.7.3.02	Material de Uso e Consumo
3.7.3.03	Equipamentos
3.7.3.04	Serviços
3.7.4	Atividade de Assistência de Saúde
3.7.4.01	Pessoal, Encargos e Benefícios
3.7.4.02	Material de Uso e Consumo
3.7.4.03	Equipamentos
3.7.4.04	Serviços
3.7.5	Proteção Ambiental
3.7.5.01	Pessoal, Encargos e Benefícios
3.7.5.02	Material de Uso e Consumo
3.7.5.03	Equipamentos
3.7.5.04	Serviços
3.7.6	Atividade Cultural
3.7.6.01	Pessoal, Encargos e Benefícios
3.7.6.02	Material de Uso e Consumo
3.7.6.03	Equipamentos
3.7.6.04	Serviços
3.8	Outras Despesas
3.8.1	Perda na Baixa de Bens do Ativo Imobilizado
3.8.2	Estimativa de Demanda Judicial
4.	Receitas
4.1	Ordinárias
4.1.1	Custeio
4.1.1.01	Doações
4.1.1.02	Subvenções

Código	Título da Conta
4.1.1.03	Taxas de Administração
4.1.1.04	Repasses Financeiros
4.1.1.05	Venda de Bens e Serviços
4.1.1.06	Mensalidades
4.1.2	Dedução da Receita
4.1.2.01	ISSQN
4.1.2.02	ICMS
4.1.2.03	PIS
4.1.2.04	Cofins
4.2	Receitas Financeiras
4.2.1	Fundos Próprios
4.2.1.01	Renda de Títulos
4.2.1.02	Renda Moratória
4.2.1.05	(-) Imposto de Renda na Fonte sobre Renda de Títulos
4.2.1.06	Ajuste a Valor Justo
4.2.2	Fundos de Projetos
4.2.2.01	Renda de Títulos
4.2.2.05	(-) Imposto de Renda na Fonte sobre Renda de Títulos
4.3	Receita de Projetos
4.3.1	Atividade Educacional
4.3.1.01	Atendimento a Criança
4.3.1.02	Atendimento a Adolescente
4.3.1.03	Atendimento a Idoso
4.3.1.04	Atendimento a Deficiente
4.3.1.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.3.2	Atividade de Assistência Social
4.3.2.01	Atendimento a Criança
4.3.2.02	Atendimento a Adolescente
4.3.2.03	Atendimento a Idoso
4.3.2.04	Atendimento a Deficiente
4.3.2.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.3.3	Atividade Esportiva
4.3.3.01	Atendimento a Criança
4.3.3.02	Atendimento a Adolescente
4.3.3.03	Atendimento a Idoso
4.3.3.04	Atendimento a Deficiente

Código	Título da Conta
4.3.3.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.3.4	Atividade de Assistência de Saúde
4.3.4.01	Atendimento a Criança
4.3.4.02	Atendimento a Adolescente
4.3.4.03	Atendimento a Idoso
4.3.4.04	Atendimento a Deficiente
4.3.4.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.3.5	Atividade de Proteção Ambiental
4.3.5.01	Preservação de Florestas
4.3.5.02	Preservação de Recursos Hídricos
4.3.6	Atividade Cultural
4.8	Outras Receitas
4.8.1	Ganho na Baixa de Bens do Ativo Imobilizado
4.8.2	Reversão de Estimativa de Demanda Judicial
5	Variações Patrimoniais
5.1	Benefícios Obtidos
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
5.1.2.01	Atividade Educacional
5.1.2.02	Atividade de Assistência Social
5.1.2.03	Atividade Esportiva
5.1.2.04	Atividade de Assistência à Saúde
5.1.2.05	Atividade de Proteção Ambiental
5.1.2.06	Atividade Cultural
5.1.2.07	Atividade Administrativa
5.2	Benefícios Concedidos – Gratuidade
5.2.1	Benefício Integral
5.2.1.01	Atividade Educacional
5.2.1.02	Atividade de Assistência Social
5.2.1.03	Atividade Esportiva
5.2.1.04	Atividade de Assistência à Saúde
5.2.1.05	Atividade de Proteção Ambiental
5.2.1.06	Atividade Cultural

Código	Título da Conta
5.2.2	Benefício Proporcional
5.2.2.01	Atividade Educacional
5.2.2.02	Atividade de Assistência Social
5.2.2.03	Atividade Esportiva
5.2.2.04	Atividade de Assistência à Saúde
5.2.2.05	Atividade de Proteção Ambiental
5.2.2.06	Atividade Cultural
6	Encerramento do Exercício
6.1	Apuração do Resultado
6.1.1	Superávit do Exercício
6.1.2	Déficit do Exercício

1.2. Funcionalidade das Contas

A funcionalidade das contas é a parte descritiva da função e do funcionamento da conta que, juntamente com o elenco, compõe o plano de contas. Neste trabalho, estão apresentados a função e o funcionamento das principais contas integrantes do elenco. No funcionamento, estão descritos os fatos e o respectivo mecanismo de reconhecimento por meio da indicação da transação de débito e de crédito.

1.2.1. Funcionalidade das Contas do Ativo

Identificação	Código: 1.1.1.01	Título: Caixa
Função da conta	Registra a movimentação dos recursos financeiros em espécie, em moeda nacional e estrangeira.	
Funcionamento da conta	É debitada pela entrada de dinheiro em espécie.	
	É creditada pela saída de dinheiro em espécie.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Boletim de escrituração do caixa validado diariamente.	

Identificação	Código: 1.1.1.02	Título: Depósitos Bancários à Vista
Função da conta	Registra a movimentação dos depósitos bancários à vista em conta de livre movimentação, de terceiros e com restrição.	
Funcionamento da conta	É debitada pela entrada dos depósitos bancários.	
	É creditada pelos pagamentos e transferências entre contas.	

Natureza do saldo	Devedor.
Instrumento de controle	Boletim de escrituração diária de bancos e extrato bancário

Identificação	Código: 1.1.1.03	Título: Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata
Função da conta	Registra a movimentação em conta de aplicação financeira de liquidez imediata.	
Funcionamento da conta	É debitada pela aplicação financeira.	
	É creditada pelos resgates de aplicações, tributos incidentes sobre os rendimentos e outras taxas.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Boletim de escrituração diária da aplicação financeira confirmado pelo extrato da aplicação. Os rendimentos devem ser reconhecidos, proporcionalmente, ao tempo de aplicação.	

Identificação	Código: 1.1.2.01	Título: Aplicações Financeiras de Curto Prazo
Função da conta	Registra a movimentação em conta de aplicação financeira de curto prazo, segregada por aplicação.	
Funcionamento da conta	É debitada pela aplicação financeira.	
	É creditada pelos resgates de aplicações, tributos incidentes sobre os rendimentos e outras taxas.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Boletim de escrituração diária da aplicação financeira confirmado pelo extrato da aplicação. Os rendimentos devem ser reconhecidos, proporcionalmente, ao tempo de aplicação.	

Identificação	Código: 1.1.2.02	Título: Cheques a Depositar
Função da conta	Registra a movimentação de cheques recebidos para depósito em data futura e os cheques devolvidos pela compensação bancária.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo recebimento dos cheques e devolução de depósito.	
	É creditada pelo depósito dos cheques.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Boletim de escrituração diária dos cheques por número, valor e data prevista para depósito.	

Identificação	Código: 1.1.2.03	Título: Cartão de Crédito a Receber
Função da conta	Registra a movimentação de mensalidades a receber.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo reconhecimento dos valores de mensalidades a receber em contrapartida com a conta de receita.	
	É creditada pelo recebimento ou baixa da mensalidade.	

Natureza do saldo	Devedor.
Instrumento de controle	Conta-corrente de cada devedor. O saldo deve estar composto por valor e vencimento. Os valores que apresentem restrição de cobrança devem ser baixados contra a conta de provisão para devedores duvidosos.

Identificação	Código: 1.1.2.04	Título: Contas a Receber
Função da conta	Registra a movimentação de fornecimentos e serviços a receber.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo fornecimento e prestação de serviços.	
	É creditada pelo recebimento e ou baixa do crédito.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Conta-corrente de cada cliente devedor. O saldo deve estar composto por valor e vencimento.	

Identificação	Código: 1.1.2.05	Título: (-) Perdas Estimadas em Crédito de Liquidação Duvidosa
Função da conta	Registra o valor estimado das perdas com contas a receber.	
Funcionamento da conta	É debitada pela reversão da estimativa de perdas em contrapartida no resultado ou contra a conta a receber.	
	É creditada pela estimativa da perda.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Base da estimativa de perda composta por saldo devedor.	

Identificação	Código: 1.1.2.06	Título: (-) Títulos Descontados sem Coobrigação
Função da conta	Registra o valor de recebíveis descontados para recebimento antecipado sem coobrigação.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo pagamento ou baixa do recebível descontado.	
	É creditada pelo valor descontado do recebível.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Boletim ou borderô de desconto por instituição financeira.	

Identificação	Código: 1.1.2.07	Título: Adiantamentos a Empregados
Função da conta	Registra o valor dos adiantamentos concedidos a empregados a título de salário, férias e 13º Salário.	
Funcionamento da conta	É debitada pela concessão do adiantamento.	
	É creditada pela devolução do adiantamento em contrapartida com a conta de salários a pagar, ou de depósitos bancários.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por empregado e por natureza do adiantamento.	

Identificação	Código: 1.1.2.08	Título: Adiantamento a Fornecedores
Função da conta	Registra o valor dos adiantamentos concedidos a fornecedores de material e serviços por conta de compra para recebimento futuro.	
Funcionamento da conta	É debitada pela concessão do adiantamento para compra de material e serviço com recebimento futuro.	
	É creditada pelo recebimento do material e serviço ou pela devolução do adiantamento do material e serviço não entregue pelo fornecedor.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por fornecedor e por natureza do adiantamento.	

Identificação	Código: 1.1.2.09	Título: Desembolsos para Ressarcimento Futuro
Função da conta	Registra o valor dos adiantamentos concedidos para realização despesas com prestação futura de contas.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do adiantamento concedido para realização de despesas.	
	É creditada pelo prestação de contas acompanhada da documentação válida.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por beneficiário dos recursos adiantados com a previsão da data da prestação de contas.	

Identificação	Código: 1.1.2.10	Título: Valores Pendentes de Prestação de Contas
Função da conta	Registra o valor das diferenças entre valores de adiantamentos concedidos e os valores das prestações de contas validadas.	
Funcionamento da conta	É debitada pela diferença entre o valor de adiantamentos concedidos e o valor das prestações de contas validadas.	
	É creditada pelo recebimento do valor pendente ou pelo complemento da prestação de contas.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por beneficiário inadimplido e por natureza do adiantamento.	

Identificação	Código: 1.1.2.11	Título: Créditos Tributários a serem Compensados ou Ressarcidos
Função da conta	Registra o valor dos créditos tributários com direito a compensação e/ou ressarcimento.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do crédito tributário e das atualizações monetárias.	
	É creditada pelo valor do ressarcimento e/ou compensação do crédito tributário.	

Natureza do saldo	Devedor.
Instrumento de controle	Registro individualizado por tributo.

Identificação	Código: 1.1.2.12	Título: Antecipação de Recursos em Projetos e Parcerias
Função da conta	Registra o valor de recursos financeiros antecipados a parceiros de projetos por conta de operações contratadas.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor dos recursos financeiros repassados.	
	É creditada pelo recebimento do produto e/ou serviço contratado.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por parceiro.	

Identificação	Código: 1.1.2.13	Título: Despesas Antecipadas
Função da conta	Registra o valor de despesas pagas antecipadamente.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do desembolso da despesa.	
	É creditada pelo reconhecimento no resultado pelo regime de competência.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza do dispêndio.	

Identificação	Código: 1.1.2.14	Título: Outros Valores
Função da conta	Registra o valor de desembolso pendente de identificação e de outros créditos não incluídos nas rubricas anteriores.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do desembolso.	
	É creditada pelo recebimento e/ou reclassificação.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por devedor.	

Identificação	Código: 1.1.2.20	Título: Gratuidade Concedida
Função da conta	Registra o valor de benefícios concedidos a título de gratuidade por serviços prestados ou disponibilizados.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do benefício concedido.	
	É creditada pelo cumprimento da condição gratuidade em contrapartida com o resultado.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por beneficiário.	

Identificação	Código: 1.1.3.01	Título: Revenda
Função da conta	Registra o valor do custo do estoque de produtos para revenda.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor da aquisição para revenda.	
	É creditada pelo custo dos produtos revendidos.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por grupo de produto.	

Identificação	Código: 1.1.3.02	Título: Manutenção
Função da conta	Registra o valor do custo do estoque de produtos para manutenção.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor da aquisição para manutenção.	
	É creditada pelo custo dos produtos consumidos.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por grupo de produto.	

Identificação	Código: 1.1.3.03	Título: Produção Própria
Função da conta	Registra o valor do custo de elaboração do estoque de produção própria.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do custo de produção.	
	É creditada pelo custo dos produtos vendidos.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por grupo de produto.	

Identificação	Código: 1.1.3.04	Título: Adiantamento a Fornecedores
Função da conta	Registra o valor adiantado a fornecedores por conta de pagamento antecipado de compras de estoques.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do adiantamento.	
	É creditada pelo recebimento do estoque ou recursos devolvidos.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por fornecedor.	

Identificação	Código: 1.1.3.09	Título: (-) Ajuste a Valor Recuperável
Função da conta	Registra o valor da diferença entre o valor contábil e o valor líquido de realização, proveniente da aplicação do procedimento de recuperabilidade (<i>impairment</i>) dos estoques.	
Funcionamento da conta	É debitada pela reversão do ajuste.	
	É creditada pelo valor do ajuste.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por grupo de produto.	

Identificação	Código: 1.2.1.01	Título: Créditos
Função da conta	Registra o valor de créditos de parcerias.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do crédito concedido.	
	É creditada pelo recebimento do crédito.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por parceiro.	

Identificação	Código: 1.2.1.02	Título: Investimentos Temporários
Função da conta	Registra o valor de recursos financeiros aplicados pelo prazo contratado ou determinado.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do investimento realizado e dos rendimentos.	
	É creditada pelo resgate do valor investimento e dos tributos.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por aplicação.	

Identificação	Código: 1.2.1.03	Título: Outros Créditos
Função da conta	Registra o valor de créditos de funcionamento e/ou de financiamento concedidos.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do crédito concedido e dos rendimentos.	
	É creditada pela realização do crédito.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por devedor.	

Identificação	Código: 1.2.2.01	Título: Investimentos
Função da conta	Registra o valor de investimentos permanentes em bens de renda, em outras sociedades e/ou outros ativos.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do investimento e dos rendimentos.	
	É creditada pela realização do investimento.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza/tipo de investimento.	

Identificação	Código: 1.2.2.02	Título: Imobilizado
Função da conta	Registra o valor de aquisição e/ou de custo atribuído a bens destinados à manutenção das atividades da entidade.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do custo e ajustes ao custo.	
	É creditada pela baixa do bem.	
Natureza do saldo	Devedor.	

Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza e outros atributos do bem.
--------------------------------	--

Identificação	Código: 1.2.2.03	Título: (-) Depreciação Acumulada
Função da conta	Registra o valor da depreciação pelo uso ou obsolescência do bem.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor da baixa do bem ou reversão da depreciação.	
	É creditada pelo valor da depreciação em contrapartida com o resultado.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza e outros atributos do bem.	

Identificação	Código: 1.2.4	Título: Intangível
Função da conta	Registra o valor de custo de bens não corpóreos destinados a complementar a manutenção das atividades da entidade.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor da aquisição e ajustes ao custo.	
	É creditada pelo valor da baixa.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza e outros atributos do bem.	

Identificação	Código: 1.2.5	Título: (-) Amortização Acumulada
Função da conta	Registra o valor da amortização ou obsolescência do bem.	
Funcionamento da conta	É debitada pela baixa do bem.	
	É creditada pelo valor da amortização em contrapartida com o resultado.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza e outros atributos do bem.	

1.2.2. Funcionalidade das Contas do Passivo

Identificação	Código: 2.1.1.01	Título: Obrigações com Instituições Financeiras
Função da conta	Registra o valor das obrigações contraídas em instituições financeiras.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo pagamento da obrigação.	
	É creditada pela liberação do crédito contratado, transferência do longo prazo e encargos financeiros.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por instituição financeira/natureza da transação.	

Identificação	Código: 2.1.1.02	Título: Obrigações Vinculadas ao Fornecimento de Material e Serviços
Função da conta	Registra o valor de aquisições de material e serviços destinados ao custeio ou investimento.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo pagamento da obrigação e tributos incidentes na fonte.	
	É creditada pelo recebimento do material e serviço contratados em contrapartida com o resultado ou ativo.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por fornecedor.	

Identificação	Código: 2.1.1.03	Título: Consignações Vinculadas a Folha de Pagamento
Função da conta	Registra o valor de obrigações consignadas na folha de pagamento.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo pagamento das consignações.	
	É creditada pelo reconhecimento das consignações.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por consignação/beneficiário.	

Identificação	Código: 2.1.1.04	Título: Obrigações Tributárias Próprias
Função da conta	Registra o valor de obrigações tributárias diretas e indiretas próprias da entidade.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo pagamento ou outra forma de extinção da obrigação.	
	É creditada pelo reconhecimento da obrigação em contrapartida com o resultado.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por tributo.	

Identificação	Código: 2.1.1.05	Título: Obrigações Tributárias – Terceiros
Função da conta	Registra o valor de obrigações tributárias constituídas com recursos de terceiros por meio de retenção na fonte.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo pagamento da obrigação ou outra forma de extinção.	
	É creditada pela retenção da obrigação.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por tributo.	

Identificação	Código: 2.1.1.06	Título: Obrigações Tributárias – Renúncia Fiscal
Função da conta	Registra o valor de obrigações tributárias como se devidas fossem oriundas da renúncia fiscal de tributos.	
Funcionamento da conta	É debitada pela extinção da obrigação em contrapartida com o resultado.	
	É creditada pelo reconhecimento da obrigação como se devida fosse em contrapartida com o resultado.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por tributo.	

Identificação	Código: 2.1.1.07	Título: Obrigações com Empregados
Função da conta	Registra o valor de obrigações diretas com remuneração de empregados.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo pagamento da remuneração e pelas consignações em folha.	
	É creditada pelo reconhecimento da obrigação, em contrapartida com o resultado.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza de remuneração.	

