

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

LILIANA REGINA RAMOS

IMPACTOS DECORRENTES DO TRATAMENTO CONTÁBIL DAS GRATUIDADES
EM ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL
NO RIO GRANDE DO SUL

SÃO LEOPOLDO

2010

LILIANA REGINA RAMOS

IMPACTOS DECORRENTES DO TRATAMENTO CONTÁBIL DAS GRATUIDADES
EM ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL
NO RIO GRANDE DO SUL

Dissertação apresentada como requisito parcial
para a obtenção do título de Mestre, pelo
Programa de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos
Sinos.

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Kronbauer

São Leopoldo

2010

R175i Ramos, Liliana Regina

Impactos decorrentes do tratamento contábil das gratuidades em Entidades Beneficentes de Assistência Social no Rio Grande do Sul / Liliana Regina Ramos. -- 2010.

121 f. ; 30cm.

Dissertação (mestrado) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2010.

Orientadora: Prof. Dr. Clóvis Kronbauer.

1. Contabilidade. 2. Entidades Beneficentes - Assistência Social - Gratuidade. I. Título. II. Kronbauer, Clóvis.

CDU 657

LILIANA REGINA RAMOS

IMPACTOS DECORRENTES DO TRATAMENTO CONTÁBIL DAS GRATUIDADES
EM ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL
NO RIO GRANDE DO SUL

Dissertação apresentada como requisito parcial
para a obtenção do título de Mestre, pelo
Programa de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos
Sinos.

Aprovado em: 24 de agosto de 2010.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Paulo Arnaldo Olak – Universidade Estadual de Londrina - UEL

Prof. Dr. Ernani Ott – Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Prof. Dr. Francisco Zanini - Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Prof. Dr. Clóvis Kronbauer (Orientador)

Visto e permitida a impressão

São Leopoldo,

Prof^a Dr^a. Cléa Beatriz Macagnan
Coordenadora Executiva PPG em Ciências Contábeis

*Ao meu pai, Carlos, e ao meu sobrinho, Jéferson,
que não participaram pessoalmente de
mais esta etapa da minha vida,
mas em quem busquei os exemplos de
determinação.*

AGRADECIMENTOS

À minha família, principalmente minha mãe, pela compreensão com minhas ausências e não participação em muitos momentos de descontração e alegrias;

A grande família das Irmãs de Santa Catarina, que me acolhe e respeita como profissional há muito anos e de onde retiro toda inspiração que preciso para meu crescimento intelectual e profissional. Por me permitirem conhecê-las e respeitá-las, admirando-as cada dia por sua opção de vida;

Ao Prof. Dr. Clóvis Kronbauer, por todo seu empenho e colaboração no desenvolvimento deste trabalho, orientando-me para que os objetivos fossem alcançados dentro da proposta de um dos programas de mestrado mais conceituados do Brasil;

Aos colegas do PPG de Ciências Contábeis Turma 2008, que me permitiram desfrutar da saudável convivência entre o jovem e o maduro, sem que estas diferenças fossem percebidas. Em especial, agradecer ao grande amigo Jonas, com quem exercitei toda a capacidade de trocar idéias e conhecimentos sobre contabilidade;

Agradecer a Deus, pela oportunidade de poder experimentar, já na maturidade, a capacidade de desenvolver novos conhecimentos e levar a certeza de que só Ele poderá retirá-la.

RESUMO

Este estudo busca identificar qual o tratamento contábil dado às gratuidades praticadas pelas entidades beneficentes de assistência social, mediante pesquisa documental de trinta e seis demonstrações contábeis publicadas no Jornal do Comércio, veiculadas no mês de abril do ano de 2009. Concomitantemente, analisaram-se dezessete recursos administrativos emitidos por auditores da Receita Previdenciária do Brasil, onde foram apontadas inconformidades contábeis, as quais resultaram no indeferimento do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. Para a fundamentação teórica deste estudo, buscou-se o conceito de gratuidades a partir da ciência social e do histórico da prática da assistência social no Brasil. Sob o ponto de vista da teoria contábil, a gratuidade foi analisada como sendo uma despesa, uma dedução de receita, pela confrontação da receita com a despesa e seu registro em conta do grupo de compensado. Da análise dos dados obtidos nas demonstrações contábeis, se tem que o cumprimento da legislação fiscal está presente na maioria delas, enquanto que a norma contábil emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade não foi cumprida em sua integralidade em nenhuma das demonstrações publicadas.

Palavras-chave: Gratuidade. Contabilização. Entidades Beneficentes de Assistência Social.

ABSTRACT

This study aims at identifying the accounting approach given to gratuities granted by nonprofit organizations of social welfare through the documented survey of thirty-six financial statements published on “Jornal do Comércio”, in the edition of April, 2009 .At the same time, seventeen administrative appeals issued by the Brazilian Welfare Revenue auditors were analyzed and accounting discrepancies were appointed, causing the Certificate of Beneficial Institution of Social Welfare to be dismissed. The concept of gratuities seen from the Social Science point of view, as well as the path of social work practice in Brazil was sought for the theoretical underlying of this study. From the accounting theory viewpoint, gratuity was analyzed as an expense – a revenue deduction – by comparing revenue and expense, as well as accounting it for in the compensating group. Analyzing the data obtained from the financial statements, one can see that most of them comply with the fiscal law, whereas the accounting standard fulfillment, issued by the Federal Council of Accounting, has not been fully carried out in any of the published statements.

Key-words: Gratuity, Accounting for, Non-Profit Organizations of Social Welfare

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Reconhecimento da Despesa	46
Figura 2 – Participação de Cada Triênio	65
Figura 3 – Participação de Cada Setor na Amostra Analisada	77
Figura 4 – Participação de Cada Setor na Amostra Analisada	79

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Tipologia das Organizações Sociais por Períodos Históricos.....	26
Quadro 2 – Demonstração dos Registros	48
Quadro 3 – Relação de Recursos Administrativos	64
Quadro 4 – Inconformidades Encontradas pelos Auditores da Previdência Social.....	80
Quadro 5 – NBC T 10.19.3.3 letras “a” ao “k”	82
Quadro 6 – Artigo 4º. do Decreto 2.536/98 Incisos I ao V, Parágrafo Único	85
Quadro 7 – Exemplo de Classificação pelo Método da Natureza	108
Quadro 8 – Exemplo de Classificação pelo Método da Função	108
Quadro 9 – Demonstração do Resultado do Exercício	109

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Participação Percentual das Entidades em cada Inconformidade.....	77
Tabela 2 – Inconformidades Encontradas por Setor de Atuação.....	80
Tabela 3 – Cumprimento da NBC T 10.19.3.3 pelas EBAS Analisadas	83
Tabela 4 – Cumprimento das Regras Definidas no Artigo 4º. do Decreto nº. 2.536/98	85
Tabela 5 – Cumprimento das Regras Definidas no Artigo 3º. do Decreto nº. 2.536/98	87
Tabela 6 – Inconformidades por Setor de Atuação.....	90
Tabela 7 – Nível de Cumprimento da NBC T-10.19 na Amostra Analisada.....	91
Tabela 8 – Nível de Conformidade em Relação ao Decreto nº. 2.536/98	92
Tabela 9 – Estatística Descritiva Geral das Variáveis Analisadas	94
Tabela 10 – Correlação Geral das Variáveis Analisadas	95
Tabela 11 – Estatística Descritiva das Variáveis Analisadas da Amostra Ajustada.....	96
Tabela 12 – Correlação entre as Variáveis da Amostra Ajustada	97
Tabela 13 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e Inconformidades	99
Tabela 14 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e Conformidade com a NBC T 10.19.....	100
Tabela 15 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e Conformidade com o Decreto nº. 2.536/98	101
Tabela 16 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e Isenções Auferidas.....	102
Tabela 17 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e Margem de Resultado	103
Tabela 18 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e a Liquidez Corrente (LC)..	104
Tabela 19 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e o Endividamento (I).....	105
Tabela 20 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e o Endividamento (II).....	106

LISTA DE ABREVIATURAS

AAA	Associação Americana de Arbitragem
CBIA	Centro Brasileiro para a Infância e Adolescência
CCJ	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania
CEAS	Centro de Estudos e Ação Social
CEBAS	Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CEBs	Comunidades Eclesiais de Base
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIH	Comunicação de Internação Hospitalar
CJ	Conselho de Justiça
CNAS	Conselho Nacional de Assistência Social
CNSS	Conselho Nacional de Serviço Social
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DSF	Desenvolvimento de Sistemas Fiscais
EMI	Esplanada dos Ministérios
EBAS	Entidades Beneficentes de Assistência Social
ECA	Estatuto da Criança e do Adolescente
FBC	Fundação Brasileira de Contabilidade
Febem	Fundação Estadual de Educação do Menor
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
Funabem	Fundação Nacional do Bem-Estar do Menor
IASB	International Account Standards Board
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IESCEBAS	Instituições de Ensino Superior com Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social

INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
LBA	Programa de Grande Escala da Biosfera-Atmosfera na Amazônia
LOAS	Lei Orgânica da Assistência Social
MDS	Ministério do Desenvolvimento Social
MEC	Ministério da Educação
MF	Ministério Federal
MPS	Ministério da Previdência Social
MS	Ministério da Saúde
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
PIS	Programa de Integração Social
PNAS	Política Nacional de Assistência Social
SAM	Serviço de Assistência ao Menor
Samdu	Serviço de Assistência Médica Domiciliar e de Urgência
Senac	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
Senai	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
Sesc	Serviço Social do Comércio
Sesi	Serviço Social da Indústria
SFAC	<i>Statement of Financial Accounting Concept</i>
SUS	Sistema Único de Saúde

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	14
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.3 OBJETIVOS	16
1.3.1 Objetivo Geral.....	16
1.3.2 Objetivos Específicos.....	16
1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA	17
1.5 RELEVÂNCIA DO ESTUDO	17
1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	20
2 REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS RELATIVOS ÀS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL	22
2.2 AS GRATUIDADES COMO PRÁTICA DA ASSISTÊNCIA SOCIAL.....	30
2.2.1 Normatizações para Comprovação da Prática da Assistência Social.....	30
2.2.2 As Gratuidades Como Despesas	37
2.2.3 As Gratuidades como Deduções de Receitas	41
2.2.4 As Gratuidades e a Confrontação entre Despesas e Receitas	43
2.2.5 As Gratuidades e as Contas de Compensação.....	47
2.2.6 O Conflito nas Normas Brasileiras de Contabilidade.....	51
2.2.7 A Primazia da Essência sobre a Forma	55
2.2.8 O Novo Marco Legal.....	57
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	62
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	62
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	63
3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	63
3.4 ANÁLISE DE DADOS.....	66
3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO	67
4 ANÁLISE DOS DADOS	68
4.1 DADOS LEVANTADOS NOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EMITIDOS PELA SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA	68
4.1.1 Registro da Gratuidade em Contas de Compensação.....	69
4.1.2 Não Registro das Gratuidades de Forma Segregada de Acordo com as Atividades Desenvolvidas	71
4.1.3 Registro das Gratuidades como Dedução da Receita.....	73
4.1.4 Demonstração apenas em Notas Explicativas da Gratuidade sem o Registro em Conta Própria	74
4.1.5 Não Registro da Imunidade ou Isenção Usufruída das Contribuições da Cota Patronal para o INSS.....	75
4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DO TRATAMENTO CONTÁBIL DAS GRATUIDADES PRATICADO PELAS EBAS PESQUISADAS.....	78
4.2.1 Participação dos Diferentes Setores na Amostra de Demonstrações Contábeis Analisadas	78
4.2.2 Análise das Inconformidades à Luz dos Recursos dos Auditores Fiscais da Previdência Social.....	79
4.2.3 O Cumprimento das Letras “a” ao “k” da NBC T 10.19.3.3.....	81

4.2.4 Cumprimento do Artigo 4º. do Decreto nº. 2.536/98 Incisos I ao V, Parágrafo Único.....	84
4.2.5 Cumprimento do Artigo 3º, Incisos IV e Parágrafo 4º, do Decreto nº. 2.536/98...	86
4.3 ANÁLISE QUANTITATIVA DAS INFORMAÇÕES DIVULGADAS PELAS EBAS PESQUISADAS	89
4.3.1 Análise das Diferenças no Cumprimento Normativo por Meio de ANOVA.....	89
4.3.2 Estatística Descritiva e Análise de Correlação entre Níveis de Conformidade e Variáveis Ambientais Explicativas.....	93
4.3.3 Análise da Relação por meio de ANOVA dos Níveis de Gratuidade e Variáveis Explicativas	98
4.4 PROPOSTA DE DEMONSTRATIVO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO COM A EVIDENCIAÇÃO DAS GRATUIDADES	107
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	110
5.1 CONCLUSÃO	110
5.2 RECOMENDAÇÕES	112
REFERÊNCIAS.....	114
APÊNDICE A – TABULAÇÃO DOS DADOS DA PESQUISA.....	119

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

As Entidades Beneficentes de Assistência Social – EBAS estão imunes da contribuição para a seguridade social, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei. Para poderem usufruir do benefício fiscal a que têm direito, de acordo com o previsto no Art. 195, parágrafo 7º. da Constituição Federal, estas entidades devem ser reconhecidas como tal por meio da emissão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS (BRASIL, 1988).

No entanto, a emissão do referido certificado está condicionada ao cumprimento de exigências estabelecidas por leis, decretos, resoluções, ordens de serviços, dentre outras normatizações a serem cumpridas pelas entidades. Dentre estas regras destaca-se a exigência feita pelo Decreto nº. 2.536/98, o qual estabelece que as entidades devem aplicar anualmente, em atendimentos ou prestações gratuitas, pelo menos vinte por cento (20%) de sua receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, locação de bens, venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e doações particulares (BRASIL, 1998). No entanto, este montante aplicado em gratuidades nunca poderá ser inferior à imunidade das contribuições sociais usufruídas.

A comprovação do montante aplicado em gratuidades, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), se dará em Notas Explicativas complementares às demonstrações contábeis, nas quais deverão estar evidenciadas as principais práticas contábeis e seus critérios de apuração. A NBC T 10.19.3.3 prevê que

as demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

[...]

k) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados (CFC, 2000).

Muitos são os entendimentos de como devem ser efetuados os registros contábeis das gratuidades praticadas pelas EBAS. Estes diferentes entendimentos têm origem, principalmente, na divergência conceitual do que venham a ser efetivamente as gratuidades, a

partir da perspectiva contábil. Para Olak e Nascimento (2008, p. 105), “a gratuidade é um custo incorrido que provoca alterações no patrimônio da entidade. O uso de contas de compensação, defendido por alguns, serve para ‘controlar’ operações que não impactam economicamente o patrimônio”.

Araújo (2009, p. 83) menciona que “o registro da gratuidade deve ser simplesmente o reconhecimento da despesa ou gasto (ou consumo do Patrimônio Social), devendo seu montante ser controlado extra contabilmente e evidenciado em Notas Explicativas”.

Outro ponto de vista diz respeito aos registros contábeis comparativos entre a gratuidade realizada e a imunidade das contribuições sociais usufruídas. Lima (2003, p. 80) afirma que “ao realizar as gratuidades, a instituição está gerando um ativo que irá amortizar o seu passivo, ou seja, as contribuições sociais não repassadas ao governo em função de possuir o certificado”.

Por conta destas divergências, os auditores fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil vêm autuando as entidades e descaracterizando os registros contábeis de gratuidades, o que ocasiona o cancelamento da condição de entidade beneficente de assistência social, conforme se verifica nos processos de recursos administrativos emitidos pelo departamento de fiscalização do Ministério da Previdência Social contra as decisões do CNAS.

Estas divergências também são identificadas por Collatto (2006, p. 70), ao afirmar:

Constata-se, nas pesquisas apresentadas, entendimentos contraditórios no processo de contabilização das IESCEBAS, talvez por falta de normatização adequada ou por falta de transparência das instituições na divulgação das demonstrações contábeis. No entanto, a transparência deveria nortear as operações dessas instituições, pois atuam no desenvolvimento de uma sociedade melhor, utilizando recursos não recolhidos ao Tesouro Nacional.

Nas obras citadas de Olak e Nascimento (2008), Araújo (2009) e Lima (2003) são propostos modelos de registro, sendo os mesmos oriundos de interpretações das Normas Brasileiras de Contabilidade e do Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, editado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em parceria com a Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC) (CFC, 2008a).

O Manual elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade tem como objetivo auxiliar os profissionais contábeis que prestam serviços para as entidades de interesse social e fundações orientando-os sobre o que são entidades de interesse social e fundações, suas formas de constituição, estrutura e funcionamento, a imunidade das contribuições sociais a que têm direito e os requisitos para sua manutenção. Sugere um plano de contas e a

contabilização de determinados eventos. Além disto o CFC, também busca contribuir nas prestações de contas destas instituições (CFC, 2008a).

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Considerando-se as divergências sobre o tratamento contábil dado às gratuidades praticadas pelas entidades beneficentes de assistência social exigido pela legislação em vigor que regula o tema, o problema proposto para esta pesquisa é: Qual o tratamento contábil dispensado ao registro das gratuidades praticadas por entidades beneficentes de assistência social no Estado do Rio Grande do Sul?

1.3 OBJETIVOS

Para responder à questão-problema desta pesquisa, foram propostos os objetivos a seguir.

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é identificar o tratamento contábil dispensado ao registro das gratuidades praticadas por entidades beneficentes de assistência social no Rio Grande do Sul.

1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos que permitiram que o objetivo geral fosse alcançado, são os seguintes:

- a) identificar na estrutura conceitual das Normas Brasileiras de Contabilidade as normas técnicas específicas que orientam as EBAS quanto ao registro e cumprimento das exigências legais;
- b) identificar as desconformidades que os auditores fiscais da Secretaria da Receita Previdenciária apontaram nas autuações realizadas nas EBAS analisadas;
- c) descrever as principais práticas contábeis adotadas pelas EBAS no Rio Grande do Sul, no que se refere ao tratamento contábil das gratuidades; e
- d) quantificar as gratuidades concedidas pelas entidades que publicaram demonstrações contábeis no mês de abril de 2009 e identificar o cumprimento das exigências legais a partir das demonstrações contábeis.

1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Na presente pesquisa são analisadas as demonstrações contábeis referentes ao ano de 2008, publicadas pelas EBAS em mídia impressa de grande circulação (Jornal do Comércio) no Estado do Rio Grande do Sul, no mês de abril de 2009.

A linha de pesquisa deste trabalho é a da Teoria da Contabilidade, não estando vinculada a nenhum projeto de pesquisa em desenvolvimento.

1.5 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

A relevância desta pesquisa está no fato de não existirem normas contábeis específicas que regulamentam os registros contábeis das gratuidades praticadas pelas EBAS. Em consonância com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, o estudo proposto pode propiciar as EBAS uma fonte de pesquisa que as auxilie para a adoção da nova estrutura conceitual e elaboração de suas demonstrações contábeis.

O Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução n.º. 877, em 18 de abril de 2000, inserindo na NBC T 10 o Item 19, específico para Entidades Sem Finalidade de Lucros. Esta resolução no Item 10.19.1 cita suas disposições gerais, definindo o que são entidades sem finalidade de lucros e a que normas contábeis estão sujeitas, dentre outros pontos (CFC, 2000).

No item 10.9.2 a Resolução n°. 877 normatiza os registros contábeis para as entidades sem finalidade de lucros, ressaltando a necessidade de segregação das receitas e despesas de acordo com as diferentes atividades desenvolvidas e no Item 10.19.3 aborda sobre as Demonstrações Contábeis (CFC, 2000). Posteriormente a Resolução n° 926, de 19 de dezembro de 2001, inseriu a letra k na NBC T 10.19.3.3 prevendo que “as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados” (CFC, 2001).

Em 16 de maio de 2003, o CFC publicou a Resolução n°. 966 modificando a NBC T 10.19.3.3 letra k, inserido o termo “em Notas Explicativas” passando a vigorar, deste então, com a seguinte redação: “As entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados” (CFC, 2003). O entendimento e a aplicação desta norma contábil, ao determinar que as entidades devem evidenciar suas receitas e despesas, em Notas Explicativas, com e sem gratuidade, é outro ponto relevante a ser analisado neste estudo.

As EBAS não se enquadram como empresas que devem apresentar suas demonstrações contábeis visando o investidor de capital, mas sim o parceiro que busca realizar ações sociais por meio de entidades que tenham transparência de informações e que cumpram com as determinações legais. Para isto, normas claras e específicas a este tipo de instituição precisam ser criadas e uniformizadas.

Deve-se considerar a relevância da atuação das EBAS nos setores da saúde, educação e assistência social, as quais vêm sofrendo autuações dos agentes fiscalizadores, com a alegação de não procederem corretamente o registro contábil das gratuidades praticadas, conforme demonstram os recursos administrativos apresentados pelo Departamento de Fiscalização do Ministério da Previdência Social contra as decisões favoráveis do CNAS, para emissão do CEBAS.

A oportunidade é outro fator que torna relevante o presente estudo. No mês de março do ano de 2008, o atual Ministro Patrus Ananias de Sousa (do Desenvolvimento Social), Luiz Marinho (ex-Ministro da Previdência Social), Fernando Haddad (da Educação), José Gomes Temporão (da Saúde) e Guido Mantega (da Fazenda) apresentaram ao Presidente da República o Projeto de Lei n°. 3.021. O objetivo do Projeto é estabelecer as condições para as EBAS obterem o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, inclusive no que diz respeito aos procedimentos contábeis a serem adotados (BRASIL, 2008a).

Desde lá, até a presente data, muitas foram as polêmicas que envolveram o Projeto de Lei nº. 3.021, culminando com a apresentação pelo Presidente da República da Medida Provisória nº. 446 no início do mês de novembro/2008. Esta Medida Provisória foi devolvida pelo Presidente do Senado, criando um fato inusitado desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. De acordo com o previsto no artigo 62 da Constituição Federal, compete ao Congresso Nacional, em um prazo de sessenta dias, converter a Medida Provisória em Lei ou rejeitá-la e não devolvê-la a sua casa de origem, ou seja, a Presidência da República como fez o Senador Garibaldi Alves, Presidente do Senado na época. A decisão da devolução da Medida Provisória pelo Presidente do Senado foi motivo de ampla discussão por todo Senado Federal conforme consta na publicação em 20 de novembro de 2008 no Diário do Senado Federal Página(s): 46697 – 46704 (GARIBALDI, 2008).

Em reportagem divulgada pelo Instituto PNBE de Desenvolvimento Social, pode-se ler que

o único episódio de devolução de medida provisória ocorreu em 1989, com a MP 33, que perdeu a eficácia por causa do prazo vencido. Na época, o ato do então presidente do Senado, José Ignácio Ferreira (PSDB-ES), que determinou a devolução da medida provisória que dispensava servidores públicos e extinguiu cargos federais, também causou polêmica. Mas o debate a respeito da constitucionalidade do ato foi abafado. O recurso na CCJ não chegou a ser apreciado (INSTITUTO PNBE DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL, 2008).

Posteriormente, ocorreu a apresentação de um novo Projeto de Lei, de autoria do Senador Romero Jucá.

Todos estes episódios têm como fundo a dificuldade de comprovação das gratuidades praticadas pelas EBAS, o que justifica a oportunidade da presente pesquisa.

A exposição de motivos que os Ministros apresentaram ao Presidente da República, como justificativa ao Projeto de Lei nº. 3.021, deixa clara a necessidade de regulamentação dos registros contábeis das gratuidades praticadas. A seguir apresenta-se parte da Exposição de Motivos:

E.M.I. nº. 00001 - MDS/MPS/MEC/MS/MF

Brasília, 10 de março de 2008.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

1. Temos a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência o anexo anteprojeto de lei que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social.

[...]

5. O Decreto nº. 2.536, de 6 de abril de 1998, que revogou o Decreto nº 752, de 16 de fevereiro de 1993 [BRASIL, 1993b], encontra-se, atualmente, regendo os processos de concessão e renovação do Cebas. Dentre os requisitos estabelecidos naquele Decreto para a concessão do Cebas destacam-se os previstos no inciso VI e no § 4º do art. 3º, que tratam da questão da gratuidade.

[...]

8. Tal prática é nefasta para as entidades por diversos motivos, dos quais quatro podem ser citados:

a) o entendimento do Poder Público quanto aos requisitos evolui, naturalmente, ao longo do tempo, pois o que era considerado regular quatro anos atrás pode não ser assim entendido hoje, em vista de uma nova interpretação da matéria;

b) com o passar do tempo, a prática beneficente que não foi devidamente documentada perde-se, o que inviabiliza a sua demonstração no momento da análise das exigências;

[...]

25. Esses processos não demandam um julgamento simples ou fácil; pelo contrário, a matéria é bastante complexa, com a demanda de delicados cálculos contábeis, e a legislação comporta inúmeras interpretações. Em alguns casos, como no das entidades da área de saúde, é imprescindível a obtenção de informações de outros órgãos, como o Ministério da Saúde, o que retarda ainda mais a apreciação dos processos (BRASIL, 2008a).

Considerando que o universo das EBAS registradas no Conselho Nacional de Assistência Social é de 18.414, sendo que destas 6.811 instituições são possuidoras do CEBAS, as quais devem efetuar os registros contábeis dos serviços e ações gratuitas de assistência social que praticam, esta pesquisa poderá ter uma relevante contribuição para orientar os responsáveis técnicos nesta tarefa.

Esta pesquisa também poderá contribuir com os agentes fiscalizadores das EBAS, que de acordo com as previsões dos Projetos de Leis que tramitam tanto no Senado Federal quanto na Câmara de Deputados, os processos de concessão ou de renovação dos CEBAS serão encaminhados para os Ministérios da Saúde, Educação e Assistência Social, conforme a atividade preponderante da entidade. Como tal atribuição nunca coube aos Ministérios, certamente causará alguma dificuldade para os auditores fiscais e mais ainda para as instituições.

1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A dissertação está estruturada em cinco capítulos, sendo que no primeiro se tem a introdução do trabalho, onde é apresentada a contextualização, o problema de pesquisa, o objetivo geral e os específicos, a delimitação e a relevância do estudo.

O segundo capítulo trata do referencial teórico, onde são abordados os conceitos e definições de assistência social e de entidades beneficentes de assistência social, e os requisitos e as exigências legais para o seu reconhecimento. No desenvolvimento deste capítulo, é examinada a questão da gratuidade como sendo a forma de demonstração da prática da assistência social pelas EBAS e seu entendimento a partir do referencial conceitual contábil.

Os procedimentos metodológicos são apresentados no capítulo terceiro e no quarto capítulo é feita a análise das desconformidades apuradas nos recursos interpostos pela Secretaria da Receita Previdenciária, e das gratuidades registradas nas demonstrações contábeis de EBAS que publicaram demonstrações contábeis em jornal de grande circulação.

Encerra-se a dissertação apresentando a conclusão, recomendações para estudos futuros e as referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS RELATIVOS ÀS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Historicamente, o surgimento das entidades beneficentes de assistência social está ligado às práticas cristãs que as pessoas adotam como conduta de vida e que estão arraigadas à noção de que dar e servir são formas de conquistar o reino dos céus. Os que prestam algum tipo de ajuda aos demais membros da sociedade em que vivem são considerados filantropos.

A filantropia está relacionada com o sentimento de amor do homem pelo ser humano, pela humanidade, sua preocupação com os menos favorecidos independente de qualquer lucro ou de qualquer bem, mas sim como ato de benemerência, de assistência. A origem grega da palavra filantropia significa *philo* + *antropos*, ou seja, amor do homem (MESTRINER, 2008).

Conforme relatam Curti e Nash (1966), em sua obra “Filantropia a mola propulsora das Universidades Norte-Americanas”, vários são os relatos sobre filantropos que doaram suas fortunas para a construção e manutenção das universidades desde o período colonial dos Estados Unidos. Os autores revelam que “a idéia de que os ricos deviam suas fortunas a Deus e, por conseqüência, tinham o dever de apoiar a sociedade, coisa que podiam fazer melhor pelo auxílio que prestassem às boas obras, viu-se inteiramente explorada nos apelos feitos em inglês naquela época” (p. 13).

Outro exemplo citado na mesma obra retrata a filantropia como forma de obter o perdão de Deus, ou seja, obter indulgência:

Nesta mesma categoria devemos situar o legado deixado por Robert Keayne, que utilizou a filantropia como meio de aliviar sua consciência e vingar-se de uma sociedade que o via com olhos críticos. Nascido em Londres no ano de 1595, Keayne veio para Boston com quarenta anos e estabeleceu de imediato um negócio próspero, vendendo artigos importados do país natal. Seu êxito foi tão marcante que, em 1639, a *General Court* o acusou de recolher uma margem de lucros exorbitantes e, por conseqüência, de estar violando o conceito calvinista de um preço justo. Chamado a depor diante do tribunal, Keayne ‘reconheceu, entre lágrimas, e deplorou, seu coração cobiçoso e corrupto’. O tribunal multou-o, e por pouco ele escapou da excomunhão em mãos da igreja (CURTI; NASH, 1966, p. 19).

Nesta mesma linha Vitali Tretiakov, cientista político russo, em sua obra “*La filantropia en la sociedad soviética*” (1989) considera que

os motivos propriamente religiosos da beneficência não desapareceram, porém também adquiriam certo ‘sentido mercantil’, de cálculo egoísta: o exercício da caridade passou a considerar-se como condição obrigatória cujo cumprimento na vida terrena assegurava a entrada no Paraíso ou, no pior dos casos, a absolvição dos pecados. Ao fim e ao cabo, as relações mercantis acabaram por esfriar o cálculo egoísta de quase todas as idéias humanitárias do cristianismo, incluída a caridade benéfica e social (TRETIAKOV, 1989, p. 18)(tradução livre).

Identifica-se nas citações anteriores que a filantropia não poderia ser considerada tão desinteressada assim, uma vez que o doador buscava uma recompensa espiritual ou de reconhecimento de sua doação, nem que fosse dando o nome ao estabelecimento de ensino, entidade à qual sua benemerência estava destinada.

Neste sentido, Paes (2003, p. 92) considera “a influência iluminista e o pagamento do dízimo entre os protestantes, aliado à noção religiosa segundo a qual é com ‘boas ações’ que se conquista o ‘Reino dos Céus’ evoluiu para a noção de responsabilidade do indivíduo para com os assuntos da comunidade em geral”.

A relação do Estado com a Igreja Católica se manteve por muito tempo no Brasil tendo grande expressão no governo de Getúlio Vargas, entre os anos de 1930 e 1945. A Igreja era responsável por várias prestações de serviços na área da saúde, educação e assistência social, subsidiados mediante repasses de recursos públicos (CICONELLO, 2004).

A associação entre o caráter religioso das ações voltadas a quem necessita de ajuda ou para ações que possam contribuir na melhoria da vida em sociedade, independentemente de quem serão os beneficiados e se tais ajudas trarão ou não um resultado permanente, justifica a nomenclatura utilizada para identificar as entidades como sendo filantrópicas. Para Santos (2003, p. 20), “filantropia é uma ação de caridade dirigida à comunidade, desvinculada do planejamento estratégico da empresa”.

Em artigo publicado por Silva (1999) sobre a redução de recursos públicos na cidade de Londrina/PR no período de 1964 a 1993, um dos fatores apontados pela autora diz respeito ao fato de que o ente público contava com as práticas caritativas dos membros da Igreja Católica. Para Silva (1999, p. 114-115),

um outro fato que ocorreu neste período, que acreditamos decorrente do agravamento da crise econômica: o aumento de entidades assistenciais especialmente aquelas ligadas à Igreja Católica, o que pode também ter cooperado para a redução de recursos municipais para esta área, uma vez que a assistência social à população era percebida como uma ação caritativa e voluntária.

Esta situação, acreditamos, possibilitou à Igreja Católica continuar impondo sua perspectiva de assistência, ou seja, a ideia de uma prática caridosa para com as vítimas do infortúnio, as quais não têm capacidade de manterem a si e a sua família. Esta imposição acabou por refletir-se na implementação de uma política social de

assistência, possibilitando ao poder público municipal transferir para a rede de solidariedade da sociedade civil, principalmente para as entidades ligadas às igrejas, de qualquer denominação, o atendimento aos excluídos sociais, omitindo-se em sua responsabilidade no trato da questão social.

A compreensão das atividades desenvolvidas por entidades denominadas filantrópicas sob enfoque religioso principalmente católico, para atividades de benemerência ou assistencialistas até chegar ao conceito de assistência social, é fundamental para a compreensão do que atualmente considera-se uma entidade beneficente de assistência social.

Considera Mestriner (2008, p. 16) que

a assistência social, além de delimitar a ação a um campo, o social, institucionaliza uma prática, imprime uma racionalidade, constrói um conhecimento. Assim, ela compreende um conjunto de ações e atividades desenvolvidas nas áreas pública e privada, com o objetivo de suprir, sanar ou prevenir, por meio de métodos e técnicas próprias, deficiências e necessidades de indivíduos ou grupos quanto a sobrevivência, convivência e autonomia social.

Verifica-se, portanto, que o campo de atuação que antes era amplo para a filantropia, para a benemerência e o assistencialismo, passa a ser restrito ao âmbito social, praticado tanto nas esferas públicas quanto privadas, com a utilização de métodos e técnicas específicas visando suprir a necessidade de sobrevivência de indivíduos ou grupos, em busca de sua autonomia social. Esta delimitação fica clara na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 203:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei (BRASIL, 1988).

A evolução dos conceitos de filantropia até assistência social praticada pelas entidades, pode ser acompanhada cronologicamente no Brasil de acordo com os períodos históricos, conforme representado no Quadro 1.

	Tipos de Organizações	Tipos de Regulação
Período Imperial até 1889 Filantropia Caritativa: <i>Assistência e repressão</i>	Obras pias Atendimento conjunto (uma só massa) a órfãos, inválidos, enfermos, delinquentes e alienados	Religiosa Testamentos, subscrições e auxílio provinciais (pela Junta da Fazenda Nacional ou Câmara Municipal do Império)
Primeira República de 1889 a 1930 Filantropia higiênica: <i>Assistência, prevenção e segregação</i>	Obras sociais Atendimentos por especialidades para: . crianças – asilos, orfanatos e internatos . velhos e inválidos – asilos . alienados – hospícios . mendigos – asilos de mendicidade . doentes – sanatórios, dispensários, lazaretos . imigrantes – instituições de auxílio mútuo	Médico-religiosa no período de 1904 a 1909 Auxílios provinciais (Pela junta da Fazenda Nacional ou Câmara Municipal) Jurídica 1º. Juízo de Menores no Rio de Janeiro (1923) Código de Menores (Mello Matos) – 1927
Getulismo de 1930 a 1945 Filantropia disciplinadora <i>Enquadramento nas normas técnicas e disciplinamento dos indivíduos</i>	Instituições assistenciais (influência das encíclicas sociais) Materno-infantil: Hospitais, ambulatórios, postos de saúde Proteção à infância: Orfanatos, creches, internatos De educação: Educandários, de assistência pré-primária, primária, profissionalizante, educação de anormais, educação e reeducação de adultos Proteção a jovens: Organizações da juventude, escolas profissionais De auxílios mútuos: Instituições étnicas e de categorias profissionais Estatais: Departamento de Assistência Social de São Paulo – 1935 SAM – Serviço de Assistência ao Menor – 1941 Formação: Centro de Estudos e Ação Social, escolas de Serviço Social Movimento Católico Laico Ação católica, círculos operários Sindicatos Centros assistenciais Instituições fomentadas pelo Estado LBA (1942), Senai (1942), Samdu (1945) Instituições religiosas - protestantes, espíritas e evangélicas: Albergues, centros de juventude, abrigos, instituições para deficientes físicos e mentais	Estatal Constituição Federal de 1934 - Presidente da República: Contribuições à caridade oriundas de taxas alfandegárias a bebidas alcoólicas e embarcações - Ministério da Justiça e Negócios Interiores Caixa de Subvenções (31/8/31) Certificado de Utilidade Pública (28/8/35) - Ministério da Educação Criação do CNSS (1/7/38) Subvenção Federal (regulamentação 25/11/35 – 1/7/38) Estatal Constituição de 1937 Reitera o CNSS - amplia regulamentação de subvenções - Isenção: na aplicação de tetos mínimos de salário dos funcionários (1945/46) e do imposto de renda (1943)
Estado Democrático Populista de 1946 a 1964 Filantropia partilhada profissionalizante	Instituições criadas pelo Estado com o empresariado: Senac (1946) Sesc (1946) Sesi (1946) Movimentos comunitários	Estatal Complexificação da burocracia Registro geral de instituições (1951) Isenção da contribuição da cota patronal previdenciária (1959) Certificado de Filantropia (1959)

(Continua)

(Continuação)

	Tipos de Organizações	Tipos de Regulação
Estado Autoritário de 1964 a 1988 Filantropia de clientela: <i>Assistência e repressão</i>	- Organizações sociais – influência do racionalismo técnico – vertente modernizadora do serviço social frente à reconceitualização (1964) - Funabem/Febem – 1964 - Associações comunitárias: Sociedade de amigos de bairros Associações de moradores Renovação pastoral Comunidades Eclesiais de Base – CEBs	Estatal Assistência por convênios Isenção de impostos sobre importações (1965)
Estado democrático de 1988 a 1999 Filantropia democratizada	Expansão de: - Conselhos setoriais - Organizações não-governamentais - Organizações civis - Centros de defesa de direitos - Fundações empresariais	Estatal Constituição de 1988 ECA – 1990 LOAS – 1993 Extinção da LBA/CBIA Extinção do CNSS Criação do CNAS Lei do Voluntariado – 1998 Lei da Filantropias – 1998 Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e Termo de Parceria – 1999

Quadro 1 – Tipologia das Organizações Sociais por Períodos Históricos**Fonte:** Mestriner (2008, p. 45-46)

Pelos dados apresentados no Quadro 1, torna-se visível a relação existente entre as entidades filantrópicas e o Estado. A norma vigente em cada um dos períodos determinava a forma como a filantropia era praticada pelas entidades que atuavam neste setor e também sua forma de regulamentação.

Os diferentes modelos políticos vigentes no Brasil foram também os responsáveis pelos diferentes enfoques e significados existentes entre a prática da filantropia e da assistência social. Esta divergência tem causado grandes discussões quando se busca identificar quais são as entidades beneficentes que estão amparadas pela imunidade ou isenção de tributos concedidos por previsão constitucional e em contrapartida à prática da assistência social.

A inauguração do Estado Democrático no Brasil, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, conforme pode se observado no Quadro 1, trouxe em seu artigo 195 parágrafo 7º. a condição para que entidades beneficentes de assistência social assim fossem reconhecidas, desde que cumpridas algumas exigências e em contrapartida, recebessem algum benefício. O referido artigo constitucional prevê que

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da

União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (BRASIL, 1988).

As discussões começaram a se formar principalmente a partir da edição da Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS, Lei nº. 8.742, publicada em 07 de dezembro de 1993 (BRASIL, 1993a). Esta lei passou a definir as ações que o Estado deve praticar para que sejam construídas políticas públicas de assistência social, definindo o que é a assistência social no Brasil, como será organizada, quais seus objetivos e quem serão os responsáveis por sua implementação, regulamentando desta forma a previsão do artigo 203 da Constituição Federal de 1988 que prevê: “A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social [...]” (BRASIL, 1988).

No artigo 1º. da Lei nº. 8.742/93, tem-se a definição de que assistência social é direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas (BRASIL, 1993a).

Pela previsão do artigo 2º. da Lei nº. 8.742/93 tem-se a definição dos objetivos da assistência social:

Art. 2º A assistência social tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de 1 (um) salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família.

Parágrafo único. A assistência social realiza-se de forma integrada às políticas setoriais, visando ao enfrentamento da pobreza, à garantia dos mínimos sociais, ao provimento de condições para atender contingências sociais e à universalização dos direitos sociais (BRASIL, 1993a).

Leite (1998, p. 31) observa que

o conceito de filantropia é amplo, complexo, voltado em geral para ações de maior porte e por vezes de efeitos menos diretos, destinadas inclusive a pessoas que desfrutam de satisfatórias condições de vida. O de assistência social, mais modesto,

diz respeito sobretudo a programas especiais ou até emergenciais, destinados a pessoas que dependem deles para a própria subsistência ou pouco mais, isto é, pessoas necessitadas, carentes.

A diferença que mais nos interessa aqui é que filantropia é gênero e assistência social uma das suas espécies, donde resulta que toda entidade de assistência social é filantrópica mas nem toda entidade filantrópica é de assistência social.

De acordo com Santos (1995), até a publicação da LOAS, a sociedade civil estava organizada para praticar a assistência social da forma como ela própria entendia que a assistência social deveria acontecer, uma vez que não existiam políticas públicas que regulassem de forma diversa, inclusive amparada pelos profissionais de serviço social que tinham sua profissão regulamentada pela Lei nº. 3.252, de 27 de agosto de 1957. Antes da promulgação da LOAS, a profissão de assistentes sociais foi revista, pois uma nova forma de trabalhar estava se instalando. A profissão de assistente social passou a ser regida pela Lei nº. 8.662, de 07 de junho de 1993, que combinada com a LOAS publicada no mesmo ano, desencadeou uma modificação na prática da assistência social, diferenciando-a do assistencialismo ou da filantropia historicamente praticada. Santos (1995, p. 20) reporta que

o resgate que hoje se pretende fazer da assistência deve necessariamente situa-la na perspectiva do direito social e da cidadania, o que implica recolocar esta questão, do ponto de vista profissional, sob novas bases, rompendo portanto com a concepção tradicional e modernizadora do Serviço Social, que tem perpetuado o assistencialismo no seio desta profissão, sob o aval do Estado e da elite dominante. Significa, ainda, superar a visão ingênua de que a assistência se constituiria, por si só, instrumento de enfrentamento e redução das desigualdades sociais postas pelo capitalismo.

Este novo enfoque da assistência social também definiu quem são os responsáveis por prestar os atendimentos dos mínimos necessários da população usuária da assistência social, por meio de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, e que está previsto no artigo 3º. da LOAS: “Art. 3º - Consideram-se entidades e organizações de assistência social aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos” (BRASIL, 1993a).

Em vista da implementação das novas regras da assistência social previstas na Lei nº. 8.742/93, iniciou-se no Brasil toda uma mobilização para que fosse formalizada a Política Nacional de Assistência Social – PNAS. No documento elaborado para explicar para a sociedade brasileira como a PNAS será exercida, se lê:

A Assistência Social como política de proteção social configura-se como uma nova situação para o Brasil. Ela significa garantir a todos, que dela necessitam, e sem contribuição prévia a provisão dessa proteção. Esta perspectiva significaria aportar quem, quantos, quais e onde estão os brasileiros demandatários de serviços e atenções de assistência social (BRASIL, 2004, p. 10).

Paralelamente a todo o movimento da nova formatação de uma política de assistência social, há a questão da origem dos recursos para sua implementação. A Constituição Federal de 1988 previu em seu artigo 204, que “as ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no artigo 195, além de outras fontes [...]” (BRASIL, 1988). No entanto, o artigo 195 da Constituição Federal de 1988 estabelece algumas exceções, dispensando parte da sociedade de contribuir para a Seguridade Social, desde que cumpridos alguns requisitos. A redação do artigo 195 da Constituição Federal de 1988 é a seguinte:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (BRASIL, 1988).