Identificação	Código: 2.1.1.08	Título: Obrigações Tributárias – Projetos
Função da conta	Registra o valor de obrigações tributárias de responsabilidade de projetos referentes a tributos de fonte.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo pagamento do tributo.	
	É creditada pelo valor do tributo retido na fonte.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por espécie de tributo.	

Identificação	Código: 2.1.2.01	Título: Provisões Cíveis
Função da conta	Registra o valor de provisões cíveis constituídas com base na melhor estimativa.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo pagamento, extinção e ajuste do valor da estimativa inicial.	
	É creditada pelo reconhecimento da melhor estimativa e ajuste, em contrapartida com o resultado.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por tipo da provisão.	

Identificação	Código: 2.1.2.02	Título: Provisões Trabalhistas
Função da conta	Registra o valor de reclamações trabalhistas constituídas, com base na melhor estimativa.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo pagamento, extinção e ajuste do valor da estimativa inicial.	
	É creditada pelo reconhecimento da melhor estimativa e ajuste, em contrapartida com o resultado.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por reclamação.	

Identificação	Código: 2.1.2.03	Título: Provisões Tributárias
Função da conta	Registra o valor de autos de infração de natureza tributária, com base na melhor estimativa.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo pagamento, extinção e ajuste do valor da estimativa inicial.	
	É creditada pelo reconhecimento da melhor estimativa e ajuste, em contrapartida com o resultado.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por tipo de tributo.	

Identificação	Código: 2.1.3.01	Título: Recursos de Entidade Pública Nacional
Função da conta	Registra o valor da entrada de recursos de projeto nacional.	
Funcionamento da conta	É debitada pelos recursos aplicados, pela transferência para o resultado e pela devolução de recursos.	
	É creditada pelo recebimento dos recursos de projetos.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por aportador do projeto.	

Identificação	Código: 2.1.3.03	Título: Recursos de Entidade Privada Nacional
Função da conta	Registra o valor da entrada de recursos de projeto entidade privada nacional.	
Funcionamento da conta	É debitada pelos recursos aplicados, transferência para o resultado e pela devolução de recursos.	
	É creditada pelo recebimento dos recursos de projetos.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por aportador do projeto.	

Identificação	Código: 2.1.3.04	Título: Recursos de Entidade Internacional
Função da conta	Registra o valor da entrada de recursos de projeto internacional.	
Funcionamento da conta	É debitada pelos recursos aplicados, transferência para o resultado e pela devolução de recursos.	
	É creditada pelo recebimento dos recursos de projetos.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por aportador do projeto.	

Identificação	Código: 2.1.3.05	Título: Recursos Pendentes de Projetos Encerrados
Função da conta	Registra o valor dos recursos pendentes de prestação de contas de projeto encerrado de entidade pública e privada nacional e internacional.	
Funcionamento da conta	É debitada pela aceitação da prestação de contas e pela devolução de recursos.	
	É creditada pelo valor da prestação de contas pendente de validação.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por aportador do projeto.	

Identificação	Código: 2.1.4	Título: Subvenções e Doações
Função da conta	Registra o valor dos recursos recebidos nas modalidades de subvenções para aplicação em projetos específicos.	
Funcionamento da conta	É debitada pela aplicação, realização ou devolução de recursos.	
	É creditada pelo ingresso dos recursos.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por aportador/projeto/ativo.	

Identificação	Código: 2.1.5.01	Título: Outras Obrigações
Função da conta	Registra o valor de obrigações de naturezas diversas não reclamadas pelos credores, pendentes de identificação, recebimento antecipados e outras não incluídas em rubricas anteriores.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo pagamento ou pela reversão para o resultado.	
	É creditada pelo reconhecimento da obrigação.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por credor.	

Identificação	Código: 2.2.1	Título: Obrigações com Instituições Financeiras
Função da conta	Registra o valor de obrigações oriundas de obtenção de crédito em instituições financeiras.	

Funcionamento da conta	É debitada pela transferência para o passivo de curto prazo.
	É creditada pela obtenção do crédito e pelos encargos financeiros.
Natureza do saldo	Credor.
Instrumento de controle	Registro individualizado por instituição financeira.

Identificação	Código: 2.2.2	Título: Outras Obrigações de Longo Prazo
Função da conta	Registra o valor de outras obrigações de longo prazo não incluídas em rubricas anteriores.	
Funcionamento da conta	É debitada pela transferência para o passivo de curto prazo.	
	É creditada pela obtenção do crédito e pelos encargos financeiros.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por credor.	

Identificação	Código: 2.3.1	Título: Patrimônio Social
Função da conta	Registra o valor do patrimônio social inicial e aportes posteriores.	
Funcionamento da conta	É debitada pela extinção da entidade e absorção de déficit ou transferência para o passivo para atender a contrapartida de projetos e convênios.	
	É creditada pelo aporte de recursos e incorporação de superávit.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Estatuto social e atas da assembleia geral e da diretoria onde conste a aprovação do balanço patrimonial e das decisões administrativas tomadas em assembleia.	

Identificação	Código: 2.3.2	Título: Outras Reservas
Função da conta	Registra o valor de reservas com destinação específica.	
Funcionamento da conta	É debitada pela utilização da reserva e incorporação ao patrimônio social.	
	É creditada pela formação da reserva.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por destinação da reserva.	

Identificação	Código: 2.3.3	Título: Ajuste de Avaliação Patrimonial
Função da conta	Registra o valor do ajuste de itens do ativo quando permitido.	
Funcionamento da conta	É debitada pela utilização ou reversão do ajuste.	
	É creditada pela formação do ajuste.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por bem originário do ajuste.	

Identificação	Código: 2.3.4	Título: Superávit ou Déficit
Função da conta		Registra o valor do superávit e do déficit apurado no exercício social.
Funcionamento da conta		É debitada pela incorporação do superávit ao patrimônio social e transferência do déficit do período.
		É creditada pelo superávit do período e absorção do déficit pelo patrimônio social.
Natureza do saldo		Devedor ou credor.
Instrumento de controle		Registro por período.

1.2.3. Funcionalidade das Contas de Despesa

Identificação	Código: 3.1.1	Título: Remuneração de Pessoal com Vínculo Empregatício
Função da conta		Registra o valor do gasto com remuneração de pessoal com vínculo referente a salários, décimo terceiro salário, férias e outras verbas componentes da remuneração.
Funcionamento da conta		É debitada pelo valor da remuneração e outras verbas.
		É creditada pelo saldo no encerramento do período.
Natureza do saldo		Devedor.
Instrumento de controle		Registro individualizado por verba remuneratória.

Identificação	Código: 3.1.2	Título: Benefícios a Pessoal com Vínculo Empregatício
Função da conta		Registra o valor do gasto com benefícios do pessoal com vínculo referente a condução urbana, alimentação, treinamento e aperfeiçoamento e outros benefícios.
Funcionamento da conta		É debitada pelo valor do benefício concedido.
		É creditada pelo saldo no encerramento do período.
Natureza do saldo		Devedor.
Instrumento de controle		Registro individualizado por benefício.

Identificação	Código: 3.1.3	Título: Encargos Sociais
Função da conta		Registra o valor do gasto dos encargos sociais do pessoal com vínculo referente à previdência social, fundo de garantia por tempo de serviço, PIS/Pasep e outros.
Funcionamento da conta		É debitada pelo valor do encargo.
		É creditada pelo saldo no encerramento do período.
Natureza do saldo		Devedor.
Instrumento de controle		Registro individualizado por encargo.

Identificação	Código: 3.1.4	Título: Remuneração de Pessoal sem Vínculo Empregatício
Função da conta	Registra o valor da remuneração do pessoal sem vínculo e dos respectivos encargos sociais.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor da remuneração e do encargo.	
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por encargo.	

Identificação	Código: 3.2.1	Título: Manutenção de Infraestrutura
Função da conta	Registra o valor do gasto com manutenção e conservação de imóveis, equipamentos e instalações de uso.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do gasto.	
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza do gasto.	

Identificação	Código: 3.2.2	Título: Serviços de Comunicação
Função da conta	Registra o valor do gasto com comunicação referente ao uso da internet, telefonia, locação de equipamentos de comunicação e outros gastos relacionados complementares.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do gasto.	
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza do gasto.	

Identificação	Código: 3.2.3	Título: Apoio Administrativo
Função da conta	Registra o valor do gasto com apoio à administração, referente a aluguel, condomínio, consumo de energia, água, material de limpeza, combustível, viagens, estadas e outros gastos de apoio.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do gasto.	
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza do gasto.	

Identificação	Código: 3.2.4	Título: Despesas Financeiras
Função da conta	Registra o valor dos encargos financeiros e moratórios sobre empréstimos, financeiros e obrigações fiscais.	

Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do encargo.
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.
Natureza do saldo	Devedor.
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza de encargo.

Identificação	Código: 3.2.7	Título: Depreciação e amortização
Função da conta	Registra o valor dos encargos de depreciação, amortização e ajuste por recuperabilidade dos ativos imobilizados em uso.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do encargo.	
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza de encargo.	

Identificação	Código: 3.3.1	Título: Atividade Educacional
Função da conta	Registra o valor dos gastos com projetos educacionais contratados com terceiros por conta de aportadores de recursos.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do gasto.	
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza de encargo.	

Identificação	Código: 3.3.2	Título: Atividade de Assistência Social
Função da conta	Registra o valor dos gastos com projetos de assistência social, contratados com terceiros por conta de aportadores de recursos.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do gasto.	
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza de encargo.	

Identificação	Código: 3.3.3	Título: Atividade Esportiva
Função da conta	Registra o valor dos gastos com projetos de esporte contratados com terceiros por conta de aportadores de recursos.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do gasto.	
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza de encargo.	

Identificação	Código: 3.3.4	Título: Atividade de Assistência de Saúde
Função da conta	Registra o valor dos gastos com projetos de assistência de saúde contratados com terceiros por conta de aportadores de recursos.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do gasto.	
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza de encargo.	

Identificação	Código: 3.3.5	Título: Atividade de Proteção Ambiental
Função da conta	Registra o valor dos gastos com projetos de proteção ambiental contratados com terceiros por conta de aportadores de recursos.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do gasto.	
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza de encargo.	

Identificação	Código: 3.3.6	Título: Atividade Cultural
Função da conta	Registra o valor dos gastos com projetos culturais contratados com terceiros por conta de aportadores de recursos.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do gasto.	
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza de encargo.	

Identificação	Código: 3.6	Título: Despesa Tributária
Função da conta	Registra o valor dos encargos tributários federal, estadual e municipal de responsabilidade própria da entidade.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do encargo tributário.	
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza de tributo.	

Identificação	Código: 3.7	Título: Contrapartida de Convênios e Parcerias
Função da conta	Registra o valor dos encargos de contrapartida financeira e não financeira, de responsabilidade da entidade executora, comprometidos com aportadores de recursos, quando da celebração de convênio ou outro termo.	

Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do encargo de contrapartida.
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.
Natureza do saldo	Devedor.
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza do encargo e projeto.

Identificação	Código: 3.8	Título: Outras Despesas
Função da conta	Registra o valor de outros gastos referente à baixa de bens, demandas judiciais e outros gastos não relacionados com o negócio da entidade.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do encargo.	
	É creditada pelo saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Devedor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza do gasto.	

1.2.4. Funcionalidade das Contas de Receita

Identificação	Código: 4.1.1	Título: Custeio
Função da conta	Registra o valor dos ingressos de recursos a título de receita de doações, subvenções, venda de serviços e venda de produtos objeto do negócio da entidade.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do saldo no encerramento do período.	
	É creditada pelo ingresso dos recursos.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza de receita.	

Identificação	Código: 4.2	Título: Receitas Financeiras
Função da conta	Registra o valor dos ingressos de recursos a título de receita financeira pela remuneração de aplicações e de outros ativos.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do saldo no encerramento do período.	
	É creditada pela obtenção da receita financeira.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza de receita financeira.	

Identificação	Código: 4.3.1	Título: Atividade Educacional
Função da conta	Registra o valor dos ingressos de recursos de projeto utilizados para execução da atividade educacional.	

Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do saldo no encerramento do período.
	É creditada pelos recursos utilizados em contrapartida com a conta do passivo.
Natureza do saldo	Credor.
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza dos recursos/projeto.

Identificação	Código: 4.3.2	Título: Atividade de Assistência Social
Função da conta	Registra o valor dos ingressos de recursos de projeto utilizados para execução da atividade de assistência social.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do saldo no encerramento do período.	
	É creditada pelos recursos utilizados em contrapartida com conta do passivo.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza dos recursos/projeto.	

Identificação	Código: 4.3.3	Título: Atividade Esportiva
Função da conta	Registra o valor dos ingressos de recursos de projeto utilizados para execução da atividade esportiva.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do saldo no encerramento do período.	
	É creditada pelos recursos utilizados em contrapartida com a conta do passivo.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza dos recursos/projeto.	

Identificação	Código: 4.3.4	Título: Atividade de Assistência de Saúde
Função da conta	Registra o valor dos ingressos de recursos de projeto utilizados para execução da atividade de assistência de saúde.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do saldo no encerramento do período.	
	É creditada pelos recursos utilizados em contrapartida com a conta do passivo.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza dos recursos/projeto.	

Identificação	Código: 4.3.5	Título: Atividade de Proteção Ambiental
Função da conta	Registra o valor dos ingressos de recursos de projeto utilizados para execução da atividade de proteção ambiental.	

Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do saldo no encerramento do período.
	É creditada pelos recursos utilizados em contrapartida com conta do passivo.
Natureza do saldo	Credor.
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza dos recursos/projeto.

Identificação	Código: 4.3.6	Título: Atividade Cultural
Função da conta	Registra o valor dos ingressos de recursos de projeto utilizados para execução da atividade cultural.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do saldo no encerramento do período.	
	É creditada pelos recursos utilizados em contrapartida com conta do passivo.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza dos recursos/projeto.	

Identificação	Código: 4.8	Título: Outras Receitas
Função da conta	Registra o valor de receitas com o ganho na alienação de bens de uso, reversão de provisões e recuperação de custos e despesas não incluídos nas rubricas anteriores.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do saldo no encerramento do período.	
	É creditada pelo valor da receita obtida.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza da receita.	

1.2.5. Funcionalidade das Contas de Variações Patrimoniais

Identificação	Código: 5.1.1	Título: Obtenção de Renúncia Fiscal
Função da conta	Registra o valor de benefícios obtidos com a concessão de renúncia tributária pelos Governos federal, municipal e estadual.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do saldo no encerramento do período.	
	É creditada pelo valor do benefício obtido em contrapartida com a conta do passivo.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza do tributo.	

Identificação	Código: 5.1.2	Título: Obtenção de Serviços Voluntários
Função da conta	Registra o valor de benefícios obtidos com a utilização de serviços voluntários.	

Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do saldo no encerramento do período.
	É creditada pelo valor do benefício do serviço voluntário obtido.
Natureza do saldo	Credor.
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza de benefício obtido.

Identificação	Código: 5.2	Título: Benefícios Concedidos – Gratuidade
Função da conta	Registra o valor de benefícios concedidos a título de gratuidade integral e proporcional.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do benefício concedido.	
	É creditada pelo valor do saldo no encerramento do período.	
Natureza do saldo	Credor.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza do benefício concedido.	

1.2.6. Funcionalidade das Contas de Encerramento do Exercício

Identificação	Código: 6.1	Título: Apuração do Resultado
Função da conta	Registra as contrapartidas dos saldos das contas de resultado, devedoras e credoras, por ocasião do encerramento do exercício.	
Funcionamento da conta	É debitada pelo valor do saldo das contas de resultado devedoras e pelo valor do superávit do período.	
	É creditada pelo valor do saldo das contas de resultado credoras e pelo valor do déficit do período.	
Natureza do saldo	Zero.	
Instrumento de controle	Registro individualizado por natureza do resultado.	

2. Estrutura de Contas Analíticas

O elenco de contas sugerido na Seção 8.1.1 contempla o reconhecimento das transações no menor nível de contas sintéticas ou de acumulação. Na prática, o registro contábil ainda exige que o atributo de grau ou nível menor seja adicionado para formar a célula de registro de determinada transação econômica. A entidade poderá adicionar tantos níveis quanto lhes sejam convenientes. Por exemplo, a conta caixa, que está codificada como 1.1.1.01, requer uma extensão para o caso de registro de fundo fixo, caixa geral e de outras necessidades de identificação, como segue:

Exemplo 1: Conta caixa analítica

A entidade distribui o caixa em caixa de Arrecadação Geral - Tesouraria, Fundo Fixo - Tesouraria e Fundo Fixo - Diretoria. A conta 1.1.1.01 passa a ter as seguintes extensões:

- 1.1.1.01 Caixa
- 1.1.1.01.01 – Caixa Geral - Tesouraria
- 1.1.1.01.02 – Fundo Fixo - Tesouraria
- 1.1.1.01.03 – Fundo Fixo - Diretoria

Exemplo 2: Contas bancárias analíticas

- 1.1.1.02 Depósitos Bancários à Vista
- 1.1.1.02.01 – Banco XX – conta 2013209-2
- 1.1.1.02.02 – Banco XX – conta 9867-5
- 1.1.1.02.03 – Banco WW – conta A093-8

Mas se a entidade trabalhar com várias contas em um único banco e desejar totalizar os depósitos por banco, poderá também fazê-lo assim:

Exemplo 2.1: Contas Bancárias Analíticas

- 1.1.1.02 Depósitos Bancários à Vista
- 1.1.1.02.01 – Bancos Conta Movimento – Recursos Livres
- 1.1.1.02.01.01 Banco XX
- 1.1.1.02.01.01.01 – Banco XX-CC 0010-6
- 1.1.1.02.01.01.02 – Banco XX-CC 0012-8
- 1.1.1.02.01.01.03 – Banco XX-CC 0015-4
- 1.1.1.02.02 – Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros
- 1.1.1.02.02.01 Banco WW
- 1.1.1.02.02.01.01 – Banco WW – conta 065-9
- 1.1.1.02.02.01.02 – Banco WW – conta 042-3
- 1.1.1.02.02.01.03 – Banco WW – conta 542-6

Para registro das contas do imobilizado, por exemplo, a entidade pode proceder conforme melhor lhe convier para identificação individual ou por lote do bem. Se a entidade tiver controle analítico dos bens patrimoniais, tombados e inventariados, pode tratá-los de forma sintética na contabilidade. Contudo, se esse controle não existir, sugere-se que o tratamento seja individualizado por bem, como segue:

Exemplo 3: Conta do Imobilizado - Veículos

1.2.3.08 Veículos

1.2.3.08.01 Automóvel Honda CIVIC placa XX1940

1.2.3.08.02 Micro-onibus Mercedes Benz BB 1940

1.2.3.08.03 Moto Kawasaki placa MM1730

Adicionalmente a estes detalhamentos, a entidade pode explorar projetos com recursos privados e públicos nas modalidades Contratação por Convênios, Termos de Parceria e outros. Para essas modalidades, a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros exige que haja segregação das atividades por instrumento jurídico firmado (convênio, termo de parceria e outros), tanto na estrutura patrimonial quanto na estrutura do resultado.