Desta forma, desde que pratiquem a assistência social definida na PNAS, as entidades beneficentes estão imunes do recolhimento da contribuição para a seguridade social. Tem-se então o motivo principal para identificar se a entidade é somente uma instituição filantrópica, e sendo filantrópica pratica a assistência social prevista na PNAS, a qual passou a ser implementada mais fortemente a partir de 2004. Para a maioria das instituições reconhecidamente filantrópicas e principalmente para as católicas, como já se viu na evolução histórica, esta mudança de conceitos as fez passar por uma grande mudança em suas práticas e entendimentos dos conceitos de assistência social.

Até aqui os conceitos de assistência social foram abordados sob a ótica do serviço social e da Política Nacional de Assistência Social. No entanto, para que as EBAS demonstrem o quanto de atividades de assistência social estão realizando, se faz necessário o registro contábil destes eventos. O Conselho Federal de Contabilidade, na intenção de colaborar com os profissionais da área contábil destas instituições também definiu quem são as EBAS, por meio da Resolução nº. 877 de 18 de abril de 2000 que prevê

NBC T 10.19.1.3 – As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido positivo e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit.

NBC T 10.19.1.4 – As entidades sem finalidade de lucros exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária (CFC, 2000).

O Conselho Federal de Contabilidade define quem são as entidades sem finalidade de lucros, incluindo dentre elas as que praticam a assistência social, saúde e educação.

A partir da compreensão de quem são as entidades beneficentes de assistência social e qual o seu papel na sociedade brasileira, deve-se analisar o regramento existente bem como quais práticas devem adotar. Uma vez legalmente reconhecida como entidade beneficente de assistência social, nascem obrigações de ordem social e tributária para regular seus atendimentos gratuitos.

2.2 AS GRATUIDADES COMO PRÁTICA DA ASSISTÊNCIA SOCIAL

As EBAS têm como pré-condição para a prática da assistência social, tomar conhecimento de que suas ações serão revestidas do caráter gratuito a quem delas necessitar. Os diversos regulamentos, que orientam as instituições, têm, de alguma forma, a previsão de que os atendimentos deverão acontecer sem a cobrança por sua prestação.

2.2.1 Normatizações para Comprovação da Prática da Assistência Social

Conforme apresentado no tópico anterior a legislação que regula as EBAS além de prever e definir os critérios de quais devem ser suas práticas, também define os requisitos para a manutenção da qualidade de EBAS. Dentre tais requisitos, provavelmente o de maior relevância é a exigência da prática dos atendimentos de forma indiscriminada e gratuita.

Lima e Pereira (2004, p. 41) apresentam a seguinte definição sobre as gratuidades praticadas pelas EBAS:

As beneficências ou gratuidades são serviços que as instituições possuidoras do certificado de entidade beneficente de assistência social estão obrigadas a prestar à comunidade carente como forma de compensar os valores relativos à seguridade social não repassados para o Tesouro Nacional. As beneficências, no caso das instituições objeto de estudo, ocorrem, na grande maioria, através da prestação de serviço escolar e clínica-escola à comunidade carente ou a quem dela necessitar. Para que essas prestações de serviço ocorram, são necessários sacrifícios de recursos por parte das instituições.

O conceito trazido pelos autores retrata a exigência feita pela legislação que regula a prática da assistência social, promotora da proteção da família, da maternidade, da criança e do adolescente, da velhice e de todos os demais cidadãos que necessitam da proteção do Estado para terem seus mínimos sociais garantidos. A exigência da realização de atendimentos gratuitos, de acordo com alguns critérios, tem origem no Ministério da Previdência Social, órgão responsável pela arrecadação dos recursos necessários para aplicação nas Políticas Públicas da Assistência Social.

Importante neste ponto fazer o registro de que foi publicado no Diário Oficial da União do dia 21/07/2010, o Decreto 7.237 de 20 de julho de 2010 revogando o Decreto 2.536/98, o qual serviu de referência para o desenvolvimento desta pesquisa. Considerando que as exigências de cumprimento de gratuidades não são alteradas pelo novo decreto, ou seja, permanece a obrigação das EBAS do setor educação de praticar 20% de gratuidades e para as entidades do setor saúde a destinação de 60% de seus atendimentos ao SUS, esta pesquisa mantém a referência ao Decreto 2.536/98 sem prejuízo das análises efetuadas. O Decreto 7.237/2010 revoga o Decreto 2.536/98 e regula a Lei 12.101 de 27 de novembro de 2009, que é considerada o novo marco legal para as EBAS.

Para as EBAS manterem sua qualificação como tal, devem praticar a assistência social de acordo com as definições da Lei nº. 8.742/93, em seu art. 1º. “a assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais [...]” (BRASIL, 1993a) e em conformidade com a PNAS, atendendo as exigências do Decreto nº. 2.536, de 06 de abril de 1998, que regula a certificação das entidades.

O Decreto nº. 2.536/98 tem em seu conteúdo a regulamentação a ser seguida pelas EBAS que buscam seu registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, órgão responsável pela concessão e renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, regulando desta forma o artigo 18, inciso IV da Lei nº. 8.742/93 que deu esta atribuição ao CNAS.

Na leitura do Decreto n.º. 2.536/98, encontra-se a exigência da aplicação em gratuidades de percentuais calculados sobre a receita bruta da EBAS, como forma de demonstração e quantificação da prática da assistência social, além de outros requisitos. Como exemplo de uma das exigências previstas no referido decreto, tem-se:

Art. 3º - Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente:

[...]

VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;

[...]

§ 4º A instituição de saúde deverá, em substituição ao requisito do inciso VI, ofertar a prestação de todos os seus serviços ao SUS no percentual mínimo de sessenta por cento, e comprovar, anualmente, o mesmo percentual em internações realizadas, medida por paciente-dia (BRASIL, 1998).

Esta mesma exigência consta de todos os demais atos que regulam os órgãos fiscalizadores, desde Instruções Normativas da Receita Federal, Ordens de Serviços da Secretaria da Receita Previdenciária, até as Resoluções do Conselho Nacional de Assistência Social. Tendo o Decreto n.º. 2.536/98 previsto que o percentual de aplicação da gratuidade deverá ser apurado sobre a receita bruta, fica caracterizado que será nos registros contábeis das EBAS que tal demonstração se dará.

Tão relevante é a questão da aplicação em gratuidade dos atendimentos prestados pelas EBAS, que em fevereiro de 2001 foi publicado o Parecer Jurídico da Consultoria do Ministério da Previdência Social n.º. 2.414 para enumerar o que não pode ser considerado gratuidade pelas EBAS e, portanto, não serão aceitas como comprovação das exigências para manutenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. A partir da relação excludente de gratuidades, ficou um tanto mais fácil para as EBAS entenderem o que estava sendo exigido. O Parecer n.º. 2.414/2001 prevê:

1 - São considerados como aplicação em gratuidade os serviços, prestações ou benefícios de assistência social beneficente concedidos “a quem dela necessitar” (art. 203, CF/88) para o atendimento de suas “necessidade básicas” (art. 1º, Lei 8.742/93).

2 - Não se enquadram nesse conceito os serviços, prestações ou benefícios conferidos a todos indistintamente, os que não se destinam a suprir uma necessidade básica do cidadão e os que têm por finalidade qualificar funcionários ou conceder-lhes benefícios trabalhistas.

3 - Eventuais prejuízos ou não realização de receitas não são reputados aplicação em gratuidade.

4 - No cálculo do percentual mínimo deve-se levar em conta a renda bruta da entidade, não podendo ser excluído os custos contábeis.

5 - Os percentuais estabelecidos no inciso VI e § 4º do Decreto nº 2.536, de 1998 não podem ser conjugados, não sendo lícito complementar o percentual de 20% de aplicação em gratuidade com eventual atendimento via convênio com o SUS previsto no § 4º, e vice versa.

[...]

15. Podemos, então, elencar algumas prestações, serviços ou benefícios que não se subsumem ao conceito de aplicação em gratuidade. Esclareça-se que o rol abaixo não é exaustivo, podendo ser ampliado com outros correspondentes:

- a) descontos concedidos uniformemente a todos os alunos;
- b) gastos com aperfeiçoamento educativo de sócios e outros serviços gratuitos;
- c) qualificação do corpo docente;
- d) gastos com cursos, palestras e seminários destinados aos professores;
- e) gastos com acadêmicos (palestras, encaminhamento para estágios, visitas, recepção de calouros);
- f) cessão de espaço físico a empresas e comunidade;
- g) plano de saúde concedido a funcionários;
- h) bolsas de estudo concedidas a filhos de funcionários;
- i) desconto ou bolsa concedida a alunos irmãos;
- j) reduções de anuidades concedidas a alunos matriculados em mais de um curso;
- k) valores não recebidos por inadimplência, desistência, abandono, trancamento de matrícula etc;
- l) atendimentos prestados pelos próprios alunos, como atividades curriculares;
- m) prestações *in natura*, como moradia, alimentação etc., fornecidas aos funcionários;
- n) outros serviços que não tenham correlação com os objetivos institucionais da entidade;
- o) custos da atividade meio desenvolvida pela instituição;
- p) conjugação dos critérios do inciso IV com o do § 4º do Decreto nº. 2.536, 1998 [...] (CFC, 2001).

A partir da publicação do Parecer CJ nº. 2.414/2001, as EBAS passaram a ter uma referência para o entendimento do que o Ministério da Previdência Social, responsável pela fiscalização das EBAS, considera efetivamente como aplicação em gratuidades sob o ponto de vista da assistência social.

Tão difícil quanto compreender os conceitos de gratuidades sob a perspectiva da assistência social e da previdência social, é fazer o seu registro contábil. As EBAS, que em sua maioria têm origens em instituições religiosas, trazem consigo o histórico da prática da caridade. É muito comum ouvir religiosos e religiosas comentarem que sempre praticaram a assistência social, mas nunca imaginaram que isto tinha que ser registrado na contabilidade (SANTOS, 1995). De fato, como registrar algo que está sendo entregue gratuitamente para alguém e de quem não se recebe e nem se poderia receber contraprestação financeira de

acordo com as regras impostas. Estas pessoas começaram a se dar conta que muita gratuidade já tinha sido realizada e que jamais havia sido contabilizada.

Com a nova formatação da prática da assistência social e com a exigência da comprovação de atendimentos gratuitos a partir de percentuais definidos sobre valores de receita bruta, as demonstrações contábeis passaram a ser o ponto de referência para os órgãos fiscalizadores, o que até então não havia acontecido.

A Lei n.º. 8.212, de 24 de julho de 1991, regulada pelos Decretos n.ºs. 752/93 (revogado) (BRASIL, 1993b), 1.038/94 (revogado) (BRASIL, 1994), 2.536/98 (revogado) e 3.048/99, Resolução n.º. 42/2000 (BRASIL, 2000) do Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS e suas posteriores alterações, passaram a exigir a comprovação das gratuidades praticadas mediante determinados percentuais em relação às receitas auferidas pelas EBAS (BRASIL, 1991).

O Conselho Federal de Contabilidade emitiu as Resoluções n.ºs. 877, de 18 de abril de 2000 (CFC, 2000), e 926, de 19 de dezembro de 2001 (CFC, 2001), relativas à NBC T 10.19, específica aos aspectos contábeis para entidades sem finalidade de lucros. Porém, estas resoluções não trouxeram solução específica para a regulamentação do registro das gratuidades, contribuindo apenas com alguns aspectos conceituais para as entidades.

Olak e Nascimento (2008, p. 104) consideram que não existem orientações específicas

quanto aos procedimentos contábeis relativos às gratuidades (como contabilizar?). A 'orientação' geral é de que se observem as Normas Brasileiras de Contabilidade e os Princípios Fundamentais de Contabilidade, com destaque para os princípios da Oportunidade e Competência.

Realmente, a norma contábil não trouxe novidade alguma quanto aos registros das gratuidades, apenas repetiu o que consta no texto legal. Em 18 de abril de 2000, com a aprovação da Resolução n.º. 877, o CFC manifesta alguma orientação sobre as gratuidades, mas para as entidades que não usufruam da imunidade de tributos e contribuições, conforme definia a NBC T 10.19.2.8 que, posteriormente, é alterada pela Resolução n.º. 926. Posteriormente, com a redação definitiva dada pela Resolução n.º. 966, a letra k da NBC T 10.19.3.3. passa a ter a seguinte redação:

as demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

[...]

k) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados (CFC, 2000).

Nota-se que a norma determina apenas a evidenciação em notas explicativas das gratuidades, sem mencionar sobre as condições de seu registro nem sobre a natureza contábil das gratuidades. Nos outros itens da NBC T 10.19 há o reporte às demais normas contábeis cabíveis para as entidades beneficentes e que são comuns aos diferentes tipos societários. A previsão na Norma Contábil sugere que sejam feitos registros auxiliares para controle das gratuidades, as quais serão evidenciadas nas notas explicativas (ARAÚJO, 2009).

No entanto, o item 82 da NBC T 1 – Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis definido pela Resolução CFC nº. 1.121 explica que o

reconhecimento é o processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 83. Envolve a descrição do item, a atribuição do seu valor e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser registrados no balanço ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem pelas notas ou material explicativo (CFC, 2008b).

Esta norma deixa evidente que a divulgação de determinado item em Notas Explicativas deve estar precedido do respectivo registro contábil no balanço patrimonial ou na demonstração de resultado, diferentemente do que prevê a NBC T 10.19 ainda em vigor, o que leva alguns autores a sugerirem o uso das contas do grupo compensado para realização destes registros. Araújo (2009, p. 83) sugere que “[...] sejam criados livros ou subsistema auxiliar para o controle dos valores que deverão constar nas Notas Explicativas”. Este ponto será abordado com maior profundidade no capítulo 2.2.5.

O Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social elaborado pelo CFC em parceria com a Fundação Brasileira de Contabilidade (CFC, 2008a), sobre a confrontação das receitas com as despesas, manifesta-se da seguinte forma:

Outro aspecto que é necessário levar em consideração é a classificação da gratuidade. E aí há dois componentes a serem considerados. Um é o consumo de ativo na geração de benefício a ser cedido gratuitamente. Outro é a quantificação monetária do serviço ofertado. Para os dois componentes, uma das alternativas de registro contábil é a classificação como despesas do exercício. [...] Entretanto assumindo que a gratuidade concedida é uma renúncia de receita e, por isto, assemelha-se ao consumo de ativo [...] (CFC, 2008a, p. 68).

A confrontação entre a despesa de gratuidade com uma receita é ponto de fundamental interesse deste estudo. Será possível acontecer o reconhecimento da receita ao se reconhecer a despesa da gratuidade, se esta nunca será recebida? Estudos sobre o registro das gratuidades fazem o confronto desta despesa com a receita obtida pela manutenção da qualidade de entidade imune, portanto dispensada do recolhimento das contribuições previdenciárias, registrando a despesa pelo valor da gratuidade concedida e a receita pelo valor da imunidade usufruída.

No mesmo Manual elaborado pelo CFC (2008a) há a sugestão dos registros de reconhecimento das despesas com os tributos como se devidos fossem e, simultaneamente, o registro da baixa das obrigações pelo reconhecimento da imunidade ou isenção. Ao registrar a baixa da obrigação pelo reconhecimento da imunidade/isenção (débito nas contas de obrigações tributárias), é sugerido o registro a crédito de uma receita denominada Gratuidade.

Olak e Nascimento (2008) mencionam que há o reconhecimento simultâneo entre a gratuidade concedida e os benefícios tributários, todos registrados em contas de ativos, passivos, receitas e despesas. Pelo entendimento destes autores, a instituição faria o reconhecimento nos registros contábeis do quanto a mais ou a menos efetivamente realizou de gratuidade, comparativamente com o benefício tributário usufruído.

Tão vastas e ricas são as probabilidades de registros contábeis, que dificilmente encontra-se na bibliografia um ponto em comum dentre os diferentes autores. No livro de Oliveira e Romão (2008) há inclusive a quantificação do número de contas contábeis que deverão ser abertas no plano de contas da entidade, definindo de forma literal que deverão ser utilizadas contas de ativo e passivo no grupo compensado, além de uma conta no grupo de receitas operacionais denominada GRATUIDADE. No grupo das despesas haverá um grupo denominado ISENÇÃO, para demonstrar as doações “[...] não afetando em nada os resultados do ano em exercício”.

Neste raciocínio de confrontar despesas de gratuidades praticadas com receitas pelas isenções usufruídas pelas EBAS, há de se questionar como fariam os registros aquelas entidades que sendo reconhecidas como beneficentes de assistência social não usufruem de tal benefício fiscal, por realizarem suas ações exclusivamente mediante trabalhos voluntários não possuindo folha de salários para apurar o montante de receita com isenções.

Vê-se, portanto, a imperiosa necessidade de um estudo aprofundado que busque a padronização dos registros contábeis das gratuidades praticadas pelas EBAS, mas que não conseguem registrar e evidenciar, regulando desta forma uma atividade essencial para a sociedade.

A Teoria Contábil com Hendriksen e Breda (2007); Iudícibus (2009); Niyama e Silva (2008); Santos et al. (2007) darão o suporte necessário para a identificação da natureza contábil das gratuidades.

2.2.2 As Gratuidades Como Despesas

Retornando ao início deste capítulo, onde se desenvolveu a conceituação de filantropia e sua evolução para a assistência social, identifica-se a existência de ações onde uma das partes dá ou entrega algo ou alguma coisa para a outra, de forma materializada ou não.

Concentrando-se especificamente no artigo 2º. do Decreto nº. 2.536/98 que prevê

Art . 2º - Considera-se entidade beneficente de assistência social, para os fins deste Decreto, a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atue no sentido de:

I - proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;

II - amparar crianças e adolescentes carentes;

III - promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências;

IV - promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;

V - promover a integração ao mercado de trabalho (BRASIL, 1998).

Identifica-se que para as EBAS praticarem as ações que garantam seu caráter de assistência social, deverão destinar esforços para proteger, amparar e promover diferentes indivíduos. Estas ações, nos diversos âmbitos sociais, são os objetivos ou finalidades assistenciais das EBAS, equiparando-se ao objeto social nas empresas com fins lucrativos, onde então se tem industrializar, comercializar, prestar serviços médicos e toda a gama de atividades econômicas possíveis.

Viu-se também que, além de atuar nos limites previstos no artigo 2º. da Lei Orgânica da Assistência Social nº. 8.742/93, deve comprovar que aplica parte de sua receita bruta em gratuidades, conforme diversas previsões dadas pelo Decreto nº. 2.536/98, que a regula. São as seguintes as previsões:

Art. 3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente:

[...]

VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;

[...]

§ 10. Havendo impossibilidade, declarada pelo gestor local do SUS, na contratação dos serviços de saúde da instituição no percentual mínimo estabelecido nos termos do § 4o ou do § 8o, deverá ela comprovar atendimento ao requisito de que trata o inciso VI, da seguinte forma:

I - integralmente, se o percentual de atendimento ao SUS for inferior a trinta por cento;

II - com cinquenta por cento de redução no percentual de aplicação em gratuidade, se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a trinta por cento; ou

III - com setenta e cinco por cento de redução no percentual de aplicação em gratuidade, se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a cinquenta por cento ou se completar o quantitativo das internações hospitalares, medido por paciente-dia, com atendimentos gratuitos devidamente informados por meio de CIH, não financiados pelo SUS ou por qualquer outra fonte.

[...]

§ 11. Tratando-se de instituição que atue, simultaneamente, nas áreas de saúde e de assistência social ou educacional, deverá ela atender ao disposto no inciso VI, ou ao percentual mínimo de serviços prestados ao SUS pela área de saúde e ao percentual daquele em relação às demais.

§ 12. Na hipótese do § 11, não serão consideradas, para efeito de apuração do percentual da receita bruta aplicada em gratuidade, as receitas provenientes dos serviços de saúde.

§ 13. O valor aplicado em gratuidade na área de saúde, quando não comprovado por meio de registro contábil específico, será obtido mediante a valoração dos procedimentos realizados com base nas tabelas de pagamentos do SUS.

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

§ 15. Revogado

§ 16. Não serão considerados os valores relativos a bolsas custeadas pelo Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior – FIES ou resultantes de acordo ou convenção coletiva de trabalho, para os fins de cálculo da gratuidade, de que trata o inciso VI deste artigo.

Art . 4º - Para fins do cumprimento do disposto neste Decreto, a pessoa jurídica deverá apresentar ao CNAS, além do relatório de execução de plano de trabalho aprovado, pelo menos, as seguintes demonstrações contábeis e financeiras, relativas aos três últimos exercícios:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração do resultado do exercício;

III - demonstração de mutação do patrimônio;

IV - demonstração das origens e aplicações de recursos;

V - notas explicativas.

Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devida, como se a entidade não gozasse da isenção (BRASIL, 1998).

As gratuidades são a quantificação das ações praticadas gratuitamente pelas entidades e por isto a identificação de sua natureza contábil é fundamental para que as demonstrações contábeis possam evidenciar o cumprimento ou não das exigências constitucionais necessárias para a manutenção da certificação de entidade beneficente de assistência social.

Ao definir que as entidades devem fazer aplicações em gratuidades, o legislador previu que a prestação de serviços de assistência social deve acontecer sem a correspondente remuneração pelo beneficiário da ação social. Para a prestação de um serviço, social ou não, remunerado ou não, ocorre o consumo de bens ou serviços necessários para sua consecução.

Para Hendriksen e Breda (2007, p. 232),

as despesas, porém, representam as variações desfavoráveis dos recursos da empresa, ou seja, são as reduções de lucro. Entretanto, nem todas as variações desfavoráveis de recursos são despesas. Definidas mais precisamente, as despesas constituem o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção da receita.

Neste mesmo sentido, Iudícibus (2009, p. 153) pondera “assim, o que caracteriza a despesas é o fato de ela tratar expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção e a venda do produto (ou serviço) da entidade”. Deste conceito, extrai-se o entendimento de que as despesas estão relacionadas com a produção de serviços e sua venda.

Santos et al. (2007, p. 134), ao comentarem a previsão do SFAC 6, esclarecem que

de acordo com o SFAC 6, despesas são saídas ou outros gastos de ativos ou obrigações incorridas, ou a combinação de ambas, originadas da entrega dos produtos produzidos, das prestações de serviços ou da execução de outras atividades que resultam das atividades principais ou das operações centrais da empresa.

Observa-se a distinção entre os autores, quando um se refere às despesas vinculadas à venda do produto ou serviço e outro utiliza a expressão entrega do produto ou serviço, o que colabora bastante para o entendimento quando se está falando em prestação de serviços gratuitos.

A Resolução CFC nº. 1.121, de 28 de março de 2008, que aprovou a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis traz a definição de despesas no item 78 onde

a definição de despesas abrange perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado (CFC, 2008b).

Interessante observar que na normatização nacional a definição de despesa não trouxe a vinculação destas direta ou indiretamente com a obtenção de receita, conceituando-a com base nas atividades ordinárias desenvolvidas pela entidade.

Para o desenvolvimento de atividades e serviços, como promoção das famílias, da maternidade, amparo de crianças, reabilitação de pessoas portadoras de deficiências, promoção da assistência educacional e de saúde e a integração ao mercado do trabalho, é necessário que ocorram custos com salários, com materiais, com instalações ocasionando desembolsos ou redução de ativos. Desta forma, tem-se então a caracterização das despesas necessárias para o desempenho das atividades ordinárias da entidade.

A exigência de que as EBAS apliquem em atendimentos gratuitos parte de sua receita bruta acrescida de outros itens, vem de encontro à definição de despesa desenvolvida pela teoria contábil. Destinando-se parte da receita auferida pela entidade para produção de serviços os quais irão gerar despesas sem a correspondente remuneração, haverá uma redução de ativos pelo consumo de materiais utilizados, desembolso de caixa para pagamento de salários e outras despesas, provocando conseqüentemente redução do patrimônio líquido da entidade. Observam Niyama e Silva (2008, p. 201) que

o Iasb define despesa como sendo decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou existência de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e não se confunde com os que resultam de distribuição aos proprietários da entidade.

A partir dos autores citados pode-se observar que a previsão de destinação em gratuidades de parte da receita auferida pelas EBAS influenciará no resultado do exercício e conseqüentemente no patrimônio líquido.

As despesas também podem se revestir de características que as definam como deduções de receitas, ocasionando conseqüências diversas nas apurações de resultados.

2.2.3 As Gratuitades como Deduções de Receitas

As deduções das receitas estão previstas no artigo 187 inciso I da Lei nº. 6.404/76 que determina que a demonstração do resultado do exercício discriminará a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos. Esta norma está inserida na seção que trata das demonstrações do resultado do exercício, da legislação federal que regula o tratamento contábil e fiscal das sociedades por ações e outras formas societárias.

Pela previsão legal, vê-se que a receita bruta da venda de bens e serviços poderá ser afetada por três fatores: as deduções de vendas, os abatimentos e os impostos. Para melhor visualização da determinação legal, a redação do artigo é a seguinte:

Art. 187 – A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos [...] (BRASIL, 1976).

As receitas, segundo Hendriksen e Breda (2007), devem ser tratadas pelo que efetivamente será recebido, desconsiderados os abatimentos concedidos e outras reduções do preço faturado, que não são despesas, mas sim reduções de receitas. Iudícibus (2009, p. 151) de forma objetiva considera que

no item deduções da receita, deveríamos incluir todas as diminuições do patrimônio líquido que na verdade são ajustes da própria receita operacional bruta. Impostos faturados diretamente proporcionais, descontos comerciais (desde que contabilizados separadamente), devoluções e abatimentos de vendas e despesas de transportes de vendas (desde que usualmente o vendedor incorra nesses gastos) deveriam ser incluídos como dedução de receita e não como despesa.

Para a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras (FIPECAFI, 2007, p. 363) “as deduções das vendas são representadas pelas contas de Vendas Canceladas, Abatimentos e Impostos Incidentes sobre Vendas”. Vê-se que cada um dos três itens tem relação com as vendas, ou melhor, com a receita bruta das vendas de bens e serviços.

A demonstração como dedução dos impostos incidentes sobre as vendas será daqueles diretamente relacionados ao fato gerador de vender ou do nascimento da receita. Atualmente, pela legislação tributária vigente no Brasil, de forma geral, temos o ICMS, ISS, PIS e COFINS. De acordo com a FIPECAFI (2007, p. 364),

a receita bruta deve ser registrada pelos valores totais, incluindo os impostos sobre ela incidentes (exceto, conforme já mencionado, o Imposto sobre Produtos Industrializados), os quais são assim registrados em contas devedoras, apresentadas como redução das vendas brutas nas Demonstrações do Resultado do Exercício.

O registro das vendas canceladas deverá incluir todas as devoluções de vendas, deduzindo-as da receita da venda, em conta específica (FIPECAFI, 2007).

Outro item previsto como dedução de receita são os registros contábeis relativos aos abatimentos concedidos. Para Hendriksen e Breda (2007, p. 226), “descontos que se espera aproveitar e perdas que se espera incorrer devem ser deduzidos diretamente da receita bruta. [...] os descontos não possuem as características básicas de uma despesa”.

Os abatimentos possíveis de serem considerados como deduções de despesas são aqueles vinculados diretamente à venda ou à entrega dos bens ou serviços, quer por desconformidades ou defeitos. Para orientar os registros a serem efetuados em conta contábil de dedução de receita com o título de abatimentos, a FIPECAFI (2007, p. 364) cita

a conta abatimentos deve abrigar os descontos concedidos a clientes, posteriormente à entrega dos produtos, por defeitos de qualidade apresentados nos produtos entregues, ou por defeitos oriundos do transporte ou desembarque etc. Dessa forma, os abatimentos não se referem a descontos financeiros por pagamentos antecipados, que são atualmente tratados como despesas financeiras, e não incluem também descontos de preço dados no momento da venda, que são deduzidos diretamente nas notas fiscais.

Importante aqui ressaltar que os descontos concedidos aos clientes referem-se ao ressarcimento concedido pelo dano que foi causado ao bem entregue ou pela desconformidade que o produto apresentou em relação ao que o cliente havia comprado ou encomendado. Não há, portanto, o caráter financeiro envolvido ao serem concedidos os abatimentos, mas sim a redução de uma receita que havia sido prevista maior. Este entendimento é fundamental para a compreensão das gratuidades serem ou não consideradas deduções de receitas, como algumas EBAS vêm entendendo, principalmente no setor da educação.

A compreensão da característica contábil dos abatimentos e de seu registro remete a buscar entender o que a norma contábil quis efetivamente definir quando determinou na NBC T 10.19.3.3 que

as demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

[...]

k) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados (CFC, 2000).

Pela leitura da norma referida, pode-se depreender que nas EBAS existem dois tipos de receitas: a receita com gratuidade e a receita sem gratuidade, ou então, que as receitas podem ser evidenciadas com ou sem gratuidades.

A abordagem seguinte sobre a confrontação das despesas com as receitas irá focar a relação das gratuidades com as receitas.

2.2.4 As Gratuidades e a Confrontação entre Despesas e Receitas

Conforme visto nos capítulos anteriores, a definição de despesas, na maioria dos casos, está relacionada com a geração de receitas. Para que a despesa possa ser caracterizada, deve-se saber o que incluir como despesa, como medi-las, quando elas ocorrem e quando devem ser registradas. Considerando-se então, de forma ampla, que as receitas são o produto da empresa, as despesas devem ser os custos incorridos para gerar tal receita (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2007).

O processo de relacionar o reconhecimento das despesas a partir da associação direta com as receitas geradas pela entidade é denominado de confrontação ou vinculação entre despesas e receitas.

Ao definirem o conceito de vinculação, Hendriksen e Breda (2007, p. 236) mencionam:

entretanto, como as transações de receita e despesa são divulgadas separadamente, e como a aquisição e o pagamento de bens e serviços normalmente não coincidem com os processos de venda e cobrança relacionados ao mesmo produto da empresa, tem sido considerado que a vinculação é uma convenção necessária, ou pelo menos desejável. [...] Tal como a vinculação foi definida pela comissão da AAA em 1964, que tratou de seu conceito, vinculação é o processo de registro de despesas com base numa relação de causa e efeito com receitas registradas.

Verifica-se que o objetivo do processo de vinculação é encontrar uma relação de causa e efeito entre receitas e despesas. Havendo esta relação, estará definido o momento do registro da despesa.

Na continuação do conceito de vinculação, Hendriksen e Breda (2007, p. 236) complementam que “todas as despesas, por definição, são incorridas como parte necessária da operação de geração de receitas. Isto não quer dizer, porém, que sempre haverá uma receita; pode haver despesa sem receita dela resultante”. Este ponto do conceito é de fundamental importância para o entendimento, quando o relacionamos às EBA, que ao realizarem seus serviços de forma gratuita, não estão gerando a receita correspondente.

A complexidade para fazer a associação entre as despesas e as receitas é que faz existirem critérios diferenciados do momento dos registros das despesas. Despesas que têm seus efeitos por vários períodos são alocadas à medida que o tempo vai acontecendo; despesas que ocorrem antecipadamente para uma receita que virá no período seguinte, serão alocadas na medida em que a receita acontecer; despesas que ocorrem, mas que não se sabe quando e se a receita irá efetivamente acontecer, devem ser registradas no momento em incorrerem (HENDRIKSEN; BREDA, 2007).

Para Hendriksen e Breda (2007, p. 237), “a associação de despesas a receitas, é, portanto complexa. Na realidade, talvez não seja possível fazer qualquer associação, em certos casos” e observam que nestes casos o processo de vinculação não é aplicável. Para colaborar com este entendimento os autores citam como exemplo o fato de

várias visitas por um vendedor podem ser necessárias até que uma venda seja feita; mas, todas as visitas devem ser incluídas nas despesas, pois são necessárias à geração da receita. Na verdade, mesmo que nenhuma venda fosse feita, as visitas seriam incluídas nas despesas operacionais (HENDRIKSEN; BREDA, 2007, p. 237).

Trazendo este exemplo para as EBAS, tem-se a situação de que vários atendimentos de proteção às famílias, às crianças, de assistência à saúde e educação e todas as outras previsões, ocorrem despesas sem que exista uma receita correspondente.

Para Iudícibus (2009, p. 154-155),

o grau de relacionamento da despesa com a receita reconhecida em um período pode ser estreito, como no caso do material consumido na prestação de um serviço de conserto de rádio e televisão que provocou uma receita. Pode, ainda, ser afastado como é o caso hipotético de uma entidade que assina revistas de vanguarda a fim de ilustrar seus principais executivos. Ambos os gastos são considerados despesas, porque se considera que contribuíram, direta ou indiretamente, conhecida ou presumivelmente, para o esforço de produção de receitas.

Interessante observar o entendimento de Iudícibus (2009) de que a despesa pode contribuir direta ou indiretamente, para uma receita conhecida ou presumível. Por analogia, pode-se dizer que uma entidade beneficente poderia aumentar sua receita de educação, por exemplo, quanto mais promovesse a assistência social junto a crianças e adolescentes em situação de vulnerabilidade em um bairro carente de sua cidade. Neste caso, ter-se-ia uma presunção de aumento de receita com aplicação indireta de despesas.

A NBC T 1 em seu item 95 quando aborda sobre o reconhecimento da despesa expressa que

as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (Regime de Competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações ou outros eventos; por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos na mesma data em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Entretanto, a aplicação do conceito de confrontação da receita e despesa de acordo com esta Estrutura Conceitual não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos (CFC, 2008b).

Pelo exposto neste postulado, a confrontação das despesas com as receitas e seu reconhecimento é pressuposto para o Regime de Competência. Ainda sobre o reconhecimento da despesa, a mesma norma contábil em seu item 94 define que

as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado quando surge um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento de despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento do passivo ou da diminuição do ativo (por exemplo, a provisão para obrigações trabalhistas ou a depreciação de um equipamento) (CFC, 2008b).

A partir dos conceitos analisados neste capítulo, tem-se então que a despesa poderá não estar sujeita a confrontação com a realização de uma receita, o que não impedirá seu reconhecimento no momento em que efetivamente ocorrer, desde que respeitado o Princípio da Competência, o qual é determinado pelo aumento de um passivo ou a redução de um ativo, o que é analisado por Niyama e Silva (2008, p. 204), ao afirmarem que “uma despesa poderá ser reconhecida de imediato quando não existe perspectiva de gerar benefícios econômicos,

impedindo que seja considerada um ativo”. E para exemplificar o raciocínio, apresentam na Figura 1 em forma de grau de preferência como se dá o reconhecimento da despesa.

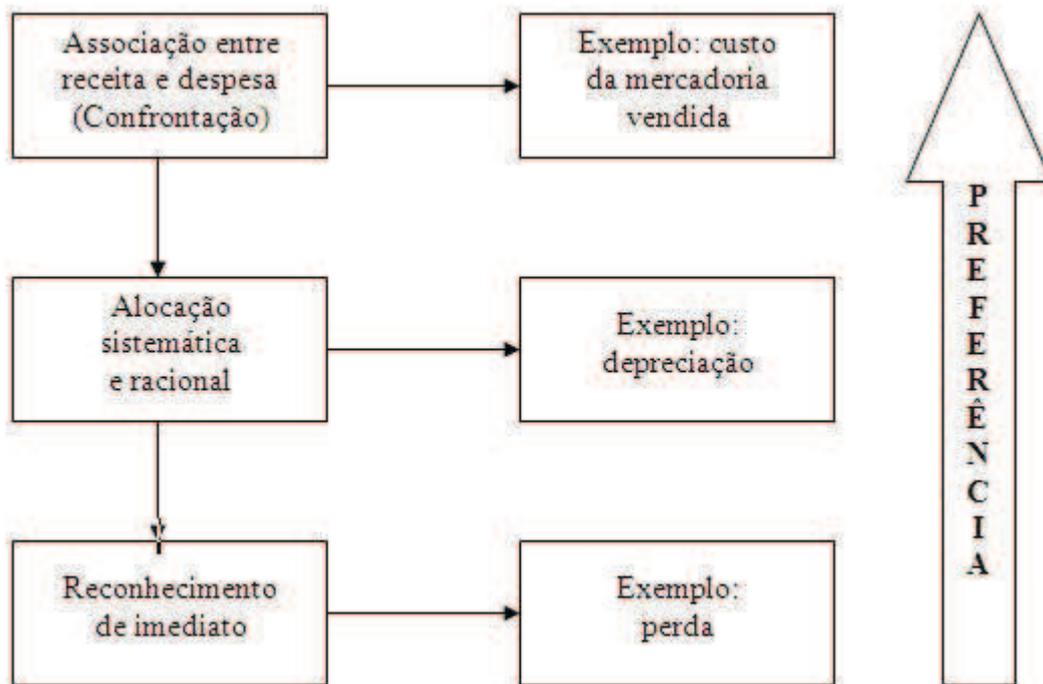


Figura 1 – Reconhecimento da Despesa
Fonte: Niyama e Silva (2008, p. 204)

Identifica-se na Figura 1 que a maior preferência para o reconhecimento da despesa se dá quando há a confrontação direta entre a receita e a despesa. A menor preferência está quando a despesa é reconhecida imediatamente, sem ocorrer a confrontação com a receita, citando como exemplo uma perda, a qual ocorre independente da geração de receita.

Transpondo o raciocínio da Figura 1 para as EBAS, pode-se dizer que parte das despesas incorridas na prestação dos serviços gratuitos, portanto sem a confrontação ou vinculação de receitas, se dão pela alocação sistemática e racional onde podemos citar as provisões dos salários do pessoal envolvido nos atendimentos assistenciais (aumento de passivo) e a depreciação dos equipamentos utilizados (redução de ativo). Outras despesas como pagamentos a vista dos vales-transportes dos funcionários que atuam nos projetos sociais, despesas de combustíveis necessárias para os deslocamentos e pagamentos de taxas para obtenção de documentos dos beneficiários terão seu reconhecimento imediato, mediante o reconhecimento da diminuição de um ativo, no caso o caixa ou equivalente de caixa.

2.2.5 As Gratuidades e as Contas de Compensação

No Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social publicado pelo CFC no ano de 2008, para servir de orientação aos profissionais da contabilidade que atuam nestas instituições, há um capítulo destinado à gestão contábil. Neste Capítulo V, um dos pontos desenvolvidos é da contabilização de gratuidades e benefícios tributários. O assunto é tratado fazendo uma relação entre renúncia fiscal e benefício cedido gratuitamente à coletividade.

Ao tratarem do registro das gratuidades, observam que

uma das alternativas de registro contábil é a classificação como despesas do exercício. Entretanto, para alguma corrente de pensamento, essa classificação pode não ser confortável, em função do entendimento conceitual corrente de que despesa está diretamente associada ao esforço de geração da receita. Entretanto, assumindo que a gratuidade concedida é uma renúncia de receita e, por isso, assemelha-se ao consumo de ativo, este Manual orienta o registro da seguinte forma (CFC, 2008a, p. 68).

Para atender a forma proposta pelos autores, criaram um grupo de contas denominado “Variações Patrimoniais”, conforme demonstram na sugestão de plano de contas. Neste grupo, independente do grupo de receitas e despesas, estão relacionadas todas as contas vinculadas as atividades gratuitas. A proposta então de registro baseia-se no reconhecimento do consumo de ativo pela realização da despesa do serviço gratuito; o reconhecimento no ativo da renúncia de receita pelo registro da receita gratuita; e a baixa desta renúncia de receita quando da entrega do serviço ao beneficiário (CFC, 2008a).

A demonstração dos registros pode ser visualizada no Quadro 2.

Pelo consumo de ativo na geração do serviço objeto da gratuidade:

Débito – Despesa (5.2.1.xx ou 5.2.xx) -> Variações Patrimoniais/benefícios concedidos

Crédito – Ativo (1.x.x.xx – conta correspondente) -> Caixa ou banco

Pela prestação do serviço objeto da gratuidade:

Débito – Ativo (1.1.1.20) -> conta de Renúncia de Receita

Crédito – Receita (4.1.x.xx) -> conta de receita ordinária

Pela colocação do serviço à disposição do beneficiário (assistido):

Débito – despesa (5.2.1.xx ou 5.2.xx) -> Variações Patrimoniais/benefícios concedidos

Crédito – Ativo (1.1.1.20) -> conta de Renúncia de Receita

Quadro 2 – Demonstração dos Registros

Fonte: CFC (2008a, p. 68)

No Quadro 2, observa-se que ocorrem dois registros nas contas de despesa (5.2.1.xx ou 5.2.xx) -> Variações Patrimoniais/benefícios concedidos, sem que haja uma explicação para este fato, o que pode estar gerando duplicidade de reconhecimento de despesas com os benefícios concedidos.

Na tentativa de simplificar a forma proposta, o CFC (2008a), pelo Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social, observa que

as entidades podem, a seu critério, fazer uso de contas de compensação para controlar e evidenciar os valores de assistência concedida. Apesar da determinação de que a evidenciação das gratuidades deva ser em notas explicativas às demonstrações contábeis, pode ser conveniente, do ponto de vista de controle, contabilizar estes valores em contas de compensação [...] (CFC, 2008a, p. 68).

Outro ponto ressaltado pelo CFC (2008a) é a necessidade do registro da renúncia fiscal de tributos, como sendo “outro aspecto que é relevante na contabilização da gratuidade está relacionado com a obtenção da renúncia fiscal de tributos. O benefício da renúncia fiscal carece de registro para que a informação seja evidenciada nas demonstrações contábeis” (CFC, 2008a, p. 69). Estes registros, demonstrados de forma mais simplificada, envolvem somente as provisões dos tributos e o reconhecimento da despesa como se a entidade não recebesse o benefício fiscal e o reconhecimento da receita com a renúncia fiscal.

Cabe aqui uma observação quanto à nomenclatura utilizada pelo CFC (2008a) no Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social, ao se

referir a imunidade da cota patronal e às imunidades de impostos: “*renúncia fiscal*”. Quem deve reconhecer renúncia fiscal, se não fosse caso de isenção ou imunidade, é o ente público que a concede ou não a renuncia e não a entidade que a recebe. Porém, justifica-se tal expressão pelo fato do Manual ter sido elaborado com grande participação de auditores fiscais e membros do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, conforme se identifica na página de abertura da obra.

Esta forma de demonstrar a contabilização das gratuidades e também da imunidade das contribuições previdenciárias é acompanhada por Olak e Nascimento (2008, p. 111) que considera “o modelo é interessante porque ‘abre mão’ das contas de compensação para as gratuidades e evidencia o ‘resultado do certificado’”. Vê-se que em ambas observações a utilização das contas de compensado não está descartada, deixando a cargo das entidades a liberalidade de utilizá-las.

O modelo proposto por Lima (2003, p. 87)

demonstra as receitas e custos ocorridos em determinado período, em função da instituição possuir o certificado de entidade beneficente de assistência social. Há que se ressaltar, que o modelo contempla apenas os valores tangíveis, não sendo considerados, dessa forma, valores intangíveis. O resultado positivo indica que a instituição não cumpriu a legislação, estando sujeita à perda do certificado, e, conseqüentemente, do direito de usufruir os benefícios. O resultado negativo significa que a instituição aplicou mais recursos em beneficências do que recebeu de benefícios. Essa situação demonstra o quanto realmente a instituição praticou de filantropia, haja vista não poder considerar como filantropia o valor aplicado em beneficência com recursos da própria sociedade, ou seja, os valores não repassados pelo governo.