Assim, estando presentes essas modalidades de contratação, a entidade pode tratá-las de forma segregada ou por centro de custo, ou por estabelecimentos independentes, de acordo com os meios de tecnologia que tenha a sua disposição, de forma que nem as atividades próprias da entidade nem as modalidades contratadas interfiram no equilíbrio uma da outra, com demonstrações contábeis independentes e consolidadas.

Desta forma, retirando-se as contas de um ou mais convênios e ou termos de parceria do conjunto de demonstrações contábeis, permanece o equilíbrio da estrutura patrimonial para as contas restantes, onde a equação básica $A = P + PL$ não é afetada.

Exemplo 4: Conta do Passivo

2.1.1.08 Obrigações Tributárias – Projetos

2.1 1.08.06 Imposto de Renda - Fonte

2.1.1.08.06.01 Convênio Ministério das Cidades

2.1.1.08.06.02 Convênio do Meio Ambiente

Exemplo 5: Conta de Despesa de Projetos

3.3 Despesas de Projetos

3.3.1 Atividade Educacional

3.3.1.01 Atendimento à Criança

3.3.1.01.01 Convênio Ministério das Cidades

3.3.1.01.01.01 Água

3.3.1.01.01.02 Aluguel

3.3.1.01.01.03 Luz

3.3.1.01.01.04 Serviços de Terceiros - Contabilidade

3.3.1.01.02 Termo de Parceria Secretaria da Infância

3.3.1.01.03 Convênio Ministério do Meio Ambiente

Exemplo 6: Conta de Receita de Projetos

4.3 Receita de Projetos

4.3.1 Atividade Educacional

4.3.1.01 Atendimento a Criança

4.3.1.01.01 Convênio Ministério das Cidades

4.3.1.01.02 Termo de Parceria Secretaria da Infância

4.3.1.01.03 Convênio Ministério das Cidades

CAPÍTULO IX

Reconhecimento de Transações Econômicas

Neste capítulo, estão demonstradas a identificação, a mensuração e o reconhecimento de transações gerais e específicas operacionalizadas por Entidade sem Finalidade de Lucros ou Entidade de Interesse Social. As transações escolhidas não têm o objetivo de ser exaustivas, mas, sim, de oferecer ao profissional da contabilidade uma alternativa para tratamento contabilístico dos fatos representados por transações identificadas com Entidade sem Finalidade de Lucros. Também fica esclarecido que, assim como o plano de contas apresentado no Capítulo VIII, os exemplos de tratamento contabilístico demonstrados nesse capítulo não têm caráter normativo, mas, sim, de servir de subsídio para tratamento de transações semelhantes. Desta forma, transações que não apresentem características distintas de reconhecimento das entidades do segundo setor não serão tratadas neste capítulo.

Para o reconhecimento da transação, é necessário que se tenha um modelo que permita inserir os elementos ou atributos básicos do registro. O profissional da contabilidade modela e realiza o reconhecimento de transação mediante a escolha de um ou mais das quatro formas disponíveis na literatura: (a) lançamento de primeira fórmula; (b) lançamento de segunda fórmula; (c) lançamento de terceira fórmula; e (d) lançamento de quarta fórmula.

O lançamento de primeira fórmula envolve uma conta devedora e uma conta credora; o lançamento de segunda fórmula envolve um lançamento de débito e mais de um lançamento de crédito; o lançamento de terceira fórmula envolve mais de uma conta de débito e uma conta de crédito; e por fim, o lançamento de quarta fórmula envolve mais de uma conta de débito e mais de uma conta de crédito.

Para o reconhecimento das transações objeto deste capítulo, são utilizadas as contas dispostas no elenco de contas do Capítulo 4. Independentemente da fórmula escolhida para reconhecer a transação, vários modelos podem ser adotados. Neste capítulo, os reconhecimentos são processados em primeira fórmula e o modelo é o que segue.

1. Modelo de reconhecimento de transação econômica

O modelo adotado para reconhecimento das transações é composto de seis campos: o primeiro campo destina-se à data; o segundo campo, ao número do documento que deve indexar o lançamento ao documento, de forma sequencial no arquivo de documentos; o terceiro campo identifica a conta analítica que recebe a partida devedora; o quarto campo identifica a conta analítica que recebe a contrapartida credora; o quinto campo identifica o valor da transação; e o sexto campo descreve a transação identificada correspondente ao valor.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
Ddmmaaaa	99999	999999999	999999999	99.999,99	Transação modelo

Outros elementos ou atributos podem ser adicionados ao modelo, como, por exemplo, o tipo de fluxo de caixa que alimenta; o tipo de orçamento que alimenta; projeto específico; centro de custo específico. Porém, essas adições ficam por conta do usuário, não sendo tratados neste Manual.

A seguir, são exemplificadas algumas transações que devem ser mensuradas com base no valor justo:

- a) o valor a receber oriundo de venda de serviço, de venda de bem tangível a prazo e de transação de crédito: inicialmente, no momento do reconhecimento, deve ser registrado pelo valor constante do documento de faturamento. Nas mensurações subsequentes, o valor deve ser mensurado pelo método do valor presente, que corresponde ao valor futuro traduzido para a data da mensuração, descontado a uma determinada taxa. A contrapartida do valor correspondente à diferença entre o valor futuro e o valor presente (Ajuste a Valor Presente – AVP) deve ser reconhecida em conta do resultado financeiro, como segue:

Exemplo:

- i) um faturamento a receber com 180 dias (seis meses) no valor de R\$200.000,00. O custo do dinheiro para a entidade é de 1,5% am;
 ii) modelo de cálculo do valor presente (VP) do recebível;

$$VP = \frac{FV}{(1+i)^t} \quad (1)$$

onde: FV=valor futuro do recebível; i=taxa de desconto; t=é o tempo de maturação do recebível.

- iii) então o valor presente do recebível é

$$VP = \frac{200.000,00}{(1+0,015)^6} = \frac{200.000,00}{1,015^6} = \frac{200.000,00}{1,093443} = R\$ 182.908,44$$

- iv) o valor do Ajuste a Valor Presente (AVP) do recebível é $(200.000,00 - 182.908,44) = 17.091,56$;
 v) o reconhecimento do valor do AVP é o seguinte:

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
xxxx2014	99999	3.2.4.05	1.1.2.04.01	17.091,56	Ajuste a Valor Presente

- b) o valor a pagar oriundo de compra de serviço, de compra de bem tangível a prazo, de transação de crédito, inicialmente, no momento do reconhecimento, deve ser registrado pelo valor constante do documento de compra ou do crédito obtido. Nas mensurações subsequentes o valor deve ser traduzido pelo valor presente, que corresponde ao valor futuro descontado a uma determinada taxa de desconto. A contrapartida do valor da diferença entre o valor futuro e o valor presente – Ajuste a Valor Presente (AVP) deve ser reconhecido em conta do resultado financeiro, como segue:

Exemplo:

- i) uma compra a pagar em 150 dias (cinco meses) no valor de R\$400.000,00. O custo do dinheiro para a entidade é de 0,9% am;
- ii) modelo de cálculo do valor presente (VP) da dívida;

$$VP = \frac{FV}{(1+i)^t} \quad (2)$$

onde: FV=valor futuro da dívida; i=taxa de desconto; t=é o tempo de maturação da dívida.

- iii) então o valor presente da dívida é

$$VP = \frac{400.000,00}{(1+0,009)^5} = \frac{400.000,00}{1,009^5} = \frac{400.000,00}{1,045817} = R\$ 382.475,97$$

- iv) o valor do Ajuste a Valor Presente (AVP) da dívida é $(400.000,00 - 382.475,97) = 17.524,03$;
- v) o reconhecimento do valor do AVP é o seguinte:

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
xxxx2014	99999	2.1.1.02.01.01	4.2.1.06	17.524,03	Ajuste a valor presente

- c) o direito cujo valor contábil não seja pelo menos igual ao valor recuperável na data da evidenciação nas demonstrações contábeis deve ser reduzido para o

valor recuperável, e a contrapartida da diferença deve ser registrada em conta de perda esperada no resultado;

Exemplo:

- i) valor contábil de uma existência R\$150.000,00, em determinada data;
- ii) valor recuperável da existência (expectativa de caixa) R\$120.000,00, nessa mesma data;

Como o valor recuperável é inferior ao valor contábil, a entidade deve ajustar o valor da existência ao valor recuperável, como segue:

- iii) modelo do ajuste ao valor recuperável (AVR)

$$AVR = VC - VR \quad (3)$$

onde: AVR = ajuste a valor recuperável; VC = valor contábil; VR = valor recuperável.

- iv) cálculo do AVR

$$AVR = 150.000,00 - 120.000,00 = 30.000,00$$

- v) reconhecimento do AVR

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
xxxx2014	99999	3.2.4.05	1.1.3.09	30.000,00	Ajuste a valor recuperável

O valor recuperável é permitido para quaisquer existências que tenham valor de realização líquido inferior ao valor contábil. O exemplo limitou-se às contas de estoques, podendo a entidade criar as contas que melhor lhe atendam. O método de avaliação dependente do ativo e ou da intenção da administração da entidade, pode ser valor de uso, valor de mercado ou outro.

- d) o direito representado por aplicação financeira deve ser reconhecido pelo valor aplicado na data correspondente à aplicação. Nas mensurações subsequentes, antes do resgate, a aplicação deve ser reconhecida pelo valor líquido de imposto de renda na fonte e deve incorporar o valor dos rendimentos ou das perdas de cada título ou modalidade de aplicação, conforme demonstrado no item 9.3 mais adiante;

- e) as obrigações decorrentes de tributos devem ser reconhecidas como passivo independente da sua forma de extinção. Se a extinção da obrigação tributária ocorrer por meio de renúncia da receita tributária concedida pelo estado, pela presunção da renúncia com base no cumprimento de todas as obrigações exigidas, a entidade deve reconhecer a receita no mesmo período de competência da despesa tributária, como demonstrado no item 9.4.3 subsequente;
- f) na aceitação, os serviços devem ser reconhecidos no passivo, independentemente da forma de extinção da obrigação. Quando o serviço for revestido sob a forma de trabalho voluntário, a extinção do passivo deve ocorrer contra conta de receita específica, no mesmo período de competência da despesa, conforme demonstrado nos itens 9.5.1; 9.5.2; e 9.5.3, subsequentes;

Subsidiariamente aos procedimentos de identificação, mensuração, reconhecimento e divulgação das transações praticadas por Entidade sem Finalidade de Lucros, essa entidade deve promover adequada organização e preservação dos arquivos físicos e lógicos. Os arquivos são parte fundamental para a comprovação do reconhecimento contábil e para a validação dos procedimentos e gestão dos recursos.

2. Transações envolvendo fundo fixo de caixa ou fundo rotativo de caixa

- a) Recursos financeiros transferidos de conta bancária de livre movimentação no dia 15/12/2013 para fundo rotativo de caixa ou fundo fixo de caixa, no valor de R\$1.000,00 por meio de transferência eletrônica nominada ao agente suprido.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
15/12/2013	0340	1.1.1.01	1.1.1.02	1.000,00	Transf. suprimento fundo fixo

As contas devedoras e credoras devem ser acrescentadas as contas analíticas de identificação do responsável pelo fundo fixo/rotativo e do banco.

- b) Prestação de contas dos recursos utilizados pelo fundo rotativo de caixa ou fundo fixo de caixa, em 20/12/2013, no valor de R\$500,00 por meio do Boletim de Fundo Fixo-BFF 012, com despesas de alimentação dos funcionários.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
20/12/2013	012	3.1.2.02	1.1.1.01	500,00	BFF Alimentação colaboradores

Às contas devedoras e credoras devem ser acrescentadas às contas analíticas de identificação da despesa e responsável pelo fundo fixo/rotativo.

3. Transações envolvendo aplicação de excedente de caixa

As aplicações de excedente de caixa de Entidade sem Finalidade de Lucros normalmente são feitas em papéis de renda fixa, por causa do risco de perda que existe em aplicações de renda variável. As aplicações em renda fixa mais comuns feitas por essas entidades são em CDB. Mas algumas entidades correm um pouco de risco aplicando seus excedentes de caixa em fundos administrados por instituições financeiras.

Essas aplicações devem ser reconhecidas inicialmente pelo valor aplicado e posteriormente devem ser incorporados os rendimentos ou perdas líquidas das aplicações. Quando as aplicações forem feitas em CDB, os rendimentos devem ser reconhecidos em função da taxa negociada. Quando as aplicações forem feitas em fundos administrados por instituições financeiras, os rendimentos devem ser reconhecidos em função do valor das cotas do fundo. Neste caso, se as cotas do fundo variarem para mais, a entidade reconhecerá ganho; se variarem para menos, a entidade reconhecerá perda.

- a) aplicação financeira em CDB no valor de R\$100.000,00, no dia 10 de abril de 2013, com taxa negociada de 0,8% ao mês, com recursos próprios, pelo prazo de 60 dias.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/4/2013	015	1.1.1.03.01	1.1.1.02.01	100.000,00	Aplicação financeira em CDB 60 Dias

Às contas devedoras e credoras devem ser acrescentadas as contas analíticas de identificação da instituição financeira.

- b) reconhecimento dos rendimentos da aplicação em CDB nas demonstrações contábeis de 30/4/2013;

Calculando-se o rendimento da aplicação em CDB, em 30/4/2013,

$$\text{Taxa diária} = \frac{0,0080}{(30)} = 0,00026666 \Rightarrow \text{Taxa em 30.04.2013} = 0,00026666 * 20 = 0,0053333$$

Valor do rendimento da aplicação em 30/4/2013 = R\$100.000,00 * 0,00533333
= R\$ 533,33;

R\$80,00 (533,33 * 0,15) refere-se ao imposto de renda na fonte (IRF) (15%).

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
30/4/2013	400	1.1.1.03.01	4.2.1.01	533,33	Rend. aplicação financeira em CDB 60 Dias
30/4/2013	400	4.2.1.05	1.1.1.03.01	80,00	IRF aplicação financeira em CDB

As contas devedoras e credoras devem ser acrescentadas as contas analíticas de identificação da instituição financeira e do rendimento.

- c) o valor aplicado foi resgatado em 10 de junho com rendimento líquido R\$1.360,00 (rendimento bruto de R\$1.600,00 menos imposto de renda na fonte de R\$240,00). Considere que os rendimentos líquidos auferidos e o IRF até 30 de maio já foram reconhecidos. Desta forma, devem ser reconhecidos os rendimentos líquidos e o IRF de 1º a 10 de junho.

Calculando os rendimentos de 1º a 10 de junho:

- | | | |
|------|--|--------------|
| i) | rendimento bruto de 10 de abril a 10 junho | R\$ 1.600,00 |
| ii) | (-) rendimento bruto de 10 a 30 de abril | R\$ 533,33 |
| iii) | (-) rendimento bruto de 1º a 31 de maio | R\$ 800,00 |
| iv) | (=) rendimento bruto de 1º a 10 de junho | R\$ 266,67 |

Calculando o IRF de 1º a 10 de junho:

- | | | |
|------|-------------------------------------|------------|
| i) | IRF bruto de 10 de abril a 10 junho | R\$ 240,00 |
| ii) | (-) IRF de 10 a 30 de abril | R\$ 80,00 |
| iii) | (-) IRF de 1º a 31 de maio | R\$ 120,00 |
| iv) | (=) IRF de 1º a 10 de junho | R\$ 40,00 |

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/6/2013	060	1.1.1.03.01	4.2.1.01	266,67	Rendimentos brutos CDB
10/6/2013	060	1.1.1.02.01	1.1.1.03.01	101.360,00	Resgate aplicação CDB
10/6/2013	060	4.2.1.05	1.1.1.03.01	40,00	IRF aplicação financeira em CDB

As contas devedoras e credoras devem ser acrescentadas as contas analíticas de identificação da instituição financeira e do rendimento.

- d) aplicação financeira em fundo de investimento no valor de R\$100.000,00 no dia 10 de abril de 2013, correspondente a 10.000 cotas do fundo, com recursos de projeto.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/4/2013	015	1.1.1.03.02	1.1.1.02.02	100.000,00	Aplicação financeira em Fundo FIF

Às contas devedoras e credoras devem ser acrescentadas as contas analíticas de identificação da instituição financeira e do projeto.

- e) reconhecimento dos rendimentos no dia 30/4/2013 da aplicação em fundo de investimento com a cota valorizada em R\$10,50, com recursos de projeto.

Calculando-se o rendimento da aplicação no fundo em 30/4/2013

Valor da cota na data da aplicação R\$10,00 (100.000,00:10.000)

Valor da cota em 30/4/2013 R\$10,50

Valor do rendimento (R\$10,50 – R\$10,00) * 10.000,00000 = R\$ 5.000,00

Valor do IRF 5.000,00 * 0,15 = R\$750,00

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
30/4/2013	525	1.1.1.03.02	2.1.3	5.000,00	Rend aplicação projeto
30/4/2013	525	2.1.3	1.1.1.03.02	750,00	IRF aplicação projeto

Às contas devedoras e credoras devem ser acrescentadas as contas analíticas de identificação da instituição financeira e do projeto.

- f) O valor aplicado no fundo foi resgatado em 10 de junho com valor da cota em R\$10,80. Considere que os rendimentos brutos auferidos até 31 de maio já foram reconhecidos com valor da cota de R\$10,70, em 30/5/2013. Desta forma, devem ser reconhecidos os rendimentos de 1º a 10 de junho, e o imposto de renda na fonte à alíquota de 15% sobre o total dos rendimentos.

Calculando os rendimentos de 1º a 10 de junho:

- i) Valor da aplicação em 10/6/2013 = 10.000 * 10,80 R\$ 108.000,00
 ii) (-) Valor da aplicação em 10/4/2013 R\$ 100.000,00
 iii) (=) Valor do rendimento bruto em 10/6/2013 R\$ 8.000,00
 iv) (-) Rendimentos reconhecidos até 31/5/2013 (10.000*0,70) R\$ 7.000,00

v) (=) Rendimento Bruto de 1º a 10 de junho R\$ 1.000,00

Calculando o IRF de 1º a 10 de junho:

i) Valor do IRF bruto em 10/6/2013 = $8.000 \times 0,15$ R\$ 1.200,00
 ii) (-) Valor do IRF em 30/4/2013 R\$ 750,00
 iii) (-) Valor do IRF até 31/5/2013 R\$ 1.050,00
 iv) (=) Valor do IRF em 10/6/2013 R\$ 150,00

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
30/4/2013	525	1.1.1.03.02	2.1.3	5.000,00	Rend aplicação projeto
30/4/2013	525	2.1.3	1.1.1.03.02	750,00	IRF aplicação projeto
31/5/2013	530	1.1.1.03.02	2.1.3	2.000,00	Rend aplicação projeto
31/5/2013	530	2.1.3	1.1.1.03.02	300,00	IRF aplicação projeto
10/6/2013	080	1.1.1.03.02	2.1.3	1.000,00	Rend aplicação projeto
10/6/2013	080	2.1.3	1.1.1.03.02	150,00	IRF aplicação projeto
10/6/2013	080	1.1.1.02.02	1.1.1.03.02	106.800,00	Resgate aplicação projeto

Às contas devedoras e credoras devem ser acrescentadas as contas analíticas de identificação da instituição financeira, do fundo e do projeto.

4. Reconhecimento da receita de prestação de serviço

Nesta seção são apresentados exemplos de transações com a prestação de serviços para a comunidade, com recuperação parcial ou total do custo.

O Quadro 1 mostra uma transação econômica de prestação de serviço e os respectivos tributos indiretos que a entidade estaria obrigada a pagar, caso não gozasse do benefício fiscal. A natureza do serviço prestado estaria sujeito à incidência do ISSQN à alíquota de 5%.

Quadro 1: Serviço de consultoria de mercado

Serviço prestado	Alíquota	Valor em R\$
Coleta de resíduos		10.000,00
ISSQN	5,00%	500,00

Em relação às contribuições sociais, a entidade deve consultar a legislação específica.

4.1. Reconhecimento da transação de prestação de serviços

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/3/2013	035	1.1.2.04.xx	4.1.1.05.xx	10.000,00	Serviços prestados
10/3/2013	035	4.1.2.01.xx	2.1.1.04.04.xx	500,00	ISSQN 5% serviço prestado

4.2. Identificação dos recebíveis

Após o reconhecimento da receita pelo serviço prestado, ocorre a identificação dos recebíveis. Do total do faturamento (Seção 9.4), R\$500,00 estão representados por cheques, R\$300,00 estão representados por cartão de crédito e R\$200,00 estão inclusos no programa de gratuidade. Com base no controle de faturamento, os recebíveis são reconhecidos da seguinte forma:

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/3/2013	035	1.1.2.02	1.1.2.04	500,00	Vr cheques a depositar
10/3/2013	035	1.1.2.03	1.1.2.04	300,00	Vr cartão de crédito a receber
10/3/2013	035	1.1.2.20.01	1.1.2.04	200,00	Vr gratuidade a conceder

4.3. Presunção da renúncia fiscal dos tributos indiretos

A renúncia fiscal de tributos corresponde ao valor dos tributos direto e indireto que a entidade sem a finalidade de lucros estaria obrigada a pagar, caso não gozasse do benefício. Como a entidade sem a finalidade de lucros só pode gozar do benefício da renúncia fiscal se estiver regular no cumprimento das obrigações acessórias e das demais exigências para a obtenção do benefício, esta seção também presume que essas condições todas estejam atendidas para o reconhecimento do benefício.

- a) presunção da renúncia fiscal para tributos indiretos

Os tributos indiretos objeto dos reconhecimentos seguintes são os demonstrados no Quadro 1 anterior.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/3/2013	035	2.1.1.04.04	2.1.1.06.04	500,00	Suspensão exigibilidade ISSQN

Ao final do período de apuração dos tributos (ocorrência do fato gerador), a entidade deve proceder com o reconhecimento da renúncia fiscal que faz jus, conforme segue, ainda que a homologação da renúncia só venha ocorrer em prazo futuro pela administração tributária.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
31/3/2013	120	2.1.1.06.04	5.1.1.03.xx	500,00	Renúncia fiscal ISSQN

Se a entidade desenvolver atividades de venda de produtos, o tratamento de reconhecimento de recebíveis e da renúncia fiscal, se houver, é o mesmo apresentado nesta seção para os tributos inerentes à transação.

b) presunção da renúncia fiscal para os tributos diretos

Quando a Entidade sem Finalidade de Lucros preenche os requisitos para gozar da isenção dos tributos, esses tributos devem ser reconhecidos como se devido fosse. Reconhecer o tributo como se devido fosse equivale ao reconhecimento do passivo tributário e depois, pela presunção da isenção, sustentado no cumprimento das obrigações acessórias e demais exigências legais, extinguir o passivo contra o resultado.

A isenção para esses tributos, de forma fática, está disciplinada pela Lei n.º 9.532/97 e pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR, Decreto n.º 3.000/99).

4.4. Concessão de gratuidade na renúncia de receita

Como pode ser observado (Seção 9.4.1), o valor total do faturamento foi reconhecido como receita. Com base no controle de faturamento (Seção 9.4.2), a entidade mantém programa de gratuidade de serviços prestados à comunidade, e o valor incluso naquele faturamento, nessa condição, é de R\$200,00. Com base nos critérios de concessão desse benefício, a entidade fará o reconhecimento da renúncia da receita, conforme segue:

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/3/2013	058	5.2.1.04	1.1.2.20.01	200,00	Vr gratuidade concedida

5. Benefícios do trabalho voluntário

Nos termos do que estabelece a Lei n.º 9.608/98, o serviço voluntário é uma atividade não remunerada, e deve ser contratado entre pessoas físicas e entidades públicas e privadas, conforme referida lei estabelece. A entidade beneficiária do serviço voluntário deve formalizar a contratação do serviço, caracterizando-o na forma legal para que não seja confundido com trabalho remunerado. Embora o trabalho seja voluntário, a entidade pode indenizar o trabalhador voluntário dos gastos que incorrer no curso do trabalho, como transporte, alimentação, estacionamento e outros, conforme disciplina o Art. 3º da referida lei que assim se manifesta:

Art. 3º O prestador do serviço voluntário poderá ser ressarcido pelas despesas que comprovadamente realizar no desempenho das atividades voluntárias.

Parágrafo único. As despesas a serem ressarcidas deverão estar expressamente autorizadas pela entidade a que for prestado o serviço voluntário.

Os exemplos seguintes têm a finalidade de mostrar como identificar, mensurar e reconhecer o trabalho voluntário.

5.1. Identificação do trabalho voluntário

Uma Entidade sem Finalidade de Lucros contrata serviços voluntários de saúde, de educação e de assistência social com profissionais habilitados, conforme quantificados na Tabela 1.

Tabela 1: Resumo do serviço voluntário contratado e obtido no mês de janeiro de 2013, em horas de trabalho

Nome do voluntário	Profissão	Tempo dispendido
Brasil Diretor Brasileiro	Diretor Estatutário	20
Brasil Professor Brasileiro	Professor	20
Brasil Motorista Brasileiro	Motorista	60
Brasil Contador Brasileiro	Contador	10

5.2. Mensuração do trabalho voluntário

Para mensuração do trabalho voluntário contratado, é preciso obter o valor pelo qual o trabalho seria pago, caso não fosse voluntário. Nesse contexto, a sugestão é o trabalhador voluntário informar quanto receberia pela prestação

do serviço no mercado. Porém, outras formas podem ser utilizadas, como, por exemplo, obter, onde houver, o valor médio cobrado por esses profissionais para trabalho da mesma complexidade, nas entidades de classe ou em outras entidades. Nesta a presunção é que os profissionais informaram o quanto receberiam pelo trabalho prestado, caso o trabalho fosse remunerado, como segue:

Tabela 2: Mensuração do serviço voluntário contratado do mês de janeiro de 2013 em horas de trabalho

Função	Tempo dispendido	Preço unitário	Preço total
Diretor Estatutário	20	300,00	6.000,00
Professor	20	200,00	4.000,00
Motorista	60	50,00	3.000,00
Contador	10	300,00	3.000,00

5.3. Reconhecimento do trabalho voluntário

O valor do trabalho voluntário mensurado na Tabela 2 deve ser reconhecido conforme segue:

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
31/1/2013	305	3.1.4.05	2.1.5.01.05	6.000,00	Vr honorários diretoria
31/1/2013	305	3.1.4.05	2.1.5.01.05	4.000,00	Vr honorários educacionais
31/1/2013	305	3.1.4.05	2.1.5.01.05	3.000,00	Vr honorários motorista
31/1/2013	305	3.1.4.05	2.1.5.01.05	3.000,00	Vr honorários contábeis

Às contas sintéticas devedoras devem ser acrescidas as contas analíticas de identificação da natureza da despesa.

Em função da natureza do trabalho voluntário, não é presumível a exigência da contribuição patronal da previdência social. Por essa razão, não é estimado nem reconhecido o valor da contribuição patronal ainda que pudesse ser reconhecida a renúncia fiscal. O parágrafo único do Art. 1º da Lei n.º 9.608/98 disciplina que “O serviço voluntário não gera vínculo empregatício nem obrigação de natureza trabalhista previdenciária ou afim”.

A extinção da obrigação do trabalho voluntário ocorre com a transferência para o resultado em função do cumprimento da cláusula contratual.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
31/1/2013	306	2.1.5.01.05	5.1.2.04	6.000,00	honorários diretoria voluntário
31/1/2013	306	2.1.5.01.05	5.1.2.01	4.000,00	honorários educacionais voluntário
31/1/2013	306	2.1.5.01.05	5.1.2.07	3.000,00	honorários motorista voluntário
31/1/2013	306	2.1.5.01.05	5.1.2.07	3.000,00	honorários contábeis voluntário

6. Doações e subvenções recebidas

Doações e subvenções são formas de financiamento de Entidade sem Finalidade de Lucros. No contexto deste trabalho, a origem da subvenção é governamental e, de acordo com a NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais, *subvenção governamental* é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. A subvenção governamental é também designada por subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

A referida NBC TG 07 determina que a subvenção governamental não deve ser reconhecida até que haja segurança de que a entidade beneficiada da subvenção cumpra todas as condições estabelecidas e que o simples recebimento da subvenção não é prova conclusiva de que as condições a ela vinculadas tenham sido ou serão cumpridas.

Ainda de acordo com a NBC TG 07, o reconhecimento da subvenção deve ocorrer pelo valor justo e a forma de recebimento não influencia o método de contabilização a ser adotado, ainda que a subvenção seja recebida em dinheiro ou como redução de passivo. Assim, a subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período, confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que sejam atendidas às condições da NBC TG 07, mas não é permitido o reconhecimento diretamente no patrimônio líquido. Nesse contexto, enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção governamental reconhecida em conta de ativo deve ter contrapartida em conta do passivo. Contudo, a NBC TG 07 admite que o reconhecimento da receita de subvenção governamental ocorra no momento em que for recebida para as situações em que não haja base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados. Neste contexto, a NBC TG 07 deixa claro que a subvenção governamental, na forma de compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer despesa futura relacionada, deve ser reconhecida como receita no período em que se tornar recebível.

Considerando que o contexto de subvenção comporta subsídio e doações, os procedimentos que se utilizam para a subvenção governamental devem se tomados para os casos em que ocorra doação.

6.1. Subvenção governamental em ativo monetário para manutenção de parque público

No recebimento dos recursos em 25/5/2013, a entidade faz o reconhecimento em conta de depósitos bancários com restrição, em contrapartida com a conta específica do passivo no valor de R\$100.000,00, como segue:

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
25/5/2013	029	1.1.1.02.03	2.1.4.01	100.000,00	Recursos de subvenção para manutenção parque público

a) reconhecimento da despesa e da receita, simultaneamente, pelo pagamento da primeira parcela do serviço contratado

i) Pagamento do serviço contratado

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/7/2013	080	3.2.1.04	1.1.1.02.03	60.000,00	Conservação parque público

b) reconhecimento simultâneo da receita

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/7/2013	081	2.1.4.01	4.1.1.02	60.000,00	Receita de subvenção

c) reconhecimento da despesa e da receita simultaneamente pelo pagamento da segunda parcela do serviço contratado

i) pagamento do serviço contratado

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/8/2013	044	3.2.1.04	1.1.1.02.03	40.000,00	Conservação parque público

ii) reconhecimento simultâneo da receita

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/8/2013	045	2.1.4.01	4.1.1.02	40.000,00	Recursos de subvenção para manutenção parque público

6.2. Subvenção governamental em ativo não monetário

Determinada entidade recebeu, em 15/6/2013, da prefeitura local um terreno avaliado em R\$36.000,00 sobre o qual será edificado um abrigo para idosos. Os recursos financeiros estimados para construção, no valor de R\$60.000,00, são da entidade. A entidade contratou uma empreiteira para edificação com pagamento ao final do contrato, previsto para 30/9/2013.

a) recebimento do terreno

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
15/6/2013	029	1.2.3.01	2.1.4.01	36.000,00	Subvenção de terreno para construção de abrigo

b) Pagamento efetuado à empreiteira

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
30/9/2013	075	1.2.3.10	1.1.1.02.01	60.000,00	Pagamento construção abrigo

Na conclusão do abrigo, reclassificação de imóvel em andamento para imóvel de uso.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
30/9/2013	075	1.2.3.01	1.2.3.10	60.000,00	Pagamento construção abrigo

O reconhecimento da receita de subvenção deve ocorrer a partir do reconhecimento da depreciação da edificação, de acordo com o item 18 da NBC TG 07, que assim estabelece:

18. Subvenção relacionada a ativo não depreciável pode requerer o cumprimento de certas obrigações. O reconhecimento como receita deve então acompanhar a apropriação das despesas necessárias ao cumprimento das obrigações. Exemplificando: uma subvenção que transfira a

propriedade definitiva de um terreno pode ter como condição a construção de uma planta industrial e é apropriada como receita na mesma proporção da depreciação dessa planta. Poderão existir situações em que essa correlação exija que parcelas da subvenção sejam reconhecidas segundo critérios diferentes.

Considerando que a depreciação da edificação ocorra em 30 anos, o reconhecimento da receita relativo ao valor do terreno recebido deve ocorrer na proporção do tempo de 30 anos. Como 30 anos corresponde a 360 meses, o valor mensal da receita a ser reconhecida é igual a:

$$\text{Valor da receita mensal de subvenção} = \frac{\text{valor do terreno}}{\text{tempo de vida da edificação}}$$

$$\text{Valor da receita mensal de subvenção} = \frac{36.000,00}{360} = \text{R\$ } 100,00$$

$$\text{Valor da depreciação do abrigo} = \frac{60.000,00}{360} = \text{R\$ } 166,66$$

O valor de R\$100,00 corresponde ao valor da receita de subvenção do terreno reconhecida proporcionalmente ao tempo de depreciação da edificação do abrigo. Contudo, deve-se observar que o valor da depreciação do abrigo é diferente do valor da receita de subvenção, em função de o valor da edificação ser maior do que o valor do terreno.

Ainda deve ser observado que o terreno deve ser reconhecido pelo valor justo, que corresponde, neste caso, ao valor de mercado. O valor justo deve ser obtido por meio de avaliação realizada por profissional competente.

- a) reconhecimento mensal da receita de subvenção do terreno

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
xxxxxxx	xxx	2.1.4.01	4.1.1.02	100,00	Subvenção terreno

- b) reconhecimento mensal da despesa de depreciação

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	52,511 mm
xxxxxxx	xxx	3.2.7.01	1.2.4.01	166,66	Depreciação da edificação

7. Recursos e Convênio

Convênios são relevantes fontes de recursos de Entidade sem Finalidade de Lucros. Convênios normalmente são celebrados com entidades da administração pública. Nessa modalidade de contratação, quando celebrada com a administração pública, é comum não haver cláusula de remuneração para a Entidade sem Finalidade de Lucros pela execução do objeto do convênio. Pelo contrário, há situações em que a Entidade sem Finalidade de Lucros se compromete a aportar uma parte dos recursos, como contrapartida, para completar a totalidade dos recursos quantificada no plano de trabalho.

A contrapartida pode ser de natureza financeira e/ou não financeira. Quando a contrapartida for financeira, a Entidade sem Finalidade de Lucros deve aportar o respectivo depósito na conta bancária do projeto. Quando for não financeira, deve comprovar a aplicação dos recursos na forma que dispuser o plano de trabalho.

Ainda deve ser observado que, na aplicação dos recursos do convênio, a Entidade sem Finalidade de Lucros deve seguir as regras que estiverem estabelecidas no termo celebrado. Quando os recursos forem repassados pela administração pública, a Entidade sem Finalidade de Lucros deve proceder como uma extensão do órgão conveniente repassador dos recursos e seguir as modalidades de compra da administração pública, como dispensa de licitação, carta convite, tomada de preços e concorrência.

Um procedimento relevante que a Entidade sem Finalidade de Lucros deve adotar é promover a organização e preservação do arquivo de documentos físicos de cada projeto separadamente. Esse arquivo deve ser organizado na ordem em que as transações forem registradas e estar à disposição do aportador dos recursos, assim como das entidades reguladoras e fiscalizadoras.