Nas Normas Brasileiras de Contabilidade as contas do grupo de compensado têm a seguinte previsão:

NBC T 2 – Da escrituração contábil

NBC T 2.5 – Das contas de compensação

2.5.1 – As contas de compensação constituem sistema próprio.

2.5.2 – Nas contas de compensação registrar-se-ão os atos relevantes cujos efeitos possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.

2.5.3 – A escrituração das contas de compensação será obrigatória nos casos que se obrigue especificamente (CFC, 1985).

A NBC T 2.5 foi aprovada pela Resolução n.º. 612, de 17 de dezembro de 1985, e permanece em vigor, não tendo sofrido nenhuma alteração desde sua publicação. No entanto, sua finalidade é a de registrar atos cujos efeitos “possam se traduzir em modificações do

patrimônio da entidade”, ou seja, se as gratuidades representam reduções de ativos e consumo de bens ou serviços para a sua consecução, não se enquadram na previsão da NBC T 2.5.2 (CFC, 1985).

Situação diferente ocorre com relação à imunidade das contribuições previdenciárias, uma vez que estas devem ser evidenciadas para demonstrar que a entidade está respeitando a previsão legal do artigo 3º. do Decreto nº. 2.536/98:

Art. 3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente:

[...]

VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;[...] (BRASIL, 1998).

O registro e a evidenciação da imunidade das contribuições previdenciárias não afetam o patrimônio das EBAS, pois enquanto sua certificação estiver em vigor não há redução de ativos nem aumentos de passivos para serem reconhecidos contabilmente.

Nas obras de Lima (2003), Olak e Nascimento (2008) e CFC (2008a) os registros da imunidade das contribuições previdenciárias são tratados como se houvesse uma relação direta de causa e efeito entre estes e a gratuidade praticada. Ocorre que uma situação é desvinculada da outra, tanto assim que uma entidade primeiramente precisa praticar e comprovar a gratuidade, para que somente depois passe a usufruir do benefício da imunidade das contribuições previdenciárias.

A recente Lei nº. 12.101, publicada em 30 de novembro de 2009, determina que

Art. 3. 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 deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, e cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos:

[...]

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo (BRASIL, 2009).

Portanto, para usufruir da imunidade das contribuições sociais a entidade poderá requerer sua certificação somente após doze meses de sua constituição, desde que demonstre

o cumprimento dos atendimentos gratuitos que constam das Seções I, II, III e IV desta lei, ou seja, mesmo antes de estar isenta das contribuições já deve estar demonstrando seus atendimentos gratuitos. Nas legislações anteriores, a exigência da comprovação da gratuidade chegou a ser de três exercícios anteriores ao pedido de registro.

2.2.6 O Conflito nas Normas Brasileiras de Contabilidade

As EBAS têm a elaboração e apresentação de suas demonstrações contábeis regidas pela mesma Estrutura Conceitual que regula todas as demais formas societárias que vigoram no Brasil, naquilo que lhe for cabível e de acordo com a legislação específica para estas entidades.

Na nova estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis – NBC T 1, publicada por meio da Resolução nº. 1.121, de 28 de março de 2008, são apresentadas quatro características qualitativas que as demonstrações contábeis devem conter: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade (CFC, 2008b). O assunto abordado neste capítulo se relaciona especificamente com um dos critérios da confiabilidade, que é o da representação adequada.

Ao tratarem da confiabilidade, Hendriksen e Breda (2007, p. 99) citam a definição prevista no SFAC 2 na qual “a qualidade da informação que garante que a informação seja razoável livre de erro e viés e represente fielmente o que visa representar”. Acrescentam que para o FASB a confiabilidade é função de fidelidade de representação, verificabilidade e neutralidade.

Para Iudícibus (2009, p. 65), “a confiabilidade é a qualidade (atributo) que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base para suas decisões, tornando-se, assim, um elo fundamental entre usuário e a própria informação”.

A característica da confiabilidade da informação contábil está relacionada com a sua utilidade. Segundo a Norma, no Item 31 “para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar” (CFC, 2008b). Seguindo a mesma Norma, nos Itens 33 a 38, para que a informação seja confiável, prevê que a representação seja adequada, que aconteça a primazia da essência sobre a forma, a neutralidade, a prudência e a integridade (CFC, 2008b).

Dentre as determinações que são comuns a todas as sociedades reguladas pela NBC T 1 há a previsão do item 82 que trata do Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis e sua redação literal é no sentido de que

reconhecimento é o processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 83. Envolve a descrição do item, a atribuição do seu valor e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser registrados no balanço ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem pelas notas ou material explicativo (CFC, 2008b).

Para melhorar o entendimento, é importante o conhecimento da previsão do Item 83 da NBC T 1, ao explicar que

um item que se enquadre na definição de ativo ou passivo deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis se:

- (a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e
- (b) ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis (CFC, 2008b).

Retornando ao ponto anterior onde se tratou da confiabilidade da informação contábil e trazendo o significado que a Norma dá no item 33 para o que seja a representação adequada, tem-se que

para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar. Assim, por exemplo, o balanço patrimonial numa determinada data deve representar adequadamente as transações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade e que atendam aos critérios de reconhecimento (CFC, 2008b).

Unindo-se os conceitos acima trazidos de confiabilidade, representação adequada e reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis, têm-se que sendo confiável a informação ela deve ser incorporada ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado num item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento, qual seja que se enquadre nas definições de ativos ou passivos, se for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou

entregue pela entidade e que ele tenha um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

Para completar a importância do processo de incorporar ao balanço patrimonial ou ao demonstrativo de resultados um item que represente uma informação confiável o Item 82 conclui ressaltando “a falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem pelas notas ou material explicativo” (CFC, 2008b). Significa dizer que o reconhecimento de uma informação útil, revestida das características de ativo, passivo, receita ou despesa se dará com seu registro em algum item do balanço patrimonial ou do demonstrativo de resultados e não com a divulgação em notas explicativas.

O CFC na intenção de colaborar com as práticas contábeis das EBAS, publicou a Resolução n°. 877, em 18 de abril de 2000, que aprovou a NBC T - 10.19 - Entidades Sem Finalidade de Lucros, com a seguinte estrutura:

NBC T - 10.19 - ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS
 10.19.1 - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS
 10.19.2 - DO REGISTRO CONTÁBIL
 10.19.3 - DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (CFC, 2000).

Em capítulos anteriores, pontos desta NBC T 10.19 já foram citados de acordo com as necessidades. Neste capítulo, o objetivo será tratar do item que orienta o tratamento contábil das gratuidades, que está definido na NBC T 10.19.3.3. letra k onde prevê que

as demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

[...]

k) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados (CFC, 2000).

A partir dos pontos abordados no início deste capítulo sobre a confiabilidade da informação, sua representação adequada, seu reconhecimento no balanço patrimonial ou na demonstração de resultado, tudo isto combinado com a natureza contábil das gratuidades como sendo despesas, tem-se uma contradição da norma contábil e que se quer chamar atenção.

A observação de que as entidades beneficiadas com a imunidade de tributos e contribuições e só o são as que praticam a assistência social, “devem evidenciar em Notas

Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade”, leva ao entendimento de que não há necessidade de reconhecer esta informação em seus registros contábeis, bastando a evidenciação em notas explicativas (CFC, 2000).

Torna-se incompatível a leitura da NBC T 10.19.3.3 letra k com a previsão da NBC T 1 item 82, anteriormente referida, a qual deixa claro que o reconhecimento da informação útil se dará com o registro, o que não será substituído ou suprido por notas ou material explicativo.

Interessante aqui é fazer um retrospecto nas resoluções do CFC que aprovaram a NBC T 10.19 desde sua primeira publicação. A Resolução n. 877 trouxe em seu item NBC T 10.19.2.8 a seguinte redação original: “As entidades beneficiadas, caso não tiverem usufruído a isenção de tributos e contribuições, devem registrar suas receitas e despesas, com e sem gratuidade, de forma segregada, e aos benefícios fiscais gozados como se não gozassem de isenção” (CFC, 2000).

Observa-se que na redação acima, havia a previsão de registro. Porém como a previsão estava errada, pois se referiam as entidades que não usufruíam da imunidade de tributos e contribuições e as quais não precisam se preocupar com os registros das gratuidades, foi excluída a NBC T 10.19.2.8 pela Resolução n. 926. Esta mesma resolução inseriu a letra k na NBC T 10.19.3.3 da seguinte forma “as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados” (CFC, 2001).

Observa-se que ao incluir o novo item, foi corrigida a previsão para as entidades que são beneficiadas com a imunidade de tributos e contribuições, ao mesmo tempo em que foi alterada a expressão original da Resolução n.º. 877 de “devem registrar” para “devem evidenciar”. Posteriormente, com a aprovação da Resolução n.º. 966, de 16 de maio de 2003, é inserida a expressão “em Notas Explicativas” resultando na redação em vigor até a presente data.

Continuando a leitura da letra k da NBC T 10.19.3.3 onde se prevê que “suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada” (CFC, 2001) depara-se com outra incongruência. Se as gratuidades são a representação da prática da assistência social, medida pelo sacrifício de bens ou serviços que as entidades entregam para os beneficiários, como poderia a norma contábil prever que existem receitas com gratuidades e sem gratuidades. O que de fato existem são despesas que são gratuidades ou que não são gratuidades. Esta redação também pode levar ao entendimento de que sejam deduções de receitas.

O que parece ter ocorrido ao longo das alterações das resoluções do CFC, nada mais foi do que a tentativa de adequar as Normas Brasileiras de Contabilidade, específicas para entidades sem fins lucrativos, com a previsão legal do Decreto n.º. 2.536, publicado em 06 de abril de 1998, ou seja, dois anos antes da primeira resolução do CFC sobre o tema. Isto se pode constatar ao ler a previsão do texto legal:

Art . 4º - Para fins do cumprimento do disposto neste Decreto, a pessoa jurídica deverá apresentar ao CNAS, além do relatório de execução de plano de trabalho aprovado, pelo menos, as seguintes demonstrações contábeis e financeiras, relativas aos três últimos exercícios:

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstração do resultado do exercício;
- III - demonstração de mutação do patrimônio;
- IV - demonstração das origens e aplicações de recursos;
- V - notas explicativas.

Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devida, como se a entidade não gozasse da isenção (BRASIL, 1998).

No entanto, o texto legal parece ter mais coerência do que a própria norma contábil, que deveria ser capaz de dar suporte aos profissionais encarregados das demonstrações contábeis das entidades beneficentes sem fins lucrativos. Observa-se que a redação do texto legal no parágrafo único não prevê a evidenciação de receitas com e sem gratuidades, mas sim a evidenciação das práticas e critérios contábeis.

O conflito entre o respeito à lei e a obediência às normas contábeis, caracteriza a primazia da essência sobre a forma que se vê no próximo capítulo.

2.2.7 A Primazia da Essência sobre a Forma

A primazia da essência sobre a forma é um dos critérios que deve ser adotado para que a informação contábil seja confiável. Para Iudícibus (2009, p. 66), “sempre que houver discrepância entre a forma jurídica de uma operação econômica a ser contabilizada e sua essência econômica, a Contabilidade deverá privilegiar a essência sobre a forma”. A dificuldade de aplicação desta característica qualitativa está no fato de que muitas ações

empregadas na contabilidade não têm interpretação econômica (HENDRIKSEN; BREDÁ, 2007).

Na Estrutura Conceitual para a Elaboração das Demonstrações Contábeis, o Item 35 prevê que

para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada (CFC, 2008).

Portanto, em uma transação, havendo divergência entre a forma definida pela legislação e a essência econômica que ela tem, a prevalência será da essência. Os registros das gratuidades são um exemplo para ser analisado.

Até este ponto do trabalho, tratou-se das gratuidades a partir das definições que a legislação determina para as entidades no sentido das obrigações que lhes são impostas para obterem a certificação de entidade beneficente de assistência social. Para que as entidades tenham o direito à imunidade das contribuições sociais previstas no artigo 195 da Constituição Federal, devem praticar a assistência social definida pela Lei nº. 8.742/93 e regulamentada pelo Decreto nº. 2.536/98, comprovando-as por meio do registro contábil das gratuidades.

Este conjunto de normas combinado com o Parecer CJ nº. 2.414 define o que pode e o que não pode ser considerado gratuidade para fins de obtenção da certificação (CFC, 2001). No entanto, muitas ações são desenvolvidas pelas EBAS e não são válidas para esta finalidade, sendo reconhecidas na contabilidade pela sua forma e não por sua essência.

No âmbito da educação, os estabelecimentos de ensino, por previsão de Convenção Coletiva de Trabalho ou por critérios internos, prestam assistência educacional de forma parcial ou totalmente gratuita aos filhos de seus funcionários que possuem uma condição socioeconômica desfavorável. O fato de o atendimento gratuito estar sendo dado a um filho de funcionário é motivo para não ser aceito como atendimento de assistência social, mas sim como forma de remuneração indireta de salário ao funcionário.

Em qualquer outro estabelecimento de ensino este aluno estaria preenchendo os requisitos para ser considerado beneficiário da assistência social, porém o fato de ser filho de um funcionário o torna diferente. As EBAS, para não comprometerem a obtenção do CEBAS optam por não respeitar a primazia da essência sobre a forma e registram este evento como outra despesa da operação. Para solucionar este problema, poderiam criar categorias diferenciadas de atendimentos gratuitos, sendo uns com fins de certificação e outros sem fins de certificação, porém todos registrados e devidamente respeitadas a essência sobre a forma.

Outro caso em que a forma está tendo primazia sobre a essência, está nas situações dos estabelecimentos de saúde conveniados com o poder público, onde assumidamente o Sistema Único de Saúde – SUS remunera muito aquém dos valores mínimos dos custos hospitalares para o atendimento dos pacientes, que em sua maioria são os beneficiários da assistência social. A diferença entre os valores pagos pelo SUS e os recursos aplicados pela EBAS para realizar a assistência à saúde, não podem ser considerados como custos gratuitos ou gratuidades, conforme previsão explícita no artigo 3º. do Decreto nº. 2.536/98 que determina

Artigo 3º. Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente

[...]

§ 14. Em hipótese alguma será admitida como aplicação em gratuidade a eventual diferença entre os valores pagos pelo SUS e os preços praticados pela entidade ou pelo mercado (BRASIL, 1998).

A própria previsão faz o reconhecimento de que esta diferença é gratuidade, porém não será aceita para fins de comprovação do montante de gratuidade praticada pela EBAS. No entanto, isto não significa que a mesma não deva ser reconhecida e cuja informação será útil para outros usuários e com outras finalidades, respeitando-se assim a primazia da essência econômica sobre a forma legal.

2.2.8 O Novo Marco Legal

Na parte introdutória do presente estudo, ao justificar sua relevância, faz-se referência a tramitação do Projeto de Lei nº. 3.021 de autoria de cinco Ministros de Estado, o Projeto de Lei do Senado nº. 42 tendo como relator o Senador Romero Jucá e ainda a Medida Provisória nº. 446 da Presidência da República que vigorou entre 10 de novembro de 2008 a 12 de

janeiro de 2009. Além disto, há uma série de outros eventos relacionados à necessidade de nova legislação para regular as atividades das entidades beneficentes de assistência social no Brasil.

Após quase dois anos de discussões e expectativas, o Congresso Nacional aprovou e o Presidente da República sancionou a Lei n.º. 12.101 que está sendo chamada de “Marco Zero” para as EBAS, a qual

dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória no 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências (BRASIL, 2009).

O conteúdo da nova lei não prejudica as análises desenvolvidas neste trabalho sobre o referencial conceitual contábil nem tampouco a teoria contábil analisada, pois a essência da Lei n.º 12.101 está nos critérios a serem adotados para a certificação das entidades como beneficentes de assistência social e, como consequência, o reconhecimento da imunidade das contribuições sociais previstas no artigo 195 parágrafo 7º da Constituição Federal.

A Lei n.º. 12.101 depende de regulamentação presidencial para que alguns de seus artigos possam ser praticados, conforme determina o artigo 84 inciso IV da Constituição Federal:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução [...] (BRASIL, 1988).

Enquanto não é publicada a nova regulamentação, continuam vigorando as previsões do Decreto n.º. 2.536/98, que foi abordado neste trabalho. A nova lei trás várias previsões com relação aos registros contábeis, que anteriormente eram tratados apenas no decreto, hierarquicamente inferior a uma lei quanto a sua eficácia.

Cita-se algumas previsões da Lei n.º. 12.101 que estão relacionadas às práticas contábeis nos diferentes setor da assistência social.

Das EBAS no setor saúde:

Art. 8º Na impossibilidade do cumprimento do percentual mínimo a que se refere o inciso II do art. 4o, em razão da falta de demanda, declarada pelo gestor local do SUS, ou não havendo contratação dos serviços de saúde da entidade, deverá ela comprovar a aplicação de percentual da sua receita bruta em atendimento gratuito de saúde da seguinte forma:

I - 20% (vinte por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for inferior a 30% (trinta por cento);

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

III - 5% (cinco por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) ou se completar o quantitativo das internações hospitalares e atendimentos ambulatoriais, com atendimentos gratuitos devidamente informados de acordo com o disposto no art. 5o, não financiados pelo SUS ou por qualquer outra fonte.

Parágrafo único. (VETADO)

[...]

Art. 10. Em hipótese alguma será admitida como aplicação em gratuidade a eventual diferença entre os valores pagos pelo SUS e os preços praticados pela entidade ou pelo mercado.

Art. 11. A entidade de saúde de reconhecida excelência poderá, alternativamente, para dar cumprimento ao requisito previsto no art. 4o, realizar projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS, celebrando ajuste com a União, por intermédio do Ministério da Saúde, nas seguintes áreas de atuação:

[...]

2o O recurso despendido pela entidade de saúde no projeto de apoio não poderá ser inferior ao valor da isenção das contribuições sociais usufruída.

[...]

4o As entidades de saúde que venham a se beneficiar da condição prevista neste artigo poderão complementar as atividades relativas aos projetos de apoio com a prestação de serviços ambulatoriais e hospitalares ao SUS não remunerados, mediante pacto com o gestor local do SUS, observadas as seguintes condições:

I - a complementação não poderá ultrapassar 30% (trinta por cento) do valor usufruído com a isenção das contribuições sociais;

II - a entidade de saúde deverá apresentar ao gestor local do SUS plano de trabalho com previsão de atendimento e detalhamento de custos, os quais não poderão exceder o valor por ela efetivamente despendido;

III - a comprovação dos custos a que se refere o inciso II poderá ser exigida a qualquer tempo, mediante apresentação dos documentos necessários; e [...]
(BRASIL, 2009).

Das EBAS no setor educação:

Art. 13. Para os fins da concessão da certificação de que trata esta Lei, a entidade de educação deverá aplicar anualmente em gratuidade, na forma do § 1o, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei no 9.870, de 23 de novembro de 1999.

[...]

§ 3o Complementarmente, para o cumprimento das proporções previstas no inciso III do § 1o, a entidade poderá contabilizar o montante destinado a ações assistenciais, bem como o ensino gratuito da educação básica em unidades específicas, programas de apoio a alunos bolsistas, tais como transporte, uniforme, material didático, além de outros, definidos em regulamento, até o montante de 25% (vinte e cinco por cento) da gratuidade prevista no caput (BRASIL, 2009).

Para entidades que atuam em mais de um setor:

Art. 22. A entidade que atue em mais de uma das áreas especificadas no art. 1º deverá requerer a certificação e sua renovação no Ministério responsável pela área de atuação preponderante da entidade.

Parágrafo único. Considera-se área de atuação preponderante aquela definida como atividade econômica principal no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda (BRASIL, 2009).

Determinações comuns a todas as entidades:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- não percebam seus diretores, 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;

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 no 123, de 14 de dezembro de 2006.

[...]

Art. 33. A entidade que atue em mais de uma das áreas a que se refere o art. 1º deverá, na forma de regulamento, manter escrituração contábil segregada por área, de modo a evidenciar o patrimônio, as receitas, os custos e as despesas de cada atividade desempenhada (BRASIL, 2009).

Várias previsões que constam da Lei nº. 12.101/09 antes constavam do Decreto nº. 2.536/98, suprimindo a necessidade de nova regulamentação. Mesmo assim, previsões como a do artigo 29 Inciso IV onde determina que se “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” (BRASIL, 2009) precisa ser regulada, pois como se viu ao longo do trabalho, esta norma não foi implementada.

A partir da fundamentação teórica apresentada, buscou-se, por meio de pesquisa documental, identificar se as demonstrações contábeis publicadas pelas EBAS estão atendendo as normas brasileiras de contabilidade e a legislação fiscal que as regula, conforme se relata no capítulo seguinte.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo descreve-se o procedimento metodológico utilizado para consecução dos objetivos propostos, descrevendo a classificação da pesquisa, população e amostra, coleta, tratamento e análise dos dados, concluindo com as limitações do método.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa quanto à sua natureza pode ser classificada como aplicada, pois segundo Collis e Hussey (2005, p. 27) “a pesquisa aplicada é aquela que foi projetada para aplicar suas descobertas a um problema específico existente”. Assim, a partir do estudo do tratamento contábil destinado às gratuidades realizadas pelas EBAS, como forma de praticar a assistência social, do estudo sobre os requisitos para a qualificação destas entidades e a identificação na estrutura conceitual das Normas Brasileiras de Contabilidade busca-se identificar como as gratuidades estão sendo contabilizadas pelas EBAS.

Quanto ao objetivo da pesquisa ela é do tipo descritiva, pois tenta-se relacionar o cumprimento dos requisitos da norma contábil com o atendimento da legislação fiscal, a partir da relação entre as demonstrações contábeis publicadas com os recursos administrativos emitidos pelos auditores fiscais.

Gil (2009, p. 42), ao tratar da pesquisa descritiva, menciona:

São incluídas neste grupo as pesquisas que têm por objetivo levantar as opiniões, atitudes e crenças de uma população. Também são pesquisas descritivas aquelas que visam descobrir a existência de associações entre variáveis, como, por exemplo, as pesquisas eleitorais que indicam a relação entre preferências político-partidárias e nível de rendimentos ou escolaridade.

[...]

As pesquisas descritivas são, juntamente com as exploratórias, as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática.

Quanto aos procedimentos técnicos, foi adotada a pesquisa documental, a partir da análise das demonstrações contábeis publicadas em jornais de grande circulação e de autos de infração lavrados por auditores fiscais da Secretaria da Receita Previdenciária. Segundo Gil (2009, p. 45) “[...] a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um

tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

Os jornais utilizados enquadram-se como documentos de comunicação de massa, que segundo Gil (2008, p. 151) “[...] constituem importante fonte de dados para a pesquisa social”. Já as notificações emitidas pelos auditores fiscais são classificadas como registros institucionais escritos, de acordo com o mesmo autor.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população estudada foi composta pelas EBAS situadas no Estado do Rio Grande do Sul, ficando a amostra restrita àquelas entidades que publicaram suas demonstrações contábeis no Jornal do Comércio que circulou no mês de abril do ano de 2009. Esta amostra compõe-se de 36 instituições beneficentes de assistência social.

Os recursos administrativos emitidos pelos auditores fiscais e que foram objeto desta pesquisa também se referem à EBAS, porém estabelecidas em diversas Unidades da Federação, emitidos nos anos de 2005 a 2008, e são em número de 17 processos de 15 diferentes instituições.

3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

As demonstrações contábeis das EBAS foram coletadas nos jornais de grande circulação no Estado do RS, publicados no mês de abril do ano de 2009. O mês de abril/2009 é referência pelo fato de que as EBAS devem apresentar até o dia 30 de abril de cada ano ao Ministério da Previdência Social e ao Ministério da Justiça seus relatórios de atividades acompanhados do balanço patrimonial e demais demonstrações contábeis.

Os documentos relativos aos recursos interpostos pelos auditores fiscais da Secretaria da Receita Previdenciária foram obtidos junto a um escritório de advocacia de Porto Alegre, o qual atua especificamente na defesa de EBAS que foram notificadas. Foram utilizados somente processos administrativos – recursos, que tenham em seu conteúdo algum tipo de inconformidade contábil, de acordo com os critérios da Secretaria da Receita Previdenciária.

Os recursos administrativos emitidos por auditores fiscais da Receita Previdenciária e dos quais foram coletados os dados, referem-se aos exercícios contábeis compreendidos entre os triênios de 1997 a 2005 em um total de 17 processos de 15 instituições diferentes e de diferentes Estados da Federação. O Quadro 3 apresenta algumas de suas características.

Código	Data do Recurso	No. do Processo	Período da Autuação
Doc1	23/11/2005	44006.004018/2000-98	1997/1998/1999
Doc2	27/11/2006	44000.003782/2006-16	1997/1998/1999
Doc3	19/03/2007	44000.000864/2007-81	1997/1998/1999
Doc4	30/03/2007	44000.001065/2007-22	1998/1999/2000
Doc5	23/04/2007	44000.001365/2007-10	1999/2000/2001
Doc6	22/11/2006	44000.003702/2006-14	2000/2001/2002
Doc7	23/11/2006	44000.003706/2006-01	2000/2001/2002
Doc8	28/09/2007	44000.003690/2007-17	2000/2001/2002
Doc9	20/04/2007	44000.001333/2007-14	2000/2001/2002
Doc10	21/06/2006	44000.001815/2006-85	2000/2001/2002
Doc11	31/05/2007	44000.001799/2007-10	2000/2001/2002
Doc12	27/11/2006	44000.003729/2006-15	2000/2001/2002
Doc13	11/08/2006	44000.002479/2006-98	2000/2001/2002
Doc14	11/08/2006	44000.002482/2006-10	2000/2001/2002
Doc15	17/01/2007	44000.000259/2007-19	2002/2003/2004
Doc16	21/12/2007	44000.004879/2007-19	2003/2004/2005
Doc17	22/01/2008	44000.000235/2008-32	2003/2004/2005

Quadro 3 – Relação de Recursos Administrativos

Fonte: Elaborado pela autora

Nestes processos, todos na esfera administrativa, constam algum tipo de desobediência à norma contábil, sob o ponto de vista dos auditores fiscais, os quais têm por objetivo recorrer da decisão do Conselho Nacional de Assistência Social que concedeu ou renovou o certificado das EBAS analisadas. A distribuição dos processos de acordo com os períodos aos quais os mesmos se referem apresenta-se na Figura 2.

PARTICIPAÇÃO DE CADA TRIÊNIO

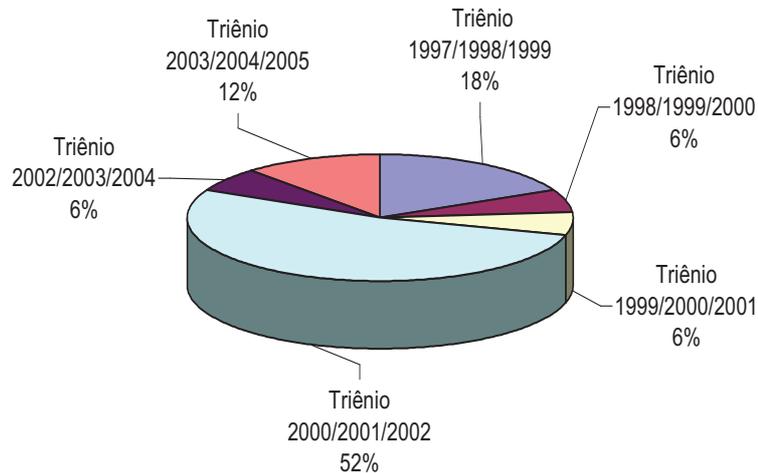


Figura 2 – Participação de Cada Triênio
Fonte: Elaborado pela autora

A Lei Orgânica da Assistência Social, em seu artigo 18, previa até novembro de 2009 que das decisões de renovação ou concessão do CEBAS pelo CNAS vinculado ao Ministério de Assistência e Promoção Social, atual Ministério da Assistência Social e Combate à Fome, caberia recurso das partes interessadas, e entre elas o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, a outro ministério, o da Previdência Social (BRASIL, 1993a). Ou seja, das decisões que ocorriam no conselho vinculado a um ministério, caberia recurso ao ministro de outro ministério, por ser este parte interessada.

Em novembro de 2009, com a publicação da Lei n°. 12.101 esta situação deixou de existir, no entanto, esta regra vigorou por muito tempo, o que gerou uma série de recursos administrativos em que alguns se transformaram em processos judiciais, cancelando o CEBAS das entidades. No ano de 2008, a Medida Provisória n°. 446 teve a intenção de solucionar o problema do imenso número de processos cancelatórios de CEBAS que tramitavam no Ministério da Previdência Social. Na exposição de motivos da Medida

Provisória n°. 446, os ministros relatores citam o número de 380 recursos ao Ministro de Estado da Previdência Social, conforme consta

5. Por força dessa nova situação seria necessário que até o final do corrente ano fossem analisados e julgados, sob pena de incidência do instituto da decadência dos créditos tributários porventura devidos pelas entidades, pelo menos cerca de 1.274 (mil duzentos e setenta e quatro) processos de renovação de Cebas, em tramitação no – CNAS, e cerca de 380 (trezentos e oitenta) recursos interpostos perante o Ministro de Estado da Previdência Social (BRASIL, 2008b).

Os 17 recursos analisados nesta pesquisa, fazem parte do total dos 380 recursos citados na exposição de motivos da referida Medida Provisória e compreendem dados das EBAS dos anos de 1997 a 2005, conforme consta na Tabela 1 a relação das entidades analisada nesta pesquisa.

3.4 ANÁLISE DE DADOS

A análise de dados, a partir das demonstrações contábeis publicadas, procurou identificar se as EBAS estão cumprindo com as determinações emanadas do referencial conceitual previsto pelo Conselho Federal de Contabilidade mediante as resoluções específicas para estas instituições ou se estão de acordo com as exigências legais em vigor, publicadas pelos entes fiscalizadores.

Foi analisada a possibilidade de identificar nos dados das demonstrações contábeis publicadas, se as entidades estão cumprindo com as exigências legais específicas para manutenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social ou se as informações constantes das demonstrações contábeis são insuficientes para esta análise.

Nos recursos administrativos emitidos pelos auditores fiscais, buscou-se identificar, a partir das inconformidades citadas, se os mesmos têm fundamentação no referencial conceitual contábil ou se as justificativas para a lavratura dos autos não encontram suporte na teoria contábil.

A comparação entre as inconformidades apontadas nos recursos administrativos e a prática contábil das EBAS estudadas, permitiu o delineamento de um procedimento que busque ao mesmo tempo atender às normativas contábeis e às regras da entidade reguladora, na contabilização das gratuidades.

O estudo se completa com análises de caráter qualitativo, pois dispondo dos dados constantes das demonstrações contábeis das entidades objeto do estudo, pode-se quantificar e relativizar as gratuidades concedidas, buscando identificar o nível de atendimento às normas da entidade reguladora e outras variáveis explicativas.

Para proceder às análises quantitativas, utilizaram-se técnicas estatísticas básicas como a estatística descritiva e a análise de correlação. Para contrastar as variáveis que podem ser identificadas tanto no Apêndice A, como no decorrer das análises, utilizou-se a Análise de Variância, por meio de ANOVA: Fator Único. A apresentação e caracterização das variáveis contrastadas no decorrer das análises têm por intuito facilitar seu entendimento.

3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Como limitações do método pode se citar a restrição da amostra colhida apenas no mês de abril/2009, compreendendo somente a análise de demonstrações contábeis de apenas um exercício. Ocorre que é no mês de abril de cada ano que as instituições publicam suas demonstrações contábeis, uma vez que precisam encaminhá-las até o último dia útil do mês ao Ministério da Justiça, Ministério da Previdência Social e outros órgãos responsáveis pelo recebimento das prestações de contas das entidades. Dificilmente em outro mês serão encontradas publicações de demonstrações contábeis de EBAS. Deve-se observar que algumas pesquisas documentais são importantes não porque respondem definitivamente ao problema, mas porque permitem uma visão melhor do problema (GIL, 2009).

4 ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo apresenta-se a análise dos dados levantados na pesquisa, identificando-os como dados coletados nos recursos administrativos emitidos pelos auditores fiscais da Receita Previdenciária e dados obtidos nas demonstrações contábeis publicadas em jornal pelas EBAS no mês de abril do ano de 2009. Ao final, apresenta-se uma proposta de registro das gratuidades com a apresentação da Demonstração de Resultado do Exercício.

No Apêndice A deste estudo, apresenta-se a tabela com todos os dados coletados e que são objeto das análises desenvolvidas neste capítulo. A partir dos dados apresentados neste apêndice foram elaboradas todas as demais tabelas e quadros constantes deste capítulo e que serviram de base para as análises realizadas.

4.1 DADOS LEVANTADOS NOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EMITIDOS PELA SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

Pela pesquisa documental realizada nos dezessete recursos administrativos emitidos pelos auditores fiscais da Secretaria da Receita Previdenciária, registram-se oito itens abordados como sendo desconformidades contábeis apresentadas. Além destes itens, os processos também abordam as questões relacionadas a caracterização qualitativa das gratuidades apresentadas pelas entidades em seus relatórios de atividades e que não são objeto desta pesquisa.

Os oito itens de desconformidades com os princípios e normas brasileiras de contabilidade apresentados pelos auditores fiscais são os seguintes:

- 1) registro das gratuidades em contas de compensado;
- 2) não registro das gratuidades de forma segregada de acordo com as diferentes atividades desenvolvidas – infração a NBC T 10.19.2.5;
- 3) registro das gratuidades como dedução da receita;
- 4) demonstração apenas em Notas Explicativas da gratuidade sem o registro em contas contábeis próprias;
- 5) não constituição de provisões para cobrir perdas esperadas – infração a NBC T 10.19.2.2;

- 6) não registro da imunidade/isenção das contribuições sociais usufruídas;
- 7) registro por regime de caixa – infração a NBC T 10.19.2.1;
- 8) não registro segregado de doações, subvenções e contribuições – infração a NBC T 10.19.2.6.

Dos itens acima elencados e apontados pelos auditores fiscais como motivos para recorrerem da decisão do CNAS de concessão ou renovação do CEBAS, foram objeto de estudo nesta pesquisa somente os itens diretamente relacionados aos registros das gratuidades. Sendo assim, analisa-se a seguir os itens 1, 2, 3, 4 e 6 acima elencados.

4.1.1 Registro da Gratuidade em Contas de Compensação

Foram identificados quatro processos nos quais os auditores indicam como desconformidade contábil o registro das gratuidades em contas de compensação, representando uma participação de 23,53% do total de processos analisados.

Os auditores justificam que a Resolução CFC nº. 612/1985 prevê a utilização de contas de compensação para o registro de atos relevantes que poderão se traduzir em modificações do patrimônio das entidades, cuja Resolução determina:

NBC T 2 – Da escrituração contábil

NBC T 2.5 – Das contas de compensação

2.5.1 – As contas de compensação constituem sistema próprio.

2.5.2 – Nas contas de compensação registrar-se-ão os atos relevantes cujos efeitos possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.

2.5.3 – A escrituração das contas de compensação será obrigatória nos casos que se obrigue especificamente (CFC, 1985).

Como argumentação contrária a utilização das contas de compensação, os auditores apresentaram a seguinte explicação:

Para definir o citado sistema de “contas de compensação”, invoca-se a lição do doutrinador Professor Antônio Lopes de Sá (Dicionário de Contabilidade, Ed. Atlas, 1996, pg. 87):

“Conta que se destina ao registro de um fenômeno patrimonial em potencial, ou, ainda, de um fato que pode suceder ou não e cujo acontecimento pode afetar ou não o patrimônio.”

Nessa discussão, devemos ressaltar que uma entidade filantrópica é um empreendimento que operacionaliza gratuidade, que SUA FINALIDADE é, por

meio de seu patrimônio, ofertar serviços sociais ao público carente do Brasil. E, assim, não podendo utilizar-se do sistema de compensação, pois este sistema é extra-patrimonial, servindo apenas para registrar um fenômeno patrimonial em potencial. E, caso prevaleça este sistema, a gratuidade seria considerada um fenômeno, um fato esporádico, que de vez em quando acontece e cujo acontecimento pode afetar ou não o patrimônio (DOC1).

A fundamentação que dá amparo legal às decisões dos auditores fiscais é o Parecer dos Advogados da União da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, nº. 3.094/2003 que resume

PARECER/CJ Nº 3.094/2003

REFERÊNCIA: Processo nº 44000.000969/2003-15

INTERESSADOS: Instituto Imaculada Conceição

ASSUNTO: Renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social

EMENTA: DIREITO ASSISTÊNCIAL. RENOCAÇÃO DO CEBAS. RECURSO

1. Não faz jus ao CEBAS a entidade que não comprova a aplicação de pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta em gratuidade.
2. O sistema de escrituração em contas de compensação não se presta a comprovação de aplicação em gratuidade.
3. Parecer pelo conhecimento e desprovimento do recurso (BRASIL, 2003).

Com base no Parecer CJ nº. 3.094/2003, os auditores afirmam que

diante de todo o exposto, presumimos que o aludido sistema contábil não serve para o registro das gratuidades, pois estas representam modificações patrimoniais e, conforme o Princípio da Competência, as receitas e despesas devem ser computadas na apuração do crédito do período em que ocorrem e, ainda, o Princípio da Oportunidade exige, a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio da entidade, no momento em que elas ocorreram (DOC1, DOC2, DOC7, DOC11).

Outro argumento dos auditores fiscais contra a utilização do sistema de compensação refere que

as contas de compensação, desde o advento da Lei nº 6.404/76, não se prestam a comprovar a realização de receitas ou despesas. A prática de utilização das contas de compensação para comprovação de gastos não tem amparo nas Normas Brasileiras de Contabilidade, pois abrangem, exclusivamente, contas que servem para controle, sem integrarem o patrimônio da Entidade.

É cristalino o entendimento de que as contas de compensação servem para registrar operações que não afetam necessariamente o patrimônio, o que não é o caso da gratuidade, que impõe a utilização de uma conta de resultado, eis que a Entidade utiliza recursos para concessão da mesma, há um sacrifício econômico que altera seu patrimônio pelo consumo de ativo, pelo que deve ser evidenciado em contas de resultado e, conseqüentemente, integrar a sua DRE, sob pena da sua contabilidade conter informação diversa da realidade.

Portanto, o uso dessas contas é meramente optativo e destinado a finalidades internas, não podendo servir como registro dos custos aplicados em gratuidade. Tais valores devem espelhar fielmente os custos incorridos na prestação de serviços educacionais e assistenciais que se destinam a prover os mínimos sociais para garantir o atendimento às necessidades básicas (DOC1, DOC2, DOC7, DOC11).

Observa-se na transcrição da justificativa dos auditores, que, em seu entendimento, o registro da gratuidade deve dar-se em contas de resultado, o que terá consequência na demonstração no resultado do exercício.

Reforçando o argumento dos auditores de que as gratuidades devem ser registradas em contas de resultado, registra-se outra decisão onde observam que

deve-se salientar que a entidade utiliza sistema de custos, demonstrando os custos segregadamente por atividade de saúde e assistência social nas DREs. Contudo, de forma contraditória, a Entidade registra em contas de compensação os referidos valores, o que indica que as contas de custo foram transitórias, sendo encerradas em contrapartida com as contas de compensação, ou seja, de fato não houve o reconhecimento do sacrifício do ativo com as gratuidades. É o que se depreende das demonstrações contábeis, diante das deficiências das informações relativas ao funcionamento das contas, a fim de esclarecer o procedimento contábil adotado pela entidade.

[...]

Como foram utilizadas contas de compensação, a entidade não reconhece contabilmente os custos incorridos com gratuidades e que sensibilizam o seu ativo. Apesar de graves, tais irregularidades passaram despercebidas pelo CNAS (DOC2).

Verifica-se nas argumentações do auditor a preocupação com “o reconhecimento do sacrifício do ativo com as gratuidades” e que está presente no conceito de despesa conforme prevê o item 78 da NBC T 1 apresentado no capítulo 2.2.2 deste trabalho.

O próximo item analisado é o do registro das gratuidades como dedução da receita.

4.1.2 Não Registro das Gratuidades de Forma Segregada de Acordo com as Atividades Desenvolvidas

Os auditores fiscais ao apontarem como desconformidade o fato das entidades não efetuarem o registro das gratuidades de forma segregada e apenas demonstrando-as em Notas Explicativas, buscam embasamento na NBC T 10.19.2.5 onde está previsto que

os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como comercial, industrial ou de prestação de serviços (CFC, 2000).

Uma vez que a NBC T 10.19.2.5 não enumera no rol dos registros contábeis as gratuidades, os auditores para completarem seu raciocínio acrescentam a NBC T 3.3.1.1 onde se tem que “a demonstração do resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da entidade” (CFC, 2000) e justificam que

no que tange às demonstrações contábeis apresentadas, preliminarmente, insta afirmar que a entidade está em desacordo com as Normas Brasileiras de contabilidade, no que se refere ao Registro Contábil das Entidades Sem Finalidade de Lucros (NBC T 10.19.2.5), quando simplesmente demonstra suas gratuidades em Notas Explicativas, não segregando as despesas com assistência social.

[...]

Com efeito, somente podem ser considerados os valores expressos e evidenciados na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), que segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 3), é o demonstrativo contábil destinado a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da entidade. Assim, todas as receitas auferidas e todas as despesas incorridas, entre elas as despesas com gratuidade, devem estar sempre registradas e evidenciadas na DRE do exercício em que ocorreram. Em contas definidas.

Acrescente-se, ainda, que os valores gastos em gratuidade devem ser registrados em contas próprias do grupo das contas de resultado, no subgrupo de despesas, por estarem neste grupo de contas os valores efetivamente despendidos e suportados pelo patrimônio da entidade. Se os valores não forem despendidos não há como lançá-los nas despesas, e por consequência não se encontrarão na DRE (DOC3, DOC4, DOC6, DOC8, DOC9, DOC10, DOC13, DOC15, DOC16).

Na redação das justificativas apresentadas pelos auditores quanto à inconformidade com o não registro das gratuidades de forma segregada, fica evidente que eles não consideram como aplicação em gratuidades os valores apresentados mediante a simples evidenciação do montante aplicado em Notas Explicativas, o que segundo seus critérios, não demonstra a efetiva aplicação dos recursos em despesas com gratuidades. Na amostra analisada, foram nove as entidades que não efetuaram os registros de forma segregada, representando 52,94% do total de recursos.

4.1.3 Registro das Gratuidades como Dedução da Receita

A partir da análise dos dezessete processos que compõem esta pesquisa documental, foram igualmente identificados quatro processos onde os auditores fiscais apresentam como inconformidade o registro das gratuidades como dedução da receita, o que representa um percentual de 23,53% sobre o total dos documentos analisados.