7.1. Exemplo de convênio celebrado pela administração pública e uma Entidade sem Finalidade de Lucros com aplicação integral dos recursos:

Objeto do convênio	Campanha de educação ambiental na preservação de recursos hídricos
Fontes de recursos	Administração pública R\$450.000,00; Contrapartida R\$50.000,00
Liberação dos recursos	Na data da celebração do termo
Duração do termo	90 dias
Data da contratação	10/2/2012
Composição da contrapartida	Recursos financeiros R\$20.000,00; não financeira R\$30.000,00

Prestação de contas	30 dias após o prazo de encerramento do convênio
Validação da Prestação de contas pelo conveniente	30 dias após a data da prestação de contas

Plano de Trabalho			
Fontes de recursos	R\$	Aplicação dos recursos	R\$
Do conveniente	450.000,00	Material impresso	50.000,00
Do conveniado	50.000,00	Custo de pessoal	250.000,00
		Locação de espaço	30.000,00
		Locação de equipamentos	20.000,00
		Serviços de terceiros	150.000,00
SOMA	500.000,00	SOMA	500.000,00

O conveniado deve comprovar sua participação na contrapartida, aportando R\$20.000,00 em depósito bancário na conta do convênio e alocando R\$30.000,00 na locação de salas de aula.

7.1.1. Reconhecimento das transações da entidade versus convênio

Neste contexto, o convênio será denominado projeto e o reconhecimento das transações quantificadas no plano de trabalho utilizará as rubricas constantes no elenco de contas do capítulo VIII, e o tratamento contábil sugerido nesse manual, para fins de controle da execução e prestação de contas dos recursos do projeto, será na forma de centro de custos e de receitas, para fins de classificação dentro dos relatórios contábeis e financeiros da entidade beneficiária.

- a) reconhecimento da saída dos recursos financeiros da entidade executora (contrapartida financeira)

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/2/2012	156	1.1.1.02.03 (Conta do projeto a executar)	1.1.1.02.01 (Conta de recursos livres da entidade)	20.000,00	Contrapartida financeira para o projeto

Para efeito de dirimir dúvidas quanto ao reconhecimento da contrapartida financeira entre contas do ativo da entidade, esclarece-se que o procedimento contábil adotado para os lançamentos trata o projeto como um centro de custos, cujos recursos em execução devem ser controlados de forma segregada para fins de sua gestão e da respectiva prestação de contas. No presente exem-

plo, o ativo de R\$20.000,00 será posto à disposição do projeto como contrapartida compromissada na assinatura do convênio. A transferência desse valor para a conta específica do projeto visa demonstrar o cumprimento das regras do convênio e evidenciar nas demonstrações contábeis o valor total que será aportado para o projeto, incluindo a parcela da entidade da administração pública que será repassada. Essa forma de contabilização se justifica porque, em caso de suspensão do projeto por algum motivo, que impeça a sua continuidade, o valor da contrapartida financeira ainda não aplicada deverá ser devolvida à conta bancária de recursos livres da entidade executora.

Imediatamente à contabilização do valor aportado como contrapartida para o projeto, a entidade deverá efetuar o lançamento na conta de passivo para evidenciar a obrigação com o projeto em execução, na forma abaixo.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/2/2012	156	2.3.1.xx..ou 2.3.2.xx.. (Conta do patrimonial social ou de reserva)	2.1.3.01.01.xx (Conta do passivo do projeto a executar)	20.000,00	Contrapartida financeira para o projeto

Pretende-se com esses lançamentos demonstrar no ativo o valor disponibilizado para o projeto e no passivo o valor da correspondente obrigação de sua execução. A conta de ativo será baixada à medida que as saídas de recursos financeiros forem ocorrendo para cumprimento dos gastos compromissados no convênio. Por outro lado, a conta de passivo será baixada, simultaneamente, para a conta de receita no mesmo valor para fins de confrontação da receita com a despesa, consoante as regras contidas na NBC TG - Estrutural Conceitual, itens 4.49 a 4.53.

Importante observar que o valor de R\$30.000,00, correspondente à outra parte da contrapartida da entidade, e, conforme o exemplo dado, será comprovada a sua aplicação no final do projeto. O lançamento contábil desse valor está demonstrado no item viii abaixo. Com esse lançamento, complementa-se a totalidade dos recursos compromissados para o projeto em execução, isto é R\$500.000,00, conforme o seu detalhamento apresentado acima.

- b) reconhecimento da entrada dos recursos financeiros (valor aportado pela entidade da administração pública)

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/2/2012	156	1.1.1.02.03.xx	2.1.3.01.01.xx	450.000,00	Recursos provenientes do aportador

c) aplicação dos recursos

Com a finalidade de mostrar todas as etapas de aplicação dos recursos, considera-se que cada pagamento é único e que foram seguidas todas as regras de contratação da administração pública acordadas pelo instrumento de contratação. As contas analíticas correspondentes à natureza da despesa devem ser informadas, adicionalmente, à conta do elenco, no exemplo, representadas por **xx**.

O leitor deve observar que, simultaneamente à realização da despesa prevista no plano de trabalho, é reconhecida a receita correspondente, mediante aumento da conta redutora do passivo de aplicação dos recursos do projeto e aumento da conta de receita do projeto respectivo.

d) aquisição e pagamento de material impresso, contendo informação sobre a educação ambiental no valor de R\$50.000,00 em 20/2/2012

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
20/2/2012	450	3.3.5.2.xx	1.1.1.02.03.xx	50.000,00	Pagamento de material impresso

Simultaneamente, a entidade efetua o reconhecimento da receita do projeto.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
20/2/2012	451	2.1.3.01.02.xx	4.3.5.02.xx	50.000,00	Receita do convênio

e) contratação e pagamento da locação de equipamentos no valor de R\$20.000,00 em 15/2/2012

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
15/2/2012	230	3.3.5.2.xx	1.1.1.02.03.xx	20.000,00	Pagamento de locação de equipamento

Simultaneamente, a entidade efetua o reconhecimento da receita do projeto.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
15/2/2012	231	2.1.3.01.02.xx	4.3.5.02.xx	20.000,00	Receita do convênio

- f) pagamento da folha e respectivos encargos sociais e previdenciários no valor de R\$250.000,00 no dia 5/3/2012

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
5/3/2012	371	3.3.5.2.xx	1.1.1.02.03.xx	250.000,00	Pagamento de folha e encargos

Simultaneamente, a entidade efetua o reconhecimento da receita do projeto.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
5/3/2012	372	2.1.3.01.02.xx	4.3.5.02.xx	250.000,00	Receita do convênio

- g) pagamento de serviço de terceiros no valor de R\$150.000,00, em 10/4/2012

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/4/2012	560	3.3.5.2.xx	1.1.1.02.03.xx	150.000,00	Pagamento de serviço de terceiros e encargos

Simultaneamente, a entidade efetua o reconhecimento da receita do projeto.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/4/2012	561	2.1.3.01.02.xx	4.3.5.02.xx	150.000,00	Receita do convênio

comprovação da contrapartida não financeira pelo conveniado no valor de R\$30.000,00, no dia 30/4/2012

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
30/4/2012	925	3.3.5.2.xx	2.1.3.01.01.xx	30.000,00	Comprovação de contrapartida da locação do espaço

Simultaneamente, a entidade efetua o reconhecimento da receita do projeto.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
30/4/2012	926	2.1.3.01.02.xx	4.3.5.02.xx	30.000,00	Receita do convênio

7.1.2. Baixa da responsabilidade do conveniado pela aprovação da prestação de contas, em 10/7/2012, no valor de R\$500.000,00.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/7/2012	348	2.1.3.01.01.xx	2.1.3.01.02.xx	500.000,00	Baixa da responsabilidade pela aprovação da prestação de contas

7.2. Exemplo de convênio celebrado pela administração pública e uma Entidade sem Finalidade de Lucros, com devolução de recursos:

Objeto do convênio	Prevenção contra doenças tropicais
Fontes de recursos	Administração pública R\$165.000,00
Liberação dos recursos	Na data da celebração do termo
Duração do termo	60 dias
Data da contratação	1º/6/2012
Composição da contrapartida	Sem contrapartida
Prestação de contas	30 dias após o prazo de encerramento do convênio
Validação da Prestação de contas pelo conveniente	30 dias após a data da prestação de contas

Plano de Trabalho			
Fontes de recursos	R\$	Aplicação dos recursos	R\$
Do conveniente	165.000,00	Material de divulgação	30.000,00
		Pessoal terceirizado	100.000,00
		Deslocamentos	20.000,00
		Gastos com mídia	10.000,00
		Gastos administrativos	5.000,00
SOMA	165.000,00	SOMA	165.000,00

7.2.1. Reconhecimento das transações do convênio

Nesta seção, o convênio será denominado “projeto” e o reconhecimento das transações quantificadas, da mesma forma, utilizará as rubricas constantes no elenco de contas do Capítulo 8.

- a) reconhecimento da entrada dos recursos financeiros

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
1º/6/2012	209	1.1.1.02.03.xx	2.1.3.01.01.xx	165.000,00	Aporte do convenente

b) aplicação dos recursos

Os procedimentos desta seção são semelhantes aos da seção anterior. Todas as etapas de aplicação dos recursos são consideradas únicas e seguiram as regras de contratação da administração pública acordadas pelo instrumento de contratação. As contas analíticas correspondentes à natureza da despesa devem ser informadas, adicionalmente, à conta do elenco, como indicadas pela notação **xx**.

O recebimento dos recursos foi reconhecido inicialmente em contas do ativo e passivo específicas e o reconhecimento da receita é simultâneo à realização da despesa.

c) aquisição e pagamento de material de divulgação no valor de R\$30.000,00, em 10/6/2012

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
10/6/2012	196	3.3.4.xx.xx	1.1.1.02.03.xx	30.000,00	Pagamento de material de divulgação

Simultaneamente, a entidade efetua o reconhecimento da receita do projeto.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
20/2/2012	197	2.1.3.01.02.xx	4.3.4.xx.xx	30.000,00	Receita do convênio

d) contratação e pagamento de pessoal terceirizado no valor de R\$90.000,00, em 20/7/2012

A Entidade sem Finalidade de Lucros conseguiu realizar a contratação dos serviços por preço inferior ao autorizado no plano de trabalho. O valor consignado no plano de trabalho foi R\$100.000,00, e a contratação foi efetuada por R\$90.000,00.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
20/7/2012	361	3.3.4.xx.xx	1.1.1.02.03.xx	90.000,00	Pagamento de pessoal terceirizado

Simultaneamente, a entidade efetua o reconhecimento da receita do projeto.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
20/7/2012	362	2.1.3.01.02.xx	4.3.4.xx.xx	90.000,00	Receita do convênio

e) pagamento de gastos com deslocamento no valor de R\$20.000,00, no dia 15/7/2012

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
17/7/2012	184	3.3.4.xx.xx	1.1.1.02.03.xx	20.000,00	Pagamento passagem área

Simultaneamente, a entidade efetua o reconhecimento da receita do projeto.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
5/3/2012	192	2.1.3.01.02.xx	4.3.4.xx.xx	20.000,00	Receita do convênio

f) pagamento de veiculação na mídia no valor de R\$10.000,00, em 25/7/2012

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
25/7/2012	014	3.3.4.xx.xx	1.1.1.02.03.xx	10.000,00	Pagamento de veículos de comunicação

Simultaneamente, a entidade efetua o reconhecimento da receita do projeto.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
25/7/2012	019	2.1.3.01.02.xx	4.3.4.xx.xx	10.000,00	Receita do convênio

g) pagamento de serviços administrativos no valor de R\$5.000,00, no dia 25/7/2012

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
25/7/2012	420	3.3.4.xx.xx	1.1.1.02.03.xx	5.000,00	Pagamento de serviços administrativos

Simultaneamente, a entidade efetua o reconhecimento da receita do projeto.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
25/4/2012	430	2.1.3.01.02.xx	4.3.4.xx.xx	5.000,00	Receita do convênio

- h) Recursos não utilizados a serem devolvidos à entidade conveniente no valor de R\$10.000,00, na data do encerramento do convênio – 30/7/2012.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
30/7/2012	765	2.1.3.01.02.xx	2.1.3.01.01.xx	10.000,00	Sobra dos recursos

Devolução dos recursos por meio de depósito bancário na conta da entidade conveniente no valor de R\$10.000,00, em 30/7/2012.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
30/7/2012	766	2.1.3.01.01.xx	1.1.1.02.03.xx	10.000,00	Sobra dos recursos

7.2.2. Baixa da responsabilidade do conveniado pela aprovação da prestação de contas, em 30/9/2012, no valor de R\$165.000,00.

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
30/9/2012	573	2.1.3.01.01.xx	2.1.3.01.02.xx	165.000,00	Baixa da responsabilidade pela aprovação da prestação de contas

8. Reconhecimento da folha de pagamento

Na folha de pagamento, constam os valores pagos aos colaboradores com vínculo empregatício e desempenham suas funções em uma ou mais de uma atividade desenvolvida pela entidade. Os valores das verbas remuneratórias e dos respectivos encargos devem ser alocados a cada atividade, integralmente ou proporcionalmente. O exemplo seguinte mostra um resumo de folha de pagamento em que há dois colaboradores, sendo que o colaborador 1 desempenha funções no projeto de esporte e o colaborador 2 desempenha funções no projeto de assistência social, no mês de junho de 2012. A título de exemplo, os valores dos encargos estão aproximados e só contemplam os valores do mês.

Colaborador	Verba	Valor	Colaborador	Verba	Valor
1	Salário	1.000,00	2	Salário	1.000,00
1	Hora extra	20,00	2	Função	500,00
1	Previdência	82,00	2	Previdência	150,00
1	Líquido	938,00	2	Líquido	1.350,00
1	13º salário	85,00	2	13º salário	125,00
1	Férias	113,00	2	Férias	166,00
1	Previdência	275,00	2	Previdência	405,00
1	FGTS	96,00	2	FGTS	120,00

a) reconhecimento da folha de pagamento no projeto de esporte

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
30062012	220	3.3.3.xx.xx	2.1.1.07.01.xx	1.000,00	Salário 06/2012
30062012	220	3.3.3.xx.xx	2.1.1.07.01.xx	20,00	Hora-extra 06/2012
30062012	220	2.1.1.07.01.xx	2.1.1.04.05.xx	82,00	Consig previd 06/2012
30062012	220	3.3.3.xx.xx	2.1.1.07.02.xx	85,00	13.salário 06/2012
30062012	220	3.3.3.xx.xx	2.1.1.07.03.xx	113,00	Férias 06/2012
30062012	220	3.3.3.xx.xx	2.1.1.04.05.xx	275,00	Prev patronal 06/2012
30062012	220	3.3.3.xx.xx	2.1.1.07.04.xx	96,00	FGTS 06/2012

Os registros do pagamento da folha não foram efetuados, considerando que não há peculiaridade no reconhecimento.

b) reconhecimento da folha de pagamento no projeto de assistência social

Data	N.º Doc.	Débito	Crédito	Valor	Histórico
30/6/2012	220	3.3.2.xx.xx	2.1.1.07.01.xx	1.000,00	Salário 6/2012
30/6/2012	220	3.3.2.xx.xx	2.1.1.07.01.xx	500,00	Função 6/2012
30/6/2012	220	2.1.1.07.01.xx	2.1.1.04.05.xx	150,00	Consig. Previd. 6/2012
30/6/2012	220	3.3.2.xx.xx	2.1.1.07.02.xx	125,00	13.salário 6/2012
30/6/2012	220	3.3.2.xx.xx	2.1.1.07.03.xx	166,00	Férias 6/2012
30/6/2012	220	3.3.2.xx.xx	2.1.1.04.05.xx	405,00	Prev. patronal 6/2012
30/6/2012	220	3.3.2.xx.xx	2.1.1.07.04.xx	120,00	FGTS 6/2012

Como no exemplo (a), os registros do pagamento da folha não foram efetuados, considerando que não há peculiaridade no reconhecimento.

9. Conciliações contábeis

As conciliações contábeis são importantes procedimentos para validação dos registros e saldos das contas. Os saldos de cada conta, ao final de cada período de reconhecimento e divulgação, devem estar conciliados e validados pelos controles. Quando as contas tiverem por função registrar existências, seus saldos devem estar conciliados com os inventários físico-financeiros elaborados pela administração. Quando as contas tiverem por função registrar recebíveis e obrigações, seus saldos devem estar conciliados com os controles de recebimento e pagamento, operacionalizados pela administração, e compostos por data de vencimento.

As contas do imobilizado devem estar conciliadas com o inventário físico-financeiro de cada controle de tombamento com a sua documentação e respectiva depreciação. Quando houver registros de custos adicionados (custo atribuído, reavaliação existente) ou reduções por recuperabilidade oriundas do processo de imparidade, as conciliações devem destacar separadamente cada procedimento.

É relevante destacar que conciliação deve ser demonstrada mesmo que não haja diferença entre o saldo da conta no razão da conta contabilidade e o saldo dos controles.

Na conciliação, deve ser feita a demonstração dos saldos do razão contábil e de cada controle. Se houver divergência entre os saldos, deve ser feita a demonstração de cada divergência, indicando adição ou subtração do saldo do razão contábil. A seguir, são mostrados dois exemplos de conciliação: (a) um exemplo de conciliação bancária, e (b) exemplo de conciliação de contas a receber de cliente.

a) exemplo de conciliação bancária

Neste exemplo, o razão contábil, em 30/4/2012, apresenta o saldo de R\$1.000,00, e o depósito no valor de R\$500,00 efetuado em cheque no dia 30/4/2012, não confirmado pelo banco. O saldo do extrato bancário é de R\$200,00 e há o débito no valor de R\$300,00 efetuado pelo banco não conhecido pela entidade.

Código: 1.1.1.02.01.xx	Título: Banco das EIS	Conta: 0451-XA
1	Saldo da conta no razão contábil	1.000,00
2	Depósitos do razão não correspondidos pelo extrato bancário	500,00
	Depósito efetuado em cheque em 30/4/2012 ainda não compensado	500,00
3	Saques do razão contábil não correspondidos pelo extrato bancário	
4	Depósitos do extrato bancário não correspondidos no razão contábil	
5	Débitos do extrato bancário não correspondidos pelo razão contábil	300,00
	Débito em conta do extrato bancário não informado à entidade	300,00
6	Saldo do extrato bancário (1-2+3+4-5)	200,00

b) exemplo de conciliação de contas a receber de clientes

Neste exemplo, em 31/5/2012, o cliente 4010-A apresenta saldo de R\$1.500,00, composto de três parcelas, sendo uma vencida e duas vincendas. A conta do razão contábil apresenta o mesmo saldo de R\$1.500,00.