Os auditores utilizam como base legal para sua alegação de inconformidade o Parecer da Consultoria Jurídica nº 1.745/99 no qual se lê:

REFERÊNCIA : Processo nº 44006.005024/97-59

INTERESSADO : INSTITUTO EDUCACIONAL TERESA MARTIN

ASSUNTO : Renovação de Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos.

EMENTA

Direito Assistencial. Renovação do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos. A entidade não demonstrou aplicar em gastos com a assistência social o montante superior ao exigido pelo Decreto nº 752, de 1993 [BRASIL, 1993b], art. 2º, inc. IV, vigente à época. Parecer pelo conhecimento e improvidamento do recurso

[...]

9. A conta redutora da receita denominada Bolsas Concedidas na verdade não é uma receita, pois se o aluno agraciado não pagou, não houve por conseguinte acréscimo de ativo e do patrimônio líquido da recorrente. Por essa razão não há que se registrar como receita o valor das bolsas de estudo. Não é caso sequer de falar-se de deduções da receita, pois estar-se-ia considerando desconto com receita, para depois deduzi-lo. Essa característica é diversa dos abatimentos sobre vendas (reconhecido para os efeitos tributários apenas quando compulsório), que são registrados após a realização da receita por motivos alheios. No caso das bolsas de estudos, a receita não é realizada, pois já se sabe dos descontos oferecidos antes mesmos da prestação dos serviços.

A conta Abatimentos deve abrigar os descontos concedidos a clientes, posteriormente à entrega dos produtos, por defeitos de qualidade apresentados nos produtos entregues, ou por defeitos oriundos do transporte ou desembarque etc. Dessa forma, os abatimentos não se referem a descontos financeiros por pagamentos antecipados, que são atualmente tratados como despesas financeiras, e não incluem também descontos de preço dados no momento da venda, que são deduzidos diretamente nas notas fiscais (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, Aplicável às demais Sociedades, Sérgio de Iudícus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbeke, 3ª Edição, Editora Atlas, pág. 503) (DOC3).

Identifica-se que o Parecer CJ nº. 1.745/99, trás em seu conteúdo embasamento na teoria contábil apresentada por FIPECAFI (2007), conforme já tratado neste trabalho no capítulo 2.2.3, AS GRATUIDADES COMO DEDUÇÕES DE RECEITAS. O auditor fiscal argumenta que “quando simplesmente demonstra os valores supostamente gastos com assistência social como dedução da receita bruta, não segregando as despesas com assistência social” (DOC10).

Constata-se uma incongruência na justificativa do auditor fiscal, pois que confunde dedução de receita com segregação das despesas de assistência social. No entanto, o importante é a análise do Parecer CJ n°. 1.745/99 que fundamentou sua decisão, onde não se pode considerar as bolsas concedidas (gratuidades) como dedução de receita, pois a dedução da receita deve registrar um fato alheio à realização da receita o que não é o caso das bolsas concedidas, que são conhecidas mesmo antes do serviço de educação ser prestado.

Como argumento para não aceitação do registro das gratuidades como dedução da receita, uma das justificativas é de que

acrescente-se, ainda, que os valores gastos em gratuidades devem ser registrados em contas próprias do grupo das contas de resultado, no subgrupo de despesas, por estarem neste grupo de contas os valores efetivamente despendidos e suportados pelo patrimônio da entidade. Se os valores não forem despendidos não há como lançá-los nas despesas, e, por consequência, não encontrar-se-ão na DRE.

No caso da entidade, a mesma lançou os valores de assistência educacional e social como deduções da receita bruta. Ora se os referidos valores constituem dedução de receita, não são despesas e, por conseguinte, não são encargos suportados pela entidade, não devendo, portanto, serem considerados como gastos em gratuidades, tendo em vista que a empresa não arcou com seu ônus. Nesse entendimento, é de se considerar que a empresa não possui qualquer percentual de gratuidade (DOC3, DOC10, DOC13, DOC14).

Verifica-se que os auditores baseiam seus argumentos no Parecer CJ n°. 1.745/99, o qual tem seu conteúdo embasado na Teoria Contábil, conforme já citado anteriormente.

4.1.4 Demonstração apenas em Notas Explicativas da Gratuidade sem o Registro em Conta Própria

Os auditores fiscais apontam como uma desconformidade praticada pelas EBAS o fato das gratuidades estarem apenas demonstradas nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, sem o correspondente registro em contas próprias. Do total de dezessete recursos administrativos, seis entidades apresentaram esta desconformidade, de acordo com o entendimento dos auditores, o que representa um percentual de 35,29% em relação ao total dos documentos analisados.

Os auditores observam que

somente são considerados os valores expressos e evidenciados na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), que segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 3), é o demonstrativo contábil destinado a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da entidade. Assim todas receitas auferidas e todas despesas incorridas, entre elas as despesas com gratuidades, devem estar sempre registradas e evidenciadas na DRE do exercício em que ocorreram (DOC3, DOC4, DOC5, DOC10, DOC11, DOC15).

Os fiscais ao apontarem a regra contábil NBC T 3 para justificar o entendimento de que as gratuidades devem estar registradas e evidenciadas em contas de **despesas com gratuidades** referiram-se a NBC T 3.1.5 “3.1.5 – O grau de revelação das demonstrações contábeis deve propiciar o suficiente entendimento do que cumpre demonstrar, inclusive com o uso de notas explicativas que, entretanto, não poderão substituir o que é intrínseco às demonstrações” (CFC, 1990).

Nota-se aqui a importância das notas explicativas como auxiliares ao entendimento dos registros contábeis e não a sua substituição.

O último item das desconformidades analisadas refere-se ao não registro das imunidades ou isenções usufruídas.

4.1.5 Não Registro da Imunidade ou Isenção Usufruída das Contribuições da Cota Patronal para o INSS

O não registro da imunidade usufruída é uma infração ao dispositivo legal previsto no Artigo 4º, Parágrafo Único do Decreto nº 2.536/98 que prevê:

Art . 4º - Para fins do cumprimento do disposto neste Decreto, a pessoa jurídica deverá apresentar ao CNAS, além do relatório de execução de plano de trabalho aprovado, pelo menos, as seguintes demonstrações contábeis e financeiras, relativas aos três últimos exercícios:

[...]

Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devidas, como se a entidade não gozasse da isenção (BRASIL, 1998).

Pela redação do citado dispositivo legal se verifica que há a exigência de demonstrar, em Notas Explicativas, as contribuições previdenciárias devidas, como se a entidade não gozasse da imunidade. No entanto, os auditores fiscais apontam que as entidades não demonstram o valor correspondente às imunidades usufruídas, pois não há o registro em contas distintas, das contribuições previdenciárias a cargo da entidade e nem das demais contribuições sociais, quais sejam a CSLL, COFINS E CPMF, e comentam que

compulsando a documentação apresentada, verifica-se que a Entidade não contabiliza o total da imunidade usufruída, apesar de constar nas Notas Explicativas dos três períodos, fls. 338, 350 e 367, os valores da isenção da quota patronal da Previdência Social.

Deveriam estar registrados em contas distintas, não apenas as contribuições previdenciárias a cargo da entidade como se encontram os exercícios 2000, 2001 e 2002, mas as demais contribuições, em especial CPMF, COFINS e CSLL (DOC2, DOC4, DOC7, DOC12, DOC15, DOC16, DOC17).

O texto acima extraído de um dos processos revela o entendimento de que não basta a demonstração ou evidenciação em Notas Explicativas, mas que também há a necessidade do registro contábil de forma segregada em contas distintas das diferentes contribuições sociais que a entidade gozou da imunidade. Para reforçar o entendimento dos auditores, em outro Recurso tem-se a observação de que

a falta de demonstração da totalidade da imunidade usufruída, em contas distintas, compreendendo todas as contribuições sociais, impossibilita a verificação do cumprimento do requisito inserto no inciso VI do artigo 3º. do Decreto n. 2.536/98, deixando de ser cumprido mais um requisito obrigatório para a concessão de CEAS e que foi ignorado pelo CNAS (DOC 7).

Fica evidente nos Recursos apresentados pelos auditores fiscais de que somente a evidenciação em Notas Explicativas não basta para comprovar o efeito patrimonial da imunidade usufruída, devendo para isto ocorrer a demonstração mediante o registro contábil em contas distintas.

Na Figura 3 verifica-se a participação de cada setor a amostra dos recursos analisados.

PARTICIPAÇÃO DE CADA SETOR NA AMOSTRA ANALISADA

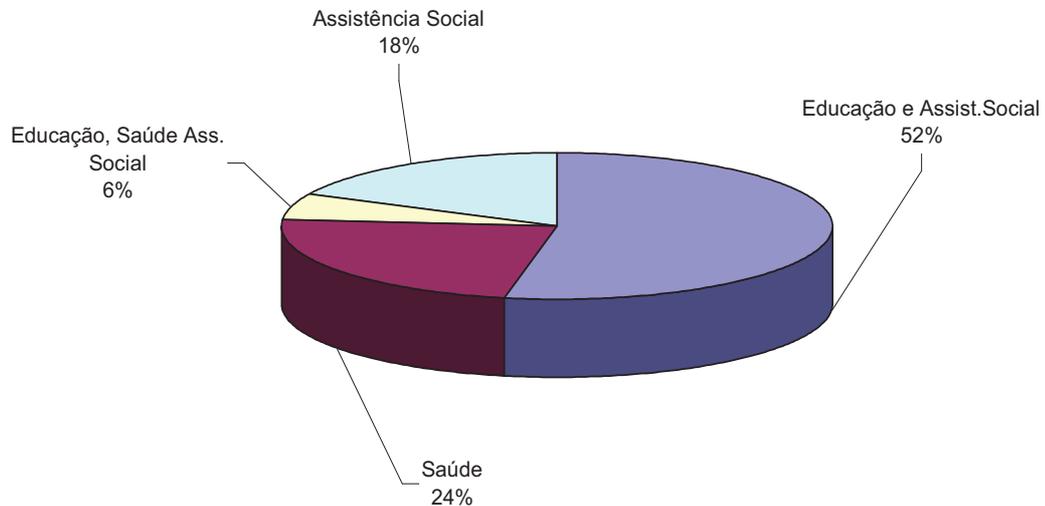


Figura 3 – Participação de Cada Setor na Amostra Analisada

Fonte: Elaborado pela autora

No Gráfico 2 constata-se que 52% das entidades constantes na amostra são do setor de educação, num número de nove entidades. A segunda maior participação está no setor de saúde, com 24% das entidades, representando quatro entidades.

Na Tabela 1, consta o número de entidades que incorreram em cada uma das inconformidades apresentadas neste capítulo e a relação percentual com o total de documentos analisados.

Tabela 1 – Participação Percentual das Entidades em cada Inconformidade

Inconformidades Encontradas	Número de Entidades	Participação Percentual
1. O registro da gratuidade em contas de compensação	4	23,53%
2. Não registro das gratuidades de forma segregada de acordo com as atividades desenvolvidas	9	52,94%
3. Registro das gratuidades como dedução da receita	4	23,53%
4. Demonstração apenas em Notas Explicativas da gratuidade sem o registro em conta própria	6	35,29%
5. Não registro da imunidade ou isenção usufruída das contribuições da cota patronal para o INSS	6	35,29%

Fonte: Elaborado pela autora

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DO TRATAMENTO CONTÁBIL DAS GRATUIDADES PRATICADO PELAS EBAS PESQUISADAS

Na pesquisa realizada, conforme já referido no capítulo 3, foram objeto de análise, trinta e seis demonstrações contábeis de exercícios encerrados em 31 de dezembro de 2008, de entidades beneficentes de assistência social que atuam no estado do Rio Grande do Sul. Estas demonstrações contábeis foram publicadas no mês de abril do ano de 2009, e referem-se a entidades pertencentes aos setores de saúde, educação e assistência social. Dentro desta amostra, encontram-se oito entidades que atuam simultaneamente nos setores da Saúde e Educação e/ou Assistência Social.

4.2.1 Participação dos Diferentes Setores na Amostra de Demonstrações Contábeis Analisadas

No setor Educação, foram analisadas quinze demonstrações contábeis, representando 41,67% da amostra, enquanto que no setor saúde o número de demonstrações contábeis analisadas correspondeu a seis e no setor da assistência social um número de sete demonstrações. Há também o setor das entidades denominadas mistas, que são aquelas que atuam em mais de um setor e, para fins deste estudo, foram consideradas aquelas entidades que atuam simultaneamente na saúde, educação e assistência social. Nesta amostra, o número de entidades mistas é de oito, num percentual correspondente a 22,22%. A distribuição por setores se visualiza na Figura 4, elaborado para mostrar a participação de cada um dos setores na amostra analisada.

O setor educação é composto por entidades de educação que também praticam a assistência social, pois é a forma que encontram para cumprir com a obrigação de aplicação de 20% de suas receitas com o público alvo da assistência social. Para este estudo estas entidades não foram consideradas mistas.

PARTICIPAÇÃO DOS DIFERENTES SETORES NA AMOSTRA ANALISADA

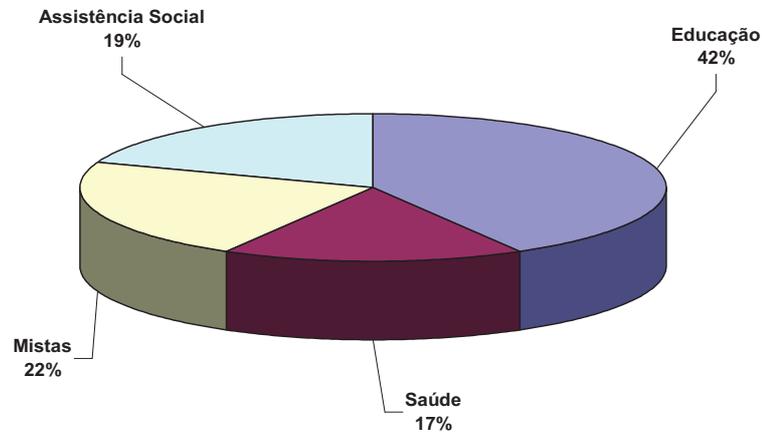


Figura 4 – Participação de Cada Setor na Amostra Analisada
Fonte: Elaborado pela autora

4.2.2 Análise das Inconformidades à Luz dos Recursos dos Auditores Fiscais da Previdência Social

A análise realizada na seção anterior teve como objetivo apresentar as categorias de inconformidades apontadas por auditores fiscais da Previdência Social, no que se refere ao tratamento contábil de gratuidades. Neste caso, tem-se um marco base para analisar os possíveis riscos aos quais as EBAS pesquisadas estão expostas a partir das práticas que adotam no reconhecimento e apresentação das gratuidades a que tem direito pela condição em que se encontram. Esta análise ocorre nesta seção.

Examinando as demonstrações contábeis publicadas pelas entidades estudadas, fez-se uma comparação dos dados coletados com as mesmas inconformidades apresentadas pelos auditores fiscais da Previdência Social nos recursos analisados na seção 4.1. Para facilitar a compreensão, apresenta-se o Quadro 4 com a descrição das cinco inconformidades analisadas nos recursos dos processos de renovação dos CEBAS e que dizem respeito diretamente ao registro das gratuidades praticadas pelas EBAS e com os critérios a serem cumpridos para a obtenção do Certificado.

Inconformidades encontradas pelos auditores da Previdência Social
1. O registro da gratuidade em contas de compensação
2. Não registro das gratuidades de forma segregada de acordo com as atividades desenvolvidas
3. Registro das gratuidades como dedução da receita
4. Demonstração apenas em Notas Explicativas da gratuidade sem o registro em conta própria
5. Não registro da imunidade ou isenção usufruída das contribuições da cota patronal para o INSS

Quadro 4 – Inconformidades Encontradas pelos Auditores da Previdência Social

Fonte: Elaborado pela autora

Cabe referir, que as inconformidades apontadas pelos auditores fiscais da Previdência Social no item 4.1 referem-se a exercícios contábeis compreendidos entre os anos 1997 a 2005, diferentemente das trinta e seis demonstrações contábeis publicadas e analisadas neste estudo, que se referem ao exercício contábil de 2008. Na Tabela 2 apresenta-se o número de inconformidades supostamente praticadas pelas entidades, em cada um dos setores e em cada um dos itens analisados.

Tabela 2 – Inconformidades Encontradas por Setor de Atuação

Setor	Educação		Saúde		Mistas		Assistência Social		TOTAL	
No. Entidades	15		6		8		7		36	
Inconformidades	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
1	0	-	0	-	0	-	0	-	0	-
2	3	20,00%	5	83,33%	4	50,00%	4	57,14%	16	44,44%
3	2	13,33%	0	-	2	25,00%	1	14,29%	5	13,89%
4	0	-	5	83,33%	2	25,00%	1	14,29%	8	22,22%
5	10	66,67%	2	33,33%	4	50,00%	6	85,71%	22	61,11%

Fonte: Elaborado pela autora

Na Tabela 2, podem-se destacar os seguintes aspectos:

- a) em nenhuma das entidades identificou-se o registro das gratuidades nas contas de compensação. Uma das entidades do setor Educação utiliza-se do grupo Compensado apenas para fazer a comparação entre a gratuidade efetivamente praticada e a gratuidade que seria devida pelo cumprimento do Decreto n°. 2.536/98, visando revelar que praticou mais gratuidade do que lhe é exigido por Lei;

- b) o maior percentual de infração refere-se a inconformidade número 2, que diz respeito ao registro das gratuidades de forma segregada e de acordo com as atividades desenvolvidas está no Setor Saúde. Uma justificativa para este percentual elevado, que é de 83,33%, se dá pelo fato de que o setor não está obrigado a fazer o registro da gratuidade nem praticá-la quando o seu percentual de atendimentos a pacientes do Sistema Único de Saúde – SUS for igual ou superior a 60%;
- c) as entidades do tipo Mistas são as que apresentam o maior percentual de inconformidade no que se refere ao registro das gratuidades como dedução de receitas, com 25% das inconformidades desta natureza. O setor Saúde não incorreu nesta inconformidade, pelo mesmo motivo já explicado no item “b” anterior;
- d) também na desconformidade quanto ao registro das gratuidades somente em Notas Explicativas, é o Setor Saúde que apresenta o maior percentual, atingindo 83,33%. Novamente a explicação para o índice elevado está no fato de que os hospitais não estão obrigados a registrar a gratuidade, nem de praticá-la quando cumprem com o requisito de atender 60% de pacientes SUS. Dos seis hospitais analisados, cinco deles demonstram em Notas Explicativas os atendimentos ao SUS enquanto que somente um não é conveniado ao SUS e por consequência pratica a gratuidade, registrando-a. Importante observar que nenhuma entidade da educação apresentou a inconformidade de apenas demonstrar em Notas Explicativas a gratuidade praticada;
- e) no setor da Assistência Social está o maior percentual de inconformidade quanto ao requisito de registro da imunidade usufruída da contribuição da Cota patronal para o INSS como se não gozasse da mesma, sendo que seis das sete entidades não procederam ao registro, ocasionando um percentual de desconformidade de 85,71%. Também o setor da Educação apresenta elevada desconformidade, pois dez das quinze escolas não procederam ao registro da imunidade da Cota Patronal.

4.2.3 O Cumprimento das Letras “a” ao “k” da NBC T 10.19.3.3

A NBC T 10.19.3.3 tem como objetivo regular a forma de elaboração das Demonstrações Contábeis das EBAS. As exigências com relação a apresentação e conteúdo

das Notas Explicativas a serem apresentadas pelas EBAS, estão definidas nas letras “a” até “k”, da NBC T 10.19.3.3 conforme demonstra o Quadro 5.

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

Quadro 5 – NBC T 10.19.3.3 letras “a” ao “k”

Fonte: Elaborado pela autora

Das demonstrações contábeis publicadas e objeto deste estudo, obteve-se os resultados apresentados na Tabela 3 no que diz respeito ao cumprimento da NBC T 10.19.3.3 .

Tabela 3 – Cumprimento da NBC T 10.19.3.3 pelas EBAS Analisadas

SETORES	EDUCAÇÃO		SAÚDE		MISTAS		ASSIST.SOCIAL		TOTAL	
	15		6		8		7		36	
Cumprimento da...	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
NBC T 10.19.3.3 - Letra A	15	100%	6	100%	8	100%	6	86%	35	97%
NBC T 10.19.3.3 - Letra B	15	100%	6	100%	8	100%	5	71%	34	94%
NBC T 10.19.3.3 - Letra C	15	100%	6	100%	8	100%	3	43%	32	89%
NBC T 10.19.3.3 - Letra D	6	40%	5	83%	6	75%	2	29%	19	53%
NBC T 10.19.3.3 - Letra E	0	-	0	-	0	-	0	-	0	-
NBC T 10.19.3.3 - Letra F	0	-	0	-	0	-	0	-	0	-
NBC T 10.19.3.3 - Letra G	1	7%	1	17%	0	-	0	-	2	6%
NBC T 10.19.3.3 - Letra H	1	7%	1	17%	1	13%	1	14%	4	11%
NBC T 10.19.3.3 - Letra I	7	47%	5	83%	6	75%	2	29%	20	56%
NBC T 10.19.3.3 - Letra J	0	-	0	-	0	-	0	-	0	-
NBC T 10.19.3.3 - Letra K	4	27%	1	17%	2	25%	0	-	7	19%

Fonte: Elaborado pela autora

Na análise da Tabela 3, pode-se obter as seguintes conclusões, dentre outras:

- a) todas as Notas Explicativas das entidades de Educação, Saúde e Mistas apresentaram o resumo das principais práticas contábeis; os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos; as contribuições previdenciárias, relacionadas com a atividade assistencial como se a entidade não gozasse de imunidade, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou seja, cumpriram com as letras “a”, “b” e “c” da NBC T 10.19.3.3;
- b) com relação a letra “d”, o Setor Saúde teve o maior número de entidades atendendo a este requisito, que diz respeito à demonstração das subvenções recebidas pela entidade, à aplicação dos recursos e às responsabilidades decorrentes dessas subvenções. O Setor de assistência Social foi o que teve o menor número de atendimento a este item;
- c) as exigências quanto aos fundos de aplicação restrita e as responsabilidades deles decorrentes, bem como a evidenciação dos recursos sujeitos as restrições ou vinculações por parte do doador, não foram mencionadas em nenhuma das Notas Explicativas analisadas. Pode-se depreender deste resultado que ou nenhuma instituição tem aplicação em fundos com restrições, tampouco receberam doações sujeitas a restrições;

- d) a NBC T 10.19.3.3 letra “g” que diz respeito a menção de eventos subsequentes ao encerramento do balanço, foi cumprido por uma entidade do setor educação e outra do setor saúde;
- e) também com relação as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo previstas na letra “h” somente uma entidade de cada setor fez menção ao referido item;
- f) informações sobre os tipos de seguros contratados, definidos na letra “i” foram feitas em maior percentual – 83% por entidades do Setor Saúde;
- g) a letra “j” refere-se as entidades educacionais, as quais além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação não foi cumprida por nenhuma das 15 instituições analisadas. Nem mesmo a observação de cumprimento ou não desta exigência, foi encontrada menção ao fato;
- h) as entidades beneficiadas com a imunidade de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados, é o que prevê a letra “k” da NBC T 10.19.3.3 e que apenas 7 das 36 demonstrações contábeis analisadas cumpriram com tal exigência, representando um percentual de 19% de entidades. Parte desta exigência já encontra-se suprida pela letra “c” da Norma, que também diz respeito a imunidade das contribuições previdenciárias.