Código: 1.1.2.04.xx	Título: ABC Especial	Controle: 4010-A
1	Saldo do controle 4010-A	1.500,00
2	Composição do saldo do controle	1.500,00
	Parcela vencida em 15/5/2012	500,00
	Parcela vincenda em 15/6/2012	500,00
	Parcela vincenda em 15/7/2012	500,00
3	Saldo da conta do razão contábil	1.500,00

CAPÍTULO X

Demonstrações Contábeis

Demonstrações contábeis são relatórios de natureza contábil-financeira, exigidas pelas normas de contabilidade, com periodicidade ordinária ou extraordinária, contemplando o estado patrimonial de entidade em determinada data ou momento, fluxos financeiros e gestão em determinado período.

A NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis define demonstrações contábeis como sendo:

7. (...)

Demonstrações contábeis de propósito geral (referidas simplesmente como demonstrações contábeis) são aquelas cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender às suas necessidades peculiares.

9. As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados (...).

A NBC TG - Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, no item 4.2, trata dos elementos das demonstrações contábeis:

4.2 As demonstrações contábeis retratam os efeitos patrimoniais e financeiros das transações e outros eventos, por meio do grupamento dos mesmos em classes amplas de acordo com as suas características econômicas. Essas classes amplas são denominadas de elementos das demonstrações contábeis. Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço patrimonial são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas. A demonstração das mutações na posição financeira usualmente reflete os elementos da demonstração do resultado e as alterações nos elementos do balanço patrimonial. Assim, esta Estrutura Conceitual não identifica qualquer elemento que seja exclusivo dessa demonstração.

As demonstrações contábeis das Entidades sem Finalidade de Lucros apresentam algumas terminologias específicas que diferem das entidades econômicas de mercado. Essas terminologias serão enfatizadas quando da apresentação de cada demonstração contábil específica.

A ITG 2002 sugere uma estrutura simples para demonstrações contábeis comparativas de dois períodos, para usuários externos, e outra para atendimento aos aportadores de recursos e usuários internos das entidades sem finalidade de lucros.

Se a Entidade sem Finalidade de Lucros é financiada por fontes adicionais com restrição, essas fontes que financiam essas atividades restritas só podem ser aplicadas em plano de trabalho previamente aprovado que contemplem a vontade do aportador. Decorrente dessa restrição, as seguintes equações para a estrutura patrimonial e para a estrutura do resultado devem ser satisfeitas em qualquer estágio da aplicação dos recursos restritos:

- a) estrutura patrimonial

$$R_r = R_{rec} - R_{apl} - R_d = 0$$

Em que R_r é recurso com restrição; R_{rec} é recurso recebido; R_{apl} é recurso aplicado; R_d e é recurso disponível. Com essa equação satisfeita, as contas da parceria com restrição não afetam o equilíbrio patrimonial da entidade.

- b) estrutura de resultado

$$R_p = R_{pr} - C_{pr} = 0$$

Em que R_p é resultado da parceria com restrição; R_{pr} é receita da parceria com restrição; C_{pr} e é custo da parceria com restrição. Uma vez satisfeita essa equação, o resultado da parceria com restrição não afeta o resultado com transações próprias da entidade.

As demonstrações contábeis, na forma definida pela citada NBC TG 26, são as seguintes:

- a) balanço patrimonial ao final do período;
- b) demonstração do resultado do período;
- c) demonstração do resultado abrangente do período;
- d) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
- e) demonstração dos fluxos de caixa do período;
- f) demonstração do valor adicionado do período, conforme NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado, se exigido legalmente ou por algum órgão

- regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente;
- g) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.

As demonstrações contábeis exigidas das Entidades sem Finalidade de Lucros definidas pela ITG 2002 são:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Demonstração do Resultado do Período;
- c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- d) Demonstração dos Fluxos de Caixa; e
- e) Notas Explicativas.

Como pode ser observado, há diferença entre os dois conjuntos de demonstrações contábeis. É importante considerar que a ITG 2002 apresenta exigência mínima, podendo a entidade, se preferir ou dependendo do seu porte, preparar e apresentar todo o conjunto de demonstrações contábeis exigidas pela NBC TG 26.

Os tópicos seguintes apresentam uma sugestão de formato de demonstração contábil, à semelhança do que consta no anexo da ITG 2002, para usuários externos.

1. Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial representa uma demonstração de diversas naturezas que compõe a riqueza da entidade, por isso é dita estática, e se refere ao estado patrimonial em determinado momento.

A referida NBC TG - Estrutura Conceitual, no item 4.4, apresenta definições dos elementos da composição do balanço patrimonial, que estão a seguir demonstrados:

Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

- a) *ativo* é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;
- b) *passivo* é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos;

- c) *patrimônio líquido* é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

A referida NBC TG 26, no item 54, apresenta o detalhamento dos elementos do balanço patrimonial como mostrado a seguir:

O balanço patrimonial deve apresentar, respeitada a legislação, no mínimo, as seguintes contas:

- a) caixa e equivalentes de caixa;
- b) clientes e outros recebíveis;
- c) estoques;
- d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas “a”, “b” e “g”);
- e) total de ativos classificados como disponíveis para venda (NBC TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e ativos à disposição para venda de acordo com a NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- f) ativos biológicos;
- g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- h) propriedades para investimento;
- i) imobilizado;
- j) intangível;
- k) contas a pagar comerciais e outras;
- l) provisões;
- m) obrigações financeiras (exceto as referidas nas alíneas “k” e “l”);
- n) obrigações e ativos relativos à tributação corrente, conforme definido na NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro;
- o) impostos diferidos ativos e passivos, como definido na NBC TG 32;
- p) obrigações associadas a ativos à disposição para venda, de acordo com a NBC TG 31;
- q) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e
- r) capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade.

1.1. Formato de Balanço Patrimonial

O balanço patrimonial para uma apresentação de dois períodos pode ser sintetizado como demonstrado a seguir. Contudo, esclarece-se que a entidade pode alterar, adicionar ou suprimir terminologias, de acordo com suas atividades.

des operacionais. Este formato guarda similaridade com o que foi sugerido no anexo da ITG 2002.

	200X	200X+1
ATIVO		
Circulante		
Caixa e Equivalentes de Caixa		
Caixa		
Banco C/Movimento – Recursos Livres		
Banco C/Movimento – Recursos com Restrição		
Aplicações Financeiras – Recursos Livres		
Aplicações Financeiras – Recursos com Restrição		
Créditos a Receber		
Créditos de Mensalidades		
Créditos de Atendimentos		
Créditos de Outros Serviços		
Créditos da Venda de Mercadorias		
(-) Perda Estimada para Crédito de Liquidação Duvidosa		
Créditos com Empregados		
Créditos com Fornecedores		
Créditos de Parcerias em Projetos		
Créditos de Tributos		
Outros Créditos		
Despesas Antecipadas		
Estoques		
Estoque de Produção Própria para Venda		
Estoque de Produção de Terceiros para Venda		
Almoxarifado		
Não Circulante		
Realizável a Longo Prazo		
Investimentos Temporários		
Outros Créditos		
Investimentos Permanentes		
Participações Societárias		
Outros Investimentos		
Imobilizado		

Bens de Uso Próprio		
Bens de Uso de Terceiros		
(-) Depreciação Acumulada		
Intangível		
Direitos de Uso de Softwares		
Outros Direitos e Uso		
(-) Amortização Acumulada		

	20x1	20x0
PASSIVO		
Circulante		
Fornecedores de Bens e Serviços		
Obrigações com Empregados		
Obrigações Tributárias		
Empréstimos e Financiamentos		
Parcerias com Entidades Governamentais		
Parcerias com Entidades Privadas		
Outras Obrigações		
Não Circulante		
Empréstimos e Financiamentos		
Parcerias com Entidades Governamentais		
Parcerias com Entidades Privadas		
Outras Obrigações		
Patrimônio Líquido		
Patrimônio Social		
Outras Reservas		
Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Superávit ou Déficit		

1.2. Racionalidade das contas classificadas no Ativo Circulante

Neste tópico, apresentam-se algumas características essenciais das contas elencadas no modelo de balanço patrimonial acima, com explicações sobre as funções dessas contas e exemplificação de elementos que devem fazer parte de sua composição contábil.

1. **Caixa** – sob este título, devem ser agregadas as contas que representem

dinheiro ou equivalente em outros títulos, como cheque à vista para depósito, moeda estrangeira, etc., confirmados por processo de validação como inventário.

2. **Banco C/Movimento** – Recursos Livres – sob este título, devem ser agrupadas as contas de depósitos bancários de livre movimentação dos recursos próprios da entidade.
3. **Banco C/Movimento** – Recursos com Restrição – sob este título, devem ser agrupadas as contas de depósitos bancários das parcerias por meio de convênios, termos de parceria e outros que restrinjam a aplicação dos recursos ao plano de trabalho previamente acordado.
4. **Aplicações Financeiras** – Recursos Livres – devem ser classificados, sob este título, os depósitos de recursos próprios em instituições financeiras aplicados em fundos ou títulos de renda fixa que permitam sua utilização por meio de resgate em prazo imediato, mensurados a valor justo.
5. **Aplicações Financeiras** – Recursos com Restrição – devem ser agrupados, sob este título, os depósitos de recursos de parcerias, quando permitido, em instituições financeiras, aplicados em fundos ou títulos de renda fixa que permitam sua utilização por meio de resgate em prazo imediato, mensurados a valor justo.
6. **Créditos de Mensalidades** – devem ser agrupados, sob este título, os créditos oriundos da venda de serviços continuados, como, por exemplo, educação, mensurados a valor justo.
7. **Créditos de Atendimentos** – devem ser agrupados, sob este título, os créditos oriundos da venda de serviços, como, por exemplo, saúde, mensurados a valor justo.
8. **Créditos de Outros Serviços** – devem ser agrupados, sob este título, os créditos oriundos da venda de outros serviços, como, por exemplo, consultoria e outros não identificados nos itens anteriores, mensurados a valor justo.
9. **Créditos da Venda de Mercadorias** – devem ser inclusos, neste título, os créditos oriundos da venda de bens “mercadorias”, comercializados de forma esporádica ou com habitualidade, mensurados a valor justo.

10. (-) **Perda Estimada para Crédito de Liquidação Duvidosa** – sob este título, devem ser agrupadas as estimativas de perda para todos os créditos funcionais da entidade, estimados com base em perdas históricas ou nos cenários de mercado.
11. **Créditos com Empregados** – sob este título, devem ser agrupados todos os créditos com empregados, como adiantamento de férias, adiantamento de 13º salário, adiantamento de salários, empréstimos e outros, cujas restituições devam ocorrer em parcela única ou em prestações, mensurados pelo valor de realização.
12. **Créditos com Fornecedores** – agrupar, sob este título, todas as antecipações feitas a fornecedores para aquisição de material e/ou serviços, mensurados pelo valor de realização.
13. **Créditos de Parcerias em Projetos** – todas as concessões financeiras feitas por conta e ordem das parcerias, para ressarcimento futuro, devem ser agrupadas sob este título, mensurados pelo valor de realização.
14. **Créditos de Tributos** – os créditos tributários restituíveis e ou compensáveis, como tributos retidos na fonte sobre receitas, pagamento a maior entre outros, devem ser agrupados sob este título, mensurados pelo valor de realização.
15. **Outros Créditos** – os demais créditos não classificados sob os títulos precedentes devem ser agrupados sob este título, mensurados pelo valor de realização.
16. **Despesas Antecipadas** – sob este título, devem ser agrupados todos os pagamentos por conta de serviços que sejam consumidos ao longo do tempo, como prêmio de seguro, assinaturas e outros.
17. **Estoque de Produção Própria para Venda** – devem ser classificados sob este título os bens de venda produzidos pela entidade, mensurados pelo valor de custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor.
18. **Estoque de Produção de Terceiros para Venda** – sob este título, devem ser agrupados os bens adquiridos de terceiros para revenda, mensurados pelo valor de custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor.

- 19. Almoxarifado** – sob este título, devem ser agrupados todos os bens destinados à manutenção dos serviços ofertados pela entidade, como suprimentos para limpeza, suprimento para escritório, entre outros, mensurados pelo valor de custo.

1.3. Racionalidade das contas classificadas no Ativo Não Circulante

- 1. Investimentos Temporários** – sob este título, devem ser agrupados todos os investimentos financeiros designados como mantido para negociação, disponível para venda, mantidos até o vencimento, e empréstimo. Cada categoria de designação deve ser mensurada de acordo com os critérios específicos.
- 2. Outros Créditos** – devem ser agrupados, sob este título, os demais créditos não inclusos no grupo anterior.
- 3. Participações Societárias** – sob este título, devem ser agrupados investimentos societários avaliados pelo custo, em coligadas e em controladas.
- 4. Outros Investimentos** – agrupar, sob este título, os demais investimentos não classificados no item anterior.
- 5. Bens de Uso Próprio** – neste grupo, devem ser agrupados os bens próprios utilizados pela entidade para manutenção de suas atividades, como imóveis, instalações, mobiliário, veículos, etc. Quando for necessário, aplicar os procedimentos de recuperabilidade.
- 6. Bens de Uso de Terceiros** – sob este grupo, classificam-se os bens de terceiros utilizados para manutenção do objeto de parcerias, enquanto estiverem em poder da entidade.
- 7. (-) Depreciação Acumulada** – neste grupo, são acumulados os encargos de depreciação individualizados por conta.
- 8. Direitos de Uso de Softwares** – sob este grupo, são acumulados os direitos de sistemas aplicativos adquiridos. Quando for necessário, aplicar os procedimentos de recuperabilidade.
- 9. Outros Direitos de Uso** – sob este título, são classificados os demais direitos de uso não incluídos no título anterior.

10. (-) **Amortização Acumulada** – classificam, sob este título, os encargos acumulados de amortização dos direitos de uso.

1.4. Racionalidade das contas classificadas no Passivo Circulante

1. **Fornecedores de bens e serviços** – sob este título, devem ser agrupados todos os fornecedores de material e serviço.
2. **Obrigações com Empregados** – agrupar, sob este título, as obrigações pontuais e estimadas com empregados.
3. **Obrigações Tributárias** – sob este título, devem ser agrupadas todas as obrigações com tributos de responsabilidade própria e as consignações de terceiros.
4. **Empréstimos e Financiamentos** – todas as operações de crédito de curto prazo que representem dívidas com instituições financeiras e com outras instituições devem ser consignadas sob este título, inclusive os respectivos encargos da dívida.
5. **Parcerias com Entidades Governamentais** – sob este título, devem ser agrupados todos os saldos de parcerias com entidades governamentais contratadas em curto prazo, na modalidade Convênios, Termos de Parceria e outros, que requeiram prestação de contas.
6. **Parcerias com Entidades Privadas** – sob este título, devem ser agrupados todos os saldos de parcerias com entidades privadas em curto prazo, na modalidade Convênios, Termos de Parceria e outros, que requeiram prestação de contas.
7. **Outras Obrigações** – sob este título, devem ser agrupadas todas as demais obrigações em curto prazo não incluídas nos itens precedentes.

1.5. Racionalidade das contas classificadas no Passivo não Circulante

1. **Empréstimos e Financiamentos** – todas as operações de crédito de longo prazo que representem dívidas com instituições financeiras e com outras instituições devem ser consignadas sob este título, inclusive os respectivos encargos da dívida.

2. **Parcerias com Entidades Governamentais** – sob este título, devem ser agrupados todos os saldos de parcerias com entidades governamentais contratadas em longo prazo, na modalidade de convênios, termos de parceria e outros, que requeiram prestação de contas.
3. **Parcerias com Entidades Privadas** – sob este título, devem ser agrupados todos os saldos de parcerias com entidades privadas no longo prazo, na modalidade de convênios, termos de parceria e outros, que requeiram prestação de contas.
4. **Outras Obrigações** – sob este título, devem ser agrupadas todas as demais obrigações em longo prazo não incluídas nos itens precedentes.

1.6. Racionalidade das contas classificadas no Passivo e Patrimônio Líquido

5. **Patrimônio Social** – sob este título, devem ser agrupados o fundo patrimonial e demais recursos aportados para o financiamento próprio da entidade.
6. **Outras Reservas** – devem ser agregadas, sob este título, reservas oriundas da avaliação de bens, quando permitidas, e de outras fontes enquanto não incorporadas ao fundo patrimonial.
7. **Ajustes de Avaliação Patrimonial** – agregam-se a este título as contrapartidas na adoção inicial e de outras avaliações de ativos financeiros designados na modalidade disponível para venda enquanto não realizadas.
8. **Superávit ou Déficit** – o saldo mantido sob este título corresponde ao resultado do período ainda não incorporado ao patrimonial social.

2. Demonstração do Resultado do Período

Esta demonstração deve mostrar o resultado da gestão da entidade em dois períodos comparativos, segregando as operações próprias das operações em parcerias. A evidenciação completa das operações deve ser feita nas notas explicativas.

	20x1	20x0
RECEITAS		
Receitas de Operações Próprias		
(-) CUSTO DOS PRODUTOS E SERVIÇOS VENDIDOS		
RESULTADO BRUTO		
(-) DESPESAS OPERACIONAIS		
Administrativas		
Pessoal		
Tributárias		
Depreciação/Amortização		
Outras Receitas		
Outras Despesas		
(-) Serviços Voluntários Obtidos		
RESULTADO FINANCEIRO		
RESULTADO DE OPERAÇÕES DESCONTINUADAS		
SUPERÁVIT/DÉFICIT DAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS		
RESULTADO DE OPERAÇÕES EM PARCERIAS		
Recursos de Operações em Parcerias		
(-) Custo/Despesa de Operações em Parcerias		
SUPERÁVIT/DÉFICIT DO PERÍODO		

Demonstração do Resultado do Período

	20x1	20x0
RECEITAS OPERACIONAIS		
Com Restrição		
Programa (Atividades) de Educação		
Programa (Atividades) de Saúde		
Programa (Atividades) de Assistência Social		
Programa (Atividades) de Direitos Humanos		
Programa (Atividades) de Meio Ambiente		
Outros Programas (Atividades)		
Gratuidades		
Trabalho Voluntário		
Rendimentos Financeiros		
Sem Restrição		

Receitas de Serviços Prestados		
Contribuições e Doações Voluntárias		
Ganhos na Venda de Bens		
Rendimentos Financeiros		
Outros Recursos Recebidos		
CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS		
Com Programas (Atividades)		
Educação		
Saúde		
Assistência Social		
Direitos Humanos		
Meio Ambiente		
Gratuidades Concedidas		
Trabalho Voluntário		
RESULTADO BRUTO		
DESPESAS OPERACIONAIS		
Administrativas		
Salários		
Encargos Sociais		
Impostos e Taxas		
Aluguéis		
Serviços Gerais		
Manutenção		
Depreciação e Amortização		
Perdas Diversas		
Outras despesas/receitas		
OPERAÇÕES DESCONTINUADAS (LÍQUIDO)		
SUPERÁVIT/DÉFICIT DO PERÍODO		

Observações:

1. As despesas administrativas se referem àquelas indiretas ao programa (atividades);
2. As gratuidades e o trabalho voluntário devem ser demonstrados por programa (atividades) em Nota Explicativa.

- 2.1. **Receitas Líquidas** – este título deve corresponder à soma das receitas líquidas do período.
 - 2.1.1. **Receitas de Operações Próprias** – sob este título, devem ser agrupadas todas as receitas das operações próprias sem os tributos indiretos incidentes sobre a receita, bem como as demais deduções incondicionais.
- 2.2. **Custo dos Produtos e Serviços Vendidos** – devem ser agrupados, sob este título, os dispêndios incorridos e a incorrer correspondentes ao custo de produção e aquisição dos produtos e serviços vendidos.
- 2.3. **Resultado Bruto** – este título corresponde à soma algébrica das RECEITAS com os CUSTOS DOS PRODUTOS E SERVIÇOS VENDIDOS.
- 2.4. **Despesas** – corresponde ao somatório dos subtítulos alinhados abaixo do título.
 - 2.4.1. **Administrativas** – sob este título, devem ser agrupadas as despesas realizadas e incorridas ordinárias da entidade.
 - 2.4.2. **Pessoal** – agrupam-se, sob este título, as despesas realizadas e incorridas com pessoal com vínculo, inclusive provisões.
 - 2.4.3. **Tributárias** – sob este título, agrupam-se as despesas tributárias não proporcionais à receita e não incidentes sobre o resultado.
 - 2.4.4. **Depreciação/Amortização** – devem ser acumulados, neste título, os encargos mensais de depreciação e amortização.
 - 2.4.5. **Outras Despesas** – neste título, agrupam-se as demais despesas não incluídas nos itens precedentes.
 - 2.4.6. **Serviços Voluntários Obtidos** – sob este título, deve ser consignada a soma dos serviços obtidos de voluntários.
- 2.5. **Resultado Financeiro** – sob este título, deve ser agrupada a soma algébrica das receitas e despesas financeiras.
- 2.6. **Resultado de Operações Descontinuadas** – registra-se, sob este título, a soma algébrica das receitas e despesas não vinculadas ao objeto da entidade.

- 2.7. Superávit/Déficit das Operações Próprias** – este título corresponde ao resultado apurado no período antes do resultado das operações dos projetos em parcerias.
- 2.8. Resultado de Operações em Parcerias** – este título agrupa a soma algébrica dos recursos aplicados e das despesas realizadas nos projetos em parcerias, que deve ser nulo.
- 2.8.1. Recursos de Operações em Parcerias** – sob este título, devem ser agrupados os recursos oriundos de todos os projetos em parceria utilizados.
- 2.8.2. Custo/Despesa de Operações em Parcerias** – sob este título, devem ser agrupadas as aplicações em custo e despesa de todos os projetos em parceria.
- 2.9. Superávit/Déficit do Período** – este título corresponde ao resultado de todas as operações próprias e em parceria de projetos.
- 2.10. Tributos Sobre o Superávit** – sob este título, devem ser agrupados os tributos incidentes sobre o superávit, devidos ou como se devidos fossem.
- 2.11. Superávit Após a Dedução dos Tributos** – este título corresponde ao resultado de todas as operações próprias e em parceria de projetos, após a dedução dos tributos diretos devidos ou como se devidos fossem.
- 2.12. Renúncia Fiscal de Tributos** – sob este título, devem ser agrupados todos os tributos de competência municipal, estadual e federal não devidos, em decorrência de isenção ou remissão.
- 2.13. Superávit/Déficit Final** – este título corresponde ao resultado final retido pela entidade

3. Demonstração dos Fluxos de Caixa

O fluxo de caixa de Entidade sem Finalidade de Lucros pode ser obtido pelo método direto e ou pelo método indireto.

Para elaborar a demonstração do fluxo de caixa pelo método direto, a entidade deve ter uma parametrização do sistema contábil que permita segregar as atividades que transitam pelas contas do caixa ou equivalente a caixa e das transações que não transitam por essas contas. Essa demonstração exhibe efeti-

vamente os montantes que entraram e saíram de caixa em cada fluxo.

Para elaborar a demonstração de fluxo de caixa pelo método indireto, a entidade pode obter aos acréscimos e reduções de cada fluxo por diferença entre os saldos iniciais e finais. A demonstração elaborada por esse método não exhibe os montantes que, efetivamente, transitaram pelo caixa, embora o efeito final do saldo de caixa seja o mesmo obtido pelo método direto.

3.1. Fluxo de Caixa pelo Método Direto

	20x1	20x0
Recursos Recebidos		
Entidades Governamentais		
Entidades Privadas		
Doações e Contribuições Voluntárias		
Próprios		
Rendimentos Financeiros		
Outros		
Pagamentos Realizados		
Aquisição de Bens e Serviços		
Salários e Encargos Sociais do Pessoal Administrativo		
Contribuições Sociais, Impostos e Taxas		
Outros Pagamentos		
(=) Caixa Líquido Gerado pelas Atividades Operacionais		
Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento		
Recursos Recebidos pela Venda de Bens		
Outros Recebimentos por Investimentos Realizados		
Aquisições de Bens e Direitos para o Ativo		
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Investimento		
Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento		
Recebimentos de Empréstimos		
Outros Recebimentos por Financiamentos		
Pagamentos de Empréstimos		
Pagamentos de Arrendamento Mercantil		
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Financiamento		

(=) Aumento Líquido de Caixa e Equivalentes de Caixa		
Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período		
Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período		

3.2. Fluxo de Caixa pelo Método Indireto

	20x1	20x0
Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais		
Superávit (Déficit) do Período		
Ajustes por:		
(+) Depreciação		
(+) Amortização		
(+) Perda de Variação Cambial		
(-) Ganho na Venda de Bens do Imobilizado		
Superávit (Déficit) Ajustado		
Diminuição (Aumento) nos Ativos Circulantes		
Mensalidades de Terceiros		
Atendimentos Realizados		
Adiantamentos a Empregados		
Adiantamentos a Fornecedores		
Recursos de Parcerias em Projetos		
Tributos a Recuperar		
Despesas Antecipadas		
Outros Valores a Receber		
Aumento (Diminuição) nos Passivos Circulantes		
Fornecedores de Bens e Serviços		
Obrigações com Empregados		
Obrigações Tributárias		
Empréstimos e Financiamentos a Pagar		
Recursos de Projetos em Execução		
Recursos de Convênios em Execução		
Subvenções e Assistências Governamentais		
Outras Obrigações a Pagar		
(=) Caixa Líquido Gerado pelas Atividades Operacionais		

Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento		
Recursos Recebidos pela Venda de Bens		
Outros Recebimentos por Investimentos Realizados		
Aquisições de Bens e Direitos para o Ativo		
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Investimento		
Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento		
Recebimentos de Empréstimos		
Outros Recebimentos por Financiamentos		
Pagamentos de Empréstimos		
Pagamentos de Arrendamento Mercantil		
(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Financiamento		
(=) Aumento Líquido de Caixa e Equivalentes de Caixa		
Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período		
Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período		

4. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Essa demonstração contábil tem o propósito de apresentar as variações ocorridas no patrimônio líquido da Entidade sem Finalidade de Lucros, e a sua posição contábil-financeira ao final do período, tendo como base a movimentação ocorrida nas contas que fazem parte de sua composição. O modelo simplificado a seguir está de acordo com o proposto na ITG 2002.

	Patrimônio Social	Outras Reservas	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Superávit / Déficit	Total do Patrimônio Líquido
Saldos iniciais em 31/12/200X					
Movimentação do Período					
Superávit / Déficit do Período					
Ajustes de Avaliação Patrimonial					
Recursos de Superávit com Restrição					
Transferência de Superávit de Recursos sem Restrição					
Saldos finais em 31/12/20x1					

5. Notas Explicativas

As notas explicativas às demonstrações contábeis das Entidades sem Finalidade de Lucros devem divulgar, no mínimo, o conteúdo do item 27 da ITG 2002 como segue:

- a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;
- b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;
- c) a renúncia fiscal relacionada com a atividade deve ser evidenciada nas demonstrações contábeis, como se a obrigação devida fosse;
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;
- f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação 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 em longo prazo;
- i) informações sobre os seguros contratados;
- j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
- k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;
- l) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;
- m) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;
- n) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.

Os exemplos seguintes não pretendem ser exaustivos, por isso devem ser entendidos apenas como uma contribuição didática à divulgação complementar de conteúdos das demonstrações contábeis.

5.1. Recursos de Parcerias com Entidades Governamentais

Se a Entidade sem Finalidade de Lucros tiver parceria com entidades governamentais, deve divulgar, no mínimo, os dados constantes do quadro seguinte. A divulgação sugerida é de natureza financeira, podendo ser agregados outros atributos, como, por exemplo, o estágio de execução do projeto, a quantidade de atendimentos, etc. O valor de cada linha dos recursos recebidos e recursos aplicados deve corresponder à soma dos recursos classificados no passivo circulante e passivo não circulante. O valor do saldo a aplicar deve ser igual ao saldo bancário.

Entidade Parceira	Segregação dos recursos	Valor R\$	N.º e prazo Convênio/Parceria
Entidade A	Recursos Recebidos		
	Recursos Aplicados		
	Saldo a Aplicar		
	Saldo Bancário		
Entidade B	Recursos Recebidos		
	Recursos Aplicados		
	Saldo a Aplicar		
	Saldo Bancário		
Soma dos Recursos	Recursos Recebidos		
	Recursos Aplicados		
	Saldo a Aplicar		
	Saldo Bancário		

5.2. Recursos de Parcerias com Entidades Privadas

Se a Entidade sem Finalidade de Lucros tiver parceria com entidades privadas, deve divulgar, no mínimo, os dados constantes do quadro seguinte. A divulgação sugerida é de natureza financeira, podendo ser agregados outros atributos, como, por exemplo, o estágio de execução do projeto, a quantidade de atendimentos, etc. O valor de cada linha dos recursos recebidos e recursos aplicados deve corresponder à soma dos recursos classificados no passivo circulante e passivo não circulante. O valor do saldo a aplicar deve ser igual ao saldo bancário.

Entidade Parceira	Segregação dos recursos	Valor R\$	N.º e prazo Convênio/Parceria
Entidade A	Recursos Recebidos		
	Recursos Aplicados		
	Saldo a Aplicar		
	Saldo bancário		
Entidade B	Recursos Recebidos		
	Recursos Aplicados		
	Saldo a Aplicar		
	Saldo bancário		
Soma dos Recursos	Recursos Recebidos		
	Recursos Aplicados		
	Saldo a Aplicar		
	Saldo bancário		

5.3. Receitas Líquidas

Para fins fiscais, nesta nota devem ser divulgadas todas as receitas por linha, totalizando a Receita Líquida da Demonstração do Resultado do Período.

	200X	200X+1
RECEITA BRUTA		
Receita da Venda de Bens		
Receita da Venda de Serviços		
Receita de Doações		
(-) DEDUÇÕES		
ICMS		
ISSQN		
PIS/PASEP		
COFINS		
RECEITA LÍQUIDA		

5.4. Custo dos Produtos e Serviços Vendidos

Nesta nota, devem ser divulgados todos os custos desembolsados, incorridos e obtidos por doação.

	200X	200X+1
CUSTO DOS PRODUTOS E SERVIÇOS		
Custo das Mercadorias		
Custo dos Serviços		

5.5. Serviços Voluntários Obtidos

Esta nota deve fazer referência ao título na Demonstração do Resultado do Período em que os valores estão reconhecidos.

	200X	200X+1	Título Despesa
Serviços de saúde			
Serviços administrativos			
Serviços de educação			
Outros serviços profissionais			
SOMA			

5.6. Benefício Fiscal da Renúncia de Tributos

Esta nota deve indicar, quando couber, após ingressar com pedidos de reconhecimento de isenção, conforme dispuser a ordem legal e de posse do ato legal, a soma dos benefícios da renúncia fiscal que deve corresponder ao valor consignado na demonstração do resultado do período.

IMPOSTO A	20x1	20x0	Ato Legal
IMPOSTO B			
IMPOSTO C			
Contribuições			
Taxas			
OUTROS			
SOMA			

5.7. Custo dos Benefícios Concedidos de Renúncia de Receita

Nesta nota devem ser divulgados os benefícios concedidos, de forma parcial e total de gratuidade, por serviço prestado, o valor reembolsado, o valor efetivo dos serviços e a quantidade de beneficiados. A soma da coluna “custo

reembolsado” deve corresponder ao valor informado na linha específica da Demonstração do Resultado do Período.

Atendimento	20x1		Quantidade de Atendimento	20x0		Quantidade do Atendimento
	Valor do benefício concedido	Valor Efetivo do benefício		Valor do benefício concedido	Valor Efetivo do benefício	
Saúde – carente						
Saúde – não carente						
Educação – carente						
Educação – não carente						
Outros – carentes						
Outros – não carentes						
SOMA						

5.8. Execução de Parcerias

Nesta nota, devem ser divulgadas despesas realizadas por parcerias de acordo com 10.5.1 e 10.5.2. Os valores aplicados devem estar de acordo com o plano de trabalho de cada termo de convênio/parceria. A soma da coluna de receita deve ser igual à soma da coluna de despesa, correspondente à linha específica da Demonstração do Resultado do Período.

Projeto	Atividade	Receita	Despesa
A	Esporte		
	Ambiental		
	SOMA		
B	Saúde		
	Educação		
	SOMA		
	TOTAL DOS PROJETOS		

CAPÍTULO XI

Gestão Operacional e Financeira

Neste capítulo, são tratadas algumas definições de avaliação e são abordados aspectos relativos à avaliação das atividades operacionais e financeiras das Entidades de Interesse Social, alguns aspectos específicos da avaliação de projetos sociais e de avaliação institucional. Estas compreendem pontos de mensuração do desempenho da gestão, tanto sob o ponto de vista das ações sociais empreendidas, como pela existência de controles dos recursos financeiros e materiais das organizações.

Desmembra-se, para melhor abordagem, a avaliação institucional em atividades institucionais, auditoria, acompanhamento do conselho fiscal, gerenciamento das ações sociais, administrativas e financeiras. Traz-se uma visão em relação à necessidade de estabelecimento de planos, definição de objetivos e metas e o seu controle interno periódico pelos dirigentes das Entidades de Interesse Social, bem como o controle externo de suas atividades.

Procurou-se incluir algumas propostas de modelos simplificados de controle financeiro interno, de modo a auxiliar as entidades na definição de seus controles específicos aplicados às suas necessidades operacionais.

1. Avaliação

O vocábulo “avaliação” tem no seu significado acepções como: apreciação, análise, mensuração, entre outras. Todavia, torna-se extensivo quando aplicado no contexto processual:

- a) avaliação formativa – feita no decorrer de programa instrucional, visando corrigir falhas ou aperfeiçoá-lo;
- b) avaliação somativa – feita ao final de programa para os graus de julgamento do avaliador.

Definições diversas existem sobre o termo avaliação. Nesse contexto, Weiss (apud COHEN: 1998)¹ afirmou que “o objeto da pesquisa avaliativa é comparar os efeitos de um programa com as metas que se propôs alcançar a fim de contribuir para a tomada de decisões subsequentes acerca do mesmo e para assim melhorar a programação futura”.

Depreende-se que o processo avaliativo tem como objetivo atingir as metas propostas. Os resultados devem ser utilizados para as decisões de ajustes, revisões e redimensões de programas futuros.

1 COHEN, Ernesto, Avaliação de Projetos Sociais, Editora Vozes, 1998, p.25.

Como as palavras são dinâmicas em relação ao contexto em que são inseridas, o termo “avaliação”, nos dias atuais, é aplicado no mundo da complexidade das atividades de gestão dos negócios de natureza empresarial e social, compreendendo as variáveis qualitativas e quantitativas na mensuração dos resultados da atividade e de sua gestão.

2. Avaliação de ações sociais

No âmbito das Entidades de Interesse Social, a avaliação tem seus precedentes associados aos efeitos qualitativos das ações sociais promovidas pela realização dos projetos. Esta forma de pensar a avaliação foca-se nos efeitos específicos dos projetos, considerando as influências internas e externas ao projeto, e em outros efeitos não previstos anteriormente; isto é o que se tem denominado “avaliação de impacto” (ROCHE, 2000)².

O termo “impacto” nas Entidades de Interesse Social foi definido de maneira operacional pela Oxfam e pela Novib da seguinte forma: “mudanças sustentadas nas vidas das pessoas, que têm como causa alguma intervenção específica” (ROCHE, 2000:36). Nesta linha de abordagem, foi dada a seguinte definição para a expressão avaliação de impacto: “Avaliação de impacto é a análise sistemática das mudanças duradouras ou significativas – positivas ou negativas, planejadas ou não – nas vidas das pessoas e ocasionadas por determinada ação ou série de ações.” (ROCHE, 2000:37).

A expressão mudanças duradouras traduz a ideia de longo prazo, mas não exclui os resultados de curto prazo. O que se espera é a sua repercussão por longo tempo, nas vidas das pessoas. Assim, podemos concluir que em uma avaliação de impacto de intervenções sociais, uma cadeia básica se sucede (ROCHE, 2000:38):

INSUMOS a ATIVIDADES a RESULTADOS a RESULTADOS/IMPACTOS
(curto, médio e longo prazos)

2 ROCHE, Chris, Avaliação de Impacto dos Trabalhos das ONGs: aprendendo a valorizar as mudanças. Edição adaptada para o Brasil - São Paulo, Ed. Cortez - ABONG: Oxford, Inglaterra: Oxfam, 2000, p.36.

3. Avaliação institucional

3.1. Avaliação das atividades institucionais e do desempenho global da entidade

A avaliação institucional compreende as atividades levadas a efeito na execução e monitoramento dos projetos sociais e os planos e metas globais da entidade. Envolvem os planos de trabalho: captação de fundos, nível de aprovação de projetos negociados, implementação de projetos de geração de renda, nível qualitativo e quantitativo das aplicações de recursos nos projetos, etc.

Dessa forma, a avaliação interioriza-se na própria entidade para alcançar a gestão dos recursos dos empreendimentos sociais; foca-se, neste ponto, o planejamento, a coordenação e o controle dos recursos disponibilizados para os dirigentes das organizações buscarem o cumprimento da missão institucional.

A avaliação de elementos quantitativos das atividades sociais passa, primeiro, pela fase prévia do estudo de viabilidade do projeto social que será lançado, o monitoramento de suas atividades: ação que compara um plano aos seus resultados (COHEN, 1998)³, para fazer as devidas correções durante o processo executório das atividades e a avaliação que mede os resultados finais.

É importante ressaltar que a avaliação pode ser levada a efeito tanto por avaliadores externos quanto internos. Tem-se primado pela avaliação externa, em virtude de sua maior imparcialidade em relação aos executores e beneficiários dos projetos.

Para os recursos humanos, a forma de avaliação segue a mesma linha definida pelos profissionais da área que buscam mensurar o desempenho dos indivíduos, sua convivência em equipe, as ações desenvolvidas em equipe, o engajamento com a missão social da instituição, etc.

No aspecto da aplicação dos recursos institucionais financeiros e materiais, na avaliação de desempenho nas Entidades de Interesse Social, recomenda-se utilizar, com maior ênfase, o instrumental da gestão empresarial, conhecido como análise de orçamentos (previsto x realizado), uma vez que orçamento é um item essencial para todos os projetos elaborados por estas organizações, constituindo-se a base de aprovação financeira dos doadores, portanto, bastante familiar a seus dirigentes. Apesar de o orçamento ser um instrumento comumente utilizado pelas Entidades de Interesse Social, em todos os seus projetos para captação dos fundos perante os doadores públicos e privados, a análise da execução dos orçamentos é algo aplicado muito recentemente como forma de avaliação, e ainda de maneira muito incipiente.

3 COHEN, Ernesto, op. cit., p. 34.

Abaixo o exemplo de um quadro orçamentário, com possibilidades elementares de avaliação dos valores previstos (aprovados, na linguagem comum das Entidades de Interesse Social) e dos valores efetivamente gastos (realizados):

Itens	Valor Aprovado	Gastos do Período	Saldo Moeda (R\$)	Saldo em %	Crítica
	A	B	C = A-B	C/Ax100	
Salários	10.000,00	9.600,00	400,00	4	
Encargos Sociais	4.500,00	4.900,00	(400,00)	(9)	*
Material de Consumo	2.500,00	2.800,00	(300,00)	(12)	*
Materiais para Manutenção	3.000,00	3.000,00	0,00	0	
Serviços de Terceiros	5.000,00	6.200,00	(1.200,00)	(24)	*
Totais	25.000,00	26.500,00	(1.500,00)	(6)	*

Este tipo de avaliação comportamental do orçamento deve ser feito em periodicidade mensal, e as variações negativas são indicadas na coluna Saldo em Moeda e com asterisco na coluna Crítica para chamar a atenção dos gestores. A crítica assinalada por asterisco, que se refere à realização excedente ao orçado, deve ser explicada pelo gestor.

Esta é uma medida de avaliação de desempenho não apenas dos dirigentes em relação ao monitoramento financeiro, mas também das equipes de trabalho, quando se trabalha com os dados em quantidades físicas, como demonstrado no quadro seguinte:

Itens	Previsto	Utilizado	Diferença	Posição %	Crítica
	A	B	C = A-B	C/Ax100	
Pessoal na Atividade H	6	5	Livros1	17	
Livros de Matemática	100 un	115	(15)	(15)	*
Material de Limpeza	150 lt	160	(10)	(6,67)	*
Combustível	400 lt	435	(35)	(8,75)	*

Vê-se que este é um tipo de monitoramento dos itens físicos previstos no orçamento, cuja discussão sistemática com a equipe de trabalho sobre as divergências detectadas traduz-se em processo de avaliação de desempenho importante, principalmente nas Entidades de Interesse Social, nas quais os recursos financeiros são escassos.

3.2. Auditoria

A auditoria é um modelo de avaliação efetuada por profissional da contabilidade independente, que tem como enfoque o conjunto das demonstrações contábeis que são utilizadas para que o público externo, em especial os investidores de recursos nas entidades, possam avaliar a segurança, a liquidez e a utilização dos recursos por elas administrados. Por consequência, as demonstrações contábeis passaram a ter importância para todos os interessados na entidade.

Visando obter maior segurança sobre as informações divulgadas por meio das demonstrações contábeis, e ainda buscando evitar a possibilidade de manipulação dessas informações, os investidores pessoas físicas, pessoas jurídicas e órgãos públicos passaram a exigir que essas demonstrações contábeis fossem examinadas por profissional da contabilidade independente e de reconhecida capacidade técnica. O auditor independente é o profissional da contabilidade responsável por realizar esse exame sobre as demonstrações contábeis e emitir sua opinião sobre a veracidade e adequação das informações prestadas pela entidade.

Para mais esclarecimentos sobre a auditoria para as Entidades sem Finalidade de Lucros, este Manual contém um capítulo específico no qual apresenta os objetivos, fundamentos e orientações necessárias entre a entidade e o auditor independente.

3.3. Revisão periódica do conselho fiscal

É recomendável que as Entidades de Interesse Social instituem e instalem conselho fiscal para auxiliar a governança e proporcionar mais transparência às decisões institucionais empreendidas pelos gestores. É importante criar mecanismos de participação do conselho fiscal nas questões estratégicas da organização durante o seu planejamento e ao longo do processo executório, para oferecer uma visão abrangente aos membros do conselho fiscal em avaliar os resultados reportados periodicamente.

3.4. Gerenciamento das ações sociais, administrativas e financeiras

A gestão das ações sociais, administrativas e financeiras das Entidades de Interesse Social compreende, como qualquer outro empreendimento, os recursos humanos, materiais e financeiros.

Atualmente as entidades estão em busca de mais profissionalização e qualidade em todos os seus processos de gestão, que vão desde o planejamento estratégico à comunicação interna e externa, aos controles internos, aos relatórios

financeiros, aos aspectos jurídico-institucionais e à gestão de pessoas visando cumprir seus objetivos societários, avaliar o impacto de suas ações perante a sociedade, obter visibilidade e credibilidade e fidelizar seus parceiros financeiros de recursos para execução de suas atividades. Diante dessas questões, as entidades estão dando maior ênfase em sua transparência na prestação de contas para toda a comunidade.

Neste contexto, o foco deste Manual é dirigido para os recursos financeiros e para os recursos materiais, ambos considerados ativos na forma tradicional, sobre os quais os gestores têm de executar o planejamento e o controle rigoroso.

3.4.1. Recursos financeiros

Os recursos financeiros são como, no dizer de Brinckerhoff (2000, 179) ⁴, o sangue e a água para uma organização. Logo, como essas organizações, normalmente, dependem de dinheiro alheio, isto é, da boa vontade e compreensão dos doadores, tendo em vista as suas políticas de apoio financeiro a projetos sociais, os administradores precisam acompanhar a passos curtos as entradas e saídas de recursos financeiros na entidade.

Para uma gestão eficiente dos recursos financeiros, é necessário administrar o orçamento de operações e de investimentos.

3.4.2. Orçamento

Para dimensionar a capacidade de a entidade administrar determinado volume de recursos, isto avaliado como um todo e não apenas projeto a projeto, recomenda-se que a entidade elabore o orçamento anual global que contemple a aplicação dos recursos da entidade, tanto em suas atividades operacionais quanto em investimentos, a partir dos objetivos de trabalho que forem traçados pela administração e aprovados pela assembleia para se ter uma visão total da entidade. É uma consolidação de todos os orçamentos por cada linha de atividade e depois pelos insumos necessários à execução dos projetos no ano seguinte. Veja-se:

⁴ BRINCKERHOFF, Peter, *Mission-based management: leading your not-for-profit in the 21st century*. Editora: Wiley & Sons, Co., - Wiley nonprofit law, finance and management series. 2nd. ed, 2000 - p. 179. Rosewood Drive, Danvers, MA - USA.

Orçamento por Linha de Atividade

Financiadores > Linhas de Atividades	AAA R\$	BBBR\$	CCC R\$	DDD R\$	Total R\$
Educação	10.000,00	5.000,00	5.000,00	0,00	20.000,00
Saúde	5.000,00	0,00	2.000,00	0,00	7.000,00
Políticas Públicas	0,00	15.000,00	0,00	0,00	15.000,00
Mobilização Social	0,00	5.000,00	3.000,00	5.000,00	13.000,00
TOTAL	15.000,00	25.000,00	10.000,00	5.000,00	55.000,00

Linhas de Atividades > Insumos	Educação R\$	Saúde R\$	Políticas Públicas R\$	Mobilização Social R\$	Total R\$
Educação	10.000,00	5.000,00	5.000,00	0,00	20.000,00
Saúde	5.000,00	0,00	2.000,00	0,00	7.000,00
Políticas Públicas	0,00	15.000,00	0,00	0,00	15.000,00
Mobilização Social	0,00	5.000,00	3.000,00	5.000,00	13.000,00
TOTAL	15.000,00	25.000,00	10.000,00	5.000,00	55.000,00

Considera-se como “imprevistos” as situações de contingência impossíveis de serem determinadas na data da elaboração do orçamento. Por isso, recomenda-se que se inclua no orçamento um valor de, no máximo, 5% como medida de proteção de possíveis gastos futuros fora do controle orçamentário da entidade. Como exemplo desses tipos de gastos imprevisíveis podem-se citar: variações para mais nos preços de bens do ativo e em insumos, perdas cambiais para entidades que recebem recursos do exterior, etc.

3.4.3. Plano de desembolso

O plano de desembolso é o planejamento encaminhado para o financiador de cada projeto, para que este efetue as transferências financeiras dos recursos aprovados para o projeto⁵. Este plano de desembolso deve ser elaborado mediante o levantamento das necessidades de cada fase de execução do projeto, se for exigido pela entidade doadora dos recursos. Caso seja necessária a sua elaboração, recomenda-se seguir fluxo abaixo:

5 Observação: Somente alguns doadores de recursos financeiros exigem a elaboração de planos de desembolsos financeiros.

IMPLANTAÇÃO => DESENVOLVIMENTO => CONCLUSÃO => APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

(Inclui os processos de monitoramento e avaliação)

Estas necessidades referem-se aos insumos necessários, em função das estratégias e logísticas adotadas. Logo, pode-se afirmar que o plano de desembolso deve estar diretamente associado às aplicações dos recursos que serão efetuadas pela entidade na execução das suas atividades.

O plano de desembolso é importante porque oferece ao financiador a segurança de que os gestores têm conhecimento dos recursos necessários para cada fase do projeto, e que não faria sentido solicitação de desembolso em parcelas iguais, se, por exemplo, no início do projeto, fossem necessários 70% dos recursos totais.

3.4.4. Fluxo do disponível

O fluxo do disponível ou fluxo de caixa, já comentado no Capítulo X, é um instrumento de controle financeiro recomendável a todas as Entidades de Interesse Social. Porém, referido instrumento deve ser utilizado, também, como instrumento preditivo de sobra ou de escassez de recursos financeiros. Assim, deve-se partir do orçamento de operações e de investimento e, a partir da previsão das atividades que deverão ser executadas, efetuar a projeção das receitas que serão recebidas dos doadores e aquelas que poderão ser ganhas por meio da geração de renda própria e contrapor o total dos ingressos previstos às necessidades de desembolso na forma das despesas projetadas. Essas projeções devem ser efetuadas por valores mensais, em que serão identificados eventuais excedentes ou necessidade de embolso complementar.

Esclarece-se que esse fluxo de caixa é específico para o controle financeiro interno da entidade e não segue, portanto, formalidades de estrutura contábil tal como a Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC constante Normas Brasileiras de Contabilidade.

Exemplo de Fluxo do Disponível

Linhas de Atividades > Insumos	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho	Total
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)

O fluxo de caixa acima nos informa que a entidade prevê receber o total de R\$28.000,00 em três parcelas, nos meses de janeiro, abril e maio. Entretanto, o montante dos gastos fixos previstos é de R\$30.965,00, o que levará a um déficit financeiro de R\$2.965,00, o que também pode ter ocorrido por situações imprevistas que os gestores não estimaram na elaboração do orçamento. Como instrumento preditivo, o fluxo de caixa estará cumprindo sua finalidade de informar aos gestores a necessidade de obtenção de R\$2.965,00 para satisfação das necessidades de desembolso nos dois meses futuros.

Se o gestor efetuar este tipo de previsão financeira, estará se antecipando às circunstâncias de dificuldades financeiras da entidade e, logo no mês de janeiro, poderá tomar as decisões necessárias para evitar o problema, isto é, antes mesmo de acontecer, e não precisará tomar medidas corretivas que podem não surtir os efeitos esperados.

3.5. Indicadores de avaliação de desempenho

Neste tópico, procurou-se apresentar uma abordagem sobre as possibilidades de indicadores para a avaliação de desempenho das Entidades de Interesse Social. Dada a estrutura de procedimentos demonstrada neste Manual, estão apresentadas algumas sugestões, todavia, separando-se por índices financeiros e econômicos, que visam dar um enfoque qualitativo aos números das demonstrações contábeis, e índices de eficiência de gestão, que visam avaliar o perfil dos recursos em relação aos beneficiários, trazendo a possibilidade de avaliação qualitativa de desempenho.

3.6. Sugestões de Índices para Avaliação de Desempenho

Índices Financeiros e Econômicos		
Expressão	Título	Finalidade
AC/PC	Liquidez Corrente	Ativos circulantes disponíveis para liquidar obrigações de curto prazo.
Disponível/Saldo de Projetos	Liquidez Específica	Expressa o montante de recursos disponíveis para cumprir as atividades do projeto no período seguinte.
Patrimônio Líquido/ Imobilizado X 100	Grau de Imobilização do PL	Expressa o percentual de imobilização do patrimônio social.
ANC/Patrimônio Líquido	Grau de recursos do PL que está no Ativo Não Circulante	Expressa o percentual do PL aplicado no ativo não circulante
PC/PC+PNC+PL x 100	Grau de endividamento a curto prazo	Expressa o percentual de endividamento em curto prazo.
PC+ PNC/ PC+PNC+PL 100	Grau de endividamento geral	Expressa o percentual de endividamento total.
Despesa realizada/ Receita Recebida X 100	Relação despesa realizada dos projetos e as receitas recebidas	Expressa o percentual das despesas efetivamente realizadas em relação às receitas recebidas no período. Deve ser analisado em separado: doações vinculadas a projetos e os recursos próprios. Expressa o percentual de endividamento total.
Gratuidade/Despesa Total X 100	Relação gratuidade e despesas totais	Avaliar o percentual de gratuidades concedidas no período em relação às despesas totais.
Gratuidade/Receita Total X 100	Relação gratuidade e receitas totais	Avaliar o percentual de gratuidades recebidas no período em relação às receitas totais.
Despesas por atividade/ Despesa Total X 100	Participação de cada atividade nas despesas totais	Avalia o nível de representatividade de cada atividade nas despesas totais.
Receitas por atividade/ Receita Total X 100	Participação de cada atividade nas receitas totais	Avalia o nível de representatividade das receitas auferidas em relação às receitas totais.
Receitas próprias/ Receita Total X 100	Esforço de captação própria	Avalia a capacidade de a entidade gerar renda própria em relação às receitas totais.

Índices de Eficiência de Gestão		
Expressão	Título	Finalidade
Despesa realizada/número de beneficiários	Eficiência na aplicação dos recursos	Avalia o valor unitário gasto por beneficiário. Pode se tratar de recuperação de crianças de rua, de gastos por crianças em escola, por idoso em lares de apoio, pacientes em hospital, etc.

Despesa realizada/área demarcada	Eficiência na aplicação dos recursos	Avalia o valor unitário gasto por área demarcada, quando se tratar de projeto de demarcação de terras. Substituindo-se por área apenas, tem-se o gasto unitário por área de atuação.
Custo orçado/custo realizadoX100	Eficiência no controle dos recursos	Avalia a capacidade de previsão e planejamento. É interessante que seja feito por projetos.
Área construída em M2./ Beneficiários	Eficiência da estrutura física	Avalia a acomodação dos beneficiários por metro quadrado.
Ativos/Beneficiários	Eficiência na distribuição de ativos diversos	Avalia os resultados alcançados na aplicação de ativos como medicamentos, vacinas, cestas básicas, material escolar, etc.
Quantidade de cursos prevista/Quantidade realizada	Mensuração de eficiência atividades educacionais	Avalia a capacidade estrutural de a entidade cumprir metas físicas de realização de cursos.
Número de participantes de cursos previsto/ Número de capacitados	Mensuração de eficiência atividades educacionais	Avalia a eficiência no alcance de objetivos de formação de contingente físicos.

Observações:

1. Significados de siglas:

- a) AC = Ativo Circulante
- b) PC = Passivo Circulante
- c) PL = Patrimônio Líquido
- d) ANC = Ativo Não Circulante
- e) PNC = Passivo Não Circulante

2. Para os indicadores acima, podem ser utilizadas as terminologias ou abreviaturas de acordo com os que forem de uso comum nas demonstrações contábeis ou relatórios financeiros da entidade. Recomenda-se, entretanto, que, em se tratando de termos contábeis, deve-se procurar adotar aqueles padronizados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade.
3. A entidade pode usar outros indicadores que entender necessários para melhor avaliar suas ações sociais.

Estes indicadores aqui apresentados são apenas sugestões. Outros podem ser desenvolvidos pelos usuários dos relatórios contábeis e gerenciais, para melhor avaliação do desempenho da gestão das Entidades de Interesse Social.