Na análise da Tabela 3 identifica-se que as entidades do Setor da Assistência Social são as que menos cumprem as regras contidas na NBC T 10.19.3.3.

4.2.4 Cumprimento do Artigo 4º. do Decreto nº. 2.536/98 Incisos I ao V, Parágrafo Único

O Decreto nº. 2.536/98 dispõe sobre diversas regras para a concessão e renovação do CEBAS. Em seu artigo 4º, incisos I ao V, parágrafo único, estão definidas quais as demonstrações contábeis e financeiras que deverão ser apresentadas no momento do encaminhamento do pedido de renovação do CEBAS, conforme apresenta-se no Quadro 6.

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstração do resultado do exercício;
- III - demonstração de mutação do patrimônio;
- IV - demonstração das origens e aplicações de recursos;
- V - notas explicativas.

Parágrafo único. Nas notas explicativas, deverão estar evidenciados o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, das despesas, das gratuidades, das doações, das subvenções e das aplicações de recursos, bem como da mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do disposto no inciso VI do art. 3º, e demonstradas as contribuições previdenciárias devida, como se a entidade não gozasse da isenção.

Quadro 6 – Artigo 4º. do Decreto 2.536/98 Incisos I ao V, Parágrafo Único

Fonte: Elaborado pela autora

Analisaram-se as 36 demonstrações contábeis, quanto ao cumprimento das exigências previstas no Artigo 4º. Incisos I ao V, parágrafo único do referido decreto, obtendo-se os resultados apresentados na Tabela 4.

Tabela 4 – Cumprimento das Regras Definidas no Artigo 4º. do Decreto nº. 2.536/98

SETORES	EDUCAÇÃO		SAÚDE		MISTAS		ASSIST.SOCIAL		TOTAL	
No. Entidades	15		6		8		7		36	
Decreto 2.536/98, Art. 4o.:	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
Inciso I	15	100%	6	100%	8	100%	7	100%	36	100%
Inciso II	15	100%	6	100%	8	100%	7	100%	36	100%
Inciso III	15	100%	6	100%	8	100%	6	86%	35	97%
Inciso IV	6	40%	1	17%	4	50%	2	29%	13	36%
Inciso V	15	100%	6	100%	8	100%	6	86%	35	97%
Parágrafo Único	15	100%	6	100%	7	88%	5	71%	33	92%

Fonte: Elaborado pela autora

Na análise da Tabela 4 obtém-se as seguintes informações:

- a) todos as 36 entidades cumprem as exigências de apresentarem Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício, previstas nos incisos I e II, atingindo o percentual de 100% para este item;
- b) as entidades de educação, saúde e mistas também cumprem integralmente as exigências dos incisos III e V, que dizem respeito respectivamente a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e apresentação de Notas Explicativas. Com relação às sete entidades de Assistência Social, apenas uma não cumpre com estas exigências;

- c) no que se refere aos comentários que devem constar nas Notas Explicativas exigidos pelo parágrafo único, do Inciso V, do Artigo 4º, apenas os setores de Educação e Saúde atenderam integralmente ao requisito, enquanto que nas entidades mista apenas uma não atendeu e no setor da Assistência Social duas não atenderam esta exigência;
- d) o inciso IV que exige a apresentação da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos não foi integralmente atendido por nenhum dos quatro setores, tendo sido atendido por apenas 13 das 36 entidades pesquisadas. Constatou-se que nas demonstrações contábeis analisadas houve a substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) exigida pela Lei nº. 11.638/2008. Ocorre, no entanto, que o Decreto nº. 2.536/98 não sofreu alteração com o advento da Lei nº. 11.638/2008, não se justificando a não apresentação da DOAR ou sua substituição pela DFC. Identificou-se que as 13 entidades que apresentaram a DOAR também elaboraram a DFC e as publicaram;
- e) o setor da Assistência Social é o que apresenta o menor número de entidades que atenderam aos requisitos do Decreto nº. 2.536/98.

4.2.5 Cumprimento do Artigo 3º, Incisos IV e Parágrafo 4º, do Decreto nº. 2.536/98

A previsão contida no artigo 3º, inciso IV e parágrafo 4º. do Decreto nº. 2.536/98, trata das quantificações das gratuidades praticadas pelas EBAS, que permitirão a concessão do CEBAS. A previsão contida no artigo define:

Art. 3º Faz jus ao Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social a entidade beneficente de assistência social que demonstre, cumulativamente:

[...]

VI - aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeira, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruída;

[...]

§ 4º A instituição de saúde deverá, em substituição ao requisito do inciso VI, ofertar a prestação de todos os seus serviços ao SUS no percentual mínimo de sessenta por cento, e comprovar, anualmente, o mesmo percentual em internações realizadas, medida por paciente-dia.

Dos dados levantados nas demonstrações contábeis publicadas das 36 entidades, nos diferentes setores, apurou-se as informações constantes na Tabela 5.

Tabela 5 – Cumprimento das Regras Definidas no Artigo 3º. do Decreto nº. 2.536/98

SETORES	EDUCAÇÃO		SAÚDE		MISTAS		ASSIST.SOCIAL	
No. Entidades	15		6		8		7	
Decreto 2.536/98, Art. 3o.:	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
Inciso IV – 20% Gratuidade	13	86%	-	-	2	25%	6	86%
Parágrafo 4º.- 60% SUS	-	-	6	100%	-	-	-	-

Fonte: Elaborado pela autora

Na Tabela 5 extraem-se as seguintes informações:

- em 86% das demonstrações contábeis do Setor Educação foi possível identificar o cumprimento da exigência legal, quanto à aplicação de 20% da receita bruta em gratuidades;
- apenas em duas das oito entidades mistas foi possível identificar que ocorreu a aplicação de 20% da receita bruta em gratuidade. A dificuldade de identificação do cumprimento desta obrigação nas entidades mistas está no fato de que não há a segregação das diferentes atividades desenvolvidas, o que impede analisar o setor saúde separadamente dos demais;
- os dados contábeis das entidades que atuam exclusivamente nas atividades de saúde permitem que se tenha a informação do cumprimento do parágrafo 4º em 100% das entidades. Nota-se que as entidades deste setor, mesmo não havendo previsão no decreto nem na norma contábil de que deva existir a demonstração da aplicação de 60% aos pacientes SUS nas demonstrações contábeis, que estes dados são apresentados em Notas Explicativas da entidade;
- no setor da assistência social, propriamente dita, apenas uma entidade não apresentou em suas demonstrações contábeis que cumpriu com as regras contidas no Decreto nº. 2.536/98.

Outro requisito contido no inciso IV do artigo 3º, refere-se à comparação entre o montante de gratuidade praticada e o montante de imunidade das contribuições sociais usufruídas, sendo que a gratuidade nunca poderá ser inferior a imunidade usufruída. Ocorre que somente nas demonstrações contábeis das entidades que atuam no setor de educação e de assistência social é que esta relação pode ser feita, pois o setor saúde, ao praticar 60% de atendimentos ao SUS, está dispensado de fazer qualquer registro do montante de gratuidades

praticadas. Em 100% das demonstrações contábeis das entidades de educação e assistência social foi possível identificar o cumprimento deste requisito.

Importante comentar neste ponto do trabalho, que ao concluir o estudo dos dados da pesquisa das 36 entidades que publicaram suas demonstrações contábeis no mês de abril de 2009, estava em vigor a Lei nº. 12.101/2009, desde 28 de novembro de 2009, considerada o Novo Marco Legal para as EBAS. Porém, até a conclusão desta pesquisa, o novo regulamento da Lei nº. 12.101/2009, que deve substituir o Decreto nº. 2.536/98, ainda não havia sido publicado, validando-o no que couber até sua revogação.

Em tempo, é importante fazer o registro de que no dia 21 de julho do corrente ano foi publicado no Diário Oficial da União o Decreto nº. 7.237 (BRASIL, 2010) que vem regulamentar a Lei nº. 12.101/2009. Nos aspectos contábeis, ele difere das exigências contidas no artigo 4º do Decreto nº. 2.536/98, o qual fica revogado, pois não entra no detalhamento de citar quais as demonstrações contábeis devem ser apresentadas pelas EBAS.

No novo regulamento, uma das previsões dos registros das gratuidades está contida no artigo que define os requisitos para as entidades usufruírem da imunidade das contribuições sociais, conforme previsão do artigo 40, onde se lê:

Art. 40. A entidade beneficente certificada na forma do Título I fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

[...]

IV - mantenha escrituração contábil regular, que registre receitas, despesas e aplicação de recursos em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade; [...] (BRASIL, 2010).

O Decreto nº. 7.237/2010, ao definir que a escrituração contábil regular deve ser elaborada em consonância com as normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, exigindo que as entidades registrem a aplicação de recursos em gratuidades de forma segregada, está obrigando que o órgão regulador da profissão contábil altere a norma atualmente em vigor (NBC T 10.19.3.3 letra k), uma vez que a mesma determina apenas que as receitas sejam demonstradas com e sem gratuidades em Notas Explicativas. Portanto, o Decreto nº. 7.237/2010 apresenta-se mais claro e objetivo em relação aos aspectos contábeis do que o Decreto nº. 2.536/98, que apenas fazia vinculação ao órgão regulador da profissão contábil quando definia os requisitos da auditoria independente a que algumas entidades estavam sujeitas.

4.3 ANÁLISE QUANTITATIVA DAS INFORMAÇÕES DIVULGADAS PELAS EBAS PESQUISADAS

4.3.1 Análise das Diferenças no Cumprimento Normativo por Meio de ANOVA

Após analisar de forma descritiva como as entidades objeto deste estudo cumpriram com o que requer a NBC T 10.19, o Decreto nº. 2.536/98 e como estariam vulneráveis a possíveis ações fiscalizadoras da Previdência Social, em função dos apontamentos descritos no início deste capítulo, apresentam-se, na sequência, as possíveis diferenças que possam existir entre setores e cumprimento normativo.

Primeiramente, buscou-se analisar se as entidades que publicaram suas demonstrações contábeis relativas a 2008, estariam mais ou menos vulneráveis a ação de autuação por parte da Previdência Social, por cometer supostas incorreções apontadas em outras ações fiscalizatórias, conforme apresentado na seção 4.1, deste estudo.

Não se realizou esta análise de forma individualizada, mas sim por setores nos quais se enquadram as EBAS analisadas. Para identificar quais os setores onde se percebe maior ou menor vulnerabilidade nas formas de contabilização e evidenciação de gratuidades praticadas, procedeu-se a análise de diferenças de médias, por meio de análise de variância. Estas análises são apresentadas na Tabela 6.

Na tabela, observa-se que a entidade pertencente ao Setor 3, ou seja, Setor de Saúde com obrigação de comprovar gratuidades concedidas, não teria incorrido em inconsistência em qualquer das categorias apontadas na seção 4.1. Este resultado guarda coerência com o que se espera destas entidades.

As entidades do Setor 2, conforme se pode observar na Tabela 6, incorreram na média em 2,4 inconformidades, o que caracterizaria este setor como o mais vulnerável na amostra. Contudo, o Setor 2 refere-se às entidades do setor de saúde que não estão obrigadas a comprovar a gratuidade, pois mais de 60% de seus atendimentos são destinados aos usuários do SUS. Assim, não havendo necessidade de comprovar gratuidades, presume-se não haver vulnerabilidade nestes aspectos.

Tabela 6 – Inconformidades por Setor de Atuação

ANOVA: FATOR ÚNICO						
RESUMO: NÍVEL INCONFORMIDADES-NATUREZA AUTUAÇÕES						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Setor 1	15	15	1,0000	0,5714		
Setor 2	5	12	2,4000	0,3000		
Setor 3	1	0	0,0000	0,0000		
Setor 4	8	12	1,5000	1,7143		
Setor 5	7	12	1,7143	1,2381		
ANOVA						
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	10,1214	4	2,5304	2,7400	0,0463	2,6787
Dentro dos grupos	28,6286	31	0,9235			
Total	38,7500	35				

Fonte: Elaborado pela autora

Ainda a partir da Tabela 6, verifica-se que as entidades do Setor 1, que desenvolvem as atividades de Educação com Assistência Social, apresentaram em média uma inconformidade relacionada àquelas identificadas nos processos de recursos analisados no item 4.1. As entidades do Setor 4 (Educação, Saúde e Assistência Social) e as do Setor 5 (Assistência Social), incorreram nas demonstrações contábeis do ano de 2008, na média em 1,5 e 1,7 inconformidades, respectivamente.

Nenhum dos setores teve comportamento homogêneo, pois as médias de inconformidades identificadas são estatisticamente diferentes, num intervalo de confiança de 95%, o que se afirma pelo valor-P de 0,463 (4,64%). Assim, entende-se que, a exceção das entidades do Setor de Saúde sem a obrigação de comprovar gratuidades concedidas (Setor 3), em todos os demais setores analisados, há vulnerabilidade em função das práticas dispensadas ao tratamento contábil das gratuidades. Em caso de alguma fiscalização ou revisão de concessão do Certificado de EBAS, as entidades destes quatro setores poderiam ser autuadas pelos auditores da Previdência Social.

Procedida a análise inicial, cabe observar como as entidades, em cada setor, cumpriram o que estabelece a NBC T 10.19. Esta análise constitui-se num desdobramento da análise descritiva realizada na seção 4.2.3 e a partir dos dados da Tabela 3. Neste caso não se utilizou os dados percentuais da referida tabela, mas sim os valores absolutos de cumprimento por item, conforme a contagem de cada alínea cumprida na NBC.

Os diferentes níveis de cumprimento da NBC T 10.19, podem ser observados na Tabela 7, na qual apresentam-se os níveis médios absolutos de conformidade identificados em cada setor de enquadramento das EBAS analisadas.

Tabela 7 – Nível de Cumprimento da NBC T-10.19 na Amostra Analisada

ANOVA: FATOR ÚNICO						
RESUMO: NÍVEL DE CUMPRIMENTO DA NBC T 10.19						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Setor 1	15	64	4,2667	1,4952		
Setor 2	5	27	5,4000	1,3000		
Setor 3	1	4	4,0000	#DIV/0!		
Setor 4	8	39	4,8750	0,6964		
Setor 5	7	19	2,7143	2,2381		
ANOVA						
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	26,3131	4	6,5783	4,5891	0,0050	2,6787
Dentro dos grupos	44,4369	31	1,4334			
Total	70,7500	35				

Fonte: Elaborado pela autora

A partir dos dados da Tabela 7, observa-se que nas demonstrações contábeis divulgadas pelas EBAS em 2009, relativas ao exercício social de 2008, não há homogeneidade nos níveis de cumprimento da NBC T 10.19. Estas diferenças são estatisticamente significativas num intervalo de confiança de 99%, o que se comprova pelo valor-P de 0,0050 (0,5%). Assim, enquanto as entidades do Setor 5 (Assistência Social), revelaram o pior nível de conformidade, na média com apenas 2,7 itens atendidos, as EBAS do Setor 2 (Entidades de saúde que não estão obrigadas a comprovar a gratuidade) apresentaram melhor nível de aderência normativa, com média de 5,4 itens atendidos.

Cabe ressaltar, que o nível máximo de atendimento da NBC foi de sete itens, o que revela que as EBAS desta amostra, ao publicarem suas demonstrações contábeis do ano de 2008, não revelaram preocupação com o cumprimento da norma contábil, pois o número de alíneas totais é equivalente a 11. Este é um fato relevante, pois os Contabilistas responsáveis pela elaboração destas demonstrações contábeis, por dever de profissão deveriam zelar pelo cumprimento integral da NBC.

Para concluir esta parte da análise de conformidade normativa, avaliou-se o cumprimento por parte das EBAS analisadas, do que requer o Decreto nº. 2.536/98. Esta análise é um desdobramento do que foi mencionado nos itens 4.2.4 e 4.2.5 deste capítulo e de

igual forma como da análise do cumprimento da NBC T 10.19, nesta análise de conformidade em relação ao Decreto não se utilizou os dados percentuais, mas sim os valores absolutos de cumprimento por item, conforme a contagem de cada item cumprido.

O objetivo é identificar como é o comportamento global das entidades em cada setor em que atuam. Esta análise está apresentada na Tabela 8.

Tabela 8 – Nível de Conformidade em Relação ao Decreto nº. 2.536/98

ANOVA: FATOR ÚNICO					
RESUMO: NÍVEL CONFORMIDADE COM O DECRETO 2.536/98					
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	
Setor 1	15	81	5,4000	0,2571	
Setor 2 (60% SUS)	5	26	5,2000	0,2000	
Setor 3	1	5	5,0000	#DIV/0!	
Setor 4	8	43	5,3750	0,5536	
Setor 5	7	33	4,7143	1,5714	

ANOVA						
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	2,5187	4	0,6297	1,1026	0,3729	2,6787
Dentro dos grupos	17,7036	31	0,5711			
Total	20,2222	35				

Fonte: Elaborado pela autora

Caso as entidades analisadas neste estudo cumprissem integralmente o que requer o Decreto nº. 2.536/96, no que concerne à aplicação em gratuidades e no tratamento contábil e evidenciação destas, o nível máximo seria 6,0. Ao observar a Tabela 8, percebe-se que não houve o cumprimento integral, em média, em qualquer dos cinco setores estudados.

Nos setores 1, 2 e 4, no entanto, houve entidades que cumpriram integralmente o que requer o referido Decreto, pois a média de conformidade está acima de 5,0, o que revela que pelo menos algumas entidades destes setores cumpriram integralmente a norma legal.

Ao observar a análise de variância, infere-se que o comportamento das EBAS analisadas é bastante homogêneo, visto que não há diferença estatisticamente significativa entre as médias de conformidade entre os setores, o que se confirma pelo valor-P de 0,3729. Percebe-se, que o nível geral de conformidade em relação ao Decreto está em torno de 5,0, ou seja, em torno dos 80% de conformidade.

Observa-se também, que o nível de cumprimento ao Decreto nº. 2.536/96 é superior ao nível de cumprimento da NBC T 10.19, o que pode ser explicado pelo status normativo do

decreto, que é superior à norma contábil. Embora isto explique esta diferença, esta constatação não pode justificar o descumprimento de norma contábil por parte de profissionais da contabilidade.

Concluída esta análise inicial, cabe observar se existe correlação entre os níveis de cumprimento normativo e também destes níveis com as demais variáveis ambientais escolhidas para as análises realizadas. Esta análise ocorre na seção seguinte.

4.3.2 Estatística Descritiva e Análise de Correlação entre Níveis de Conformidade e Variáveis Ambientais Explicativas

Nesta seção realiza-se análise descritiva complementar às seções anteriores e da mesma forma, introdutória às análises da seção seguinte. Primeiramente, apresenta-se na Tabela 9, a estatística descritiva das variáveis analisadas, tanto aquelas inerentes a níveis de conformidade normativa, como àquelas variáveis ambientais, que serão contrastadas na seção seguinte. As variáveis relacionadas a dados gerais da pesquisa, que constam no Apêndice A do estudo não foram incluídas na estatística descritiva, pois sua natureza não se aplica de forma adequada para este tipo de análises.

Na Tabela 9 observam-se, primeiramente, as três variáveis inerentes a níveis de vulnerabilidade de atuação e níveis de conformidade normativa. Nestes casos, destacam-se as médias gerais inerentes a estes aspectos e que já foram referidas nas análises das seções anteriores. No que se refere ao cumprimento da NBC T 10.19, merece atenção o baixo nível de conformidade média, ou seja, de 11 itens que deveriam ser atendidos, tem-se uma média de 4,25 na amostra de 36 EBAS, que tiveram suas demonstrações contábeis relativas ao exercício social de 2008 analisadas neste estudo. Isto remete a uma reflexão importante no que se refere ao papel dos profissionais da área contábil que atuam nestas instituições e que deveriam, por dever de profissão, cumprir fielmente a referida norma contábil.

Tabela 9 – Estatística Descritiva Geral das Variáveis Analisadas

EST. DESCRITIVA	IN Aut	NBC	Decr.	Gr/Rec.	Gr/Isen ç.	LC	Endto	M Result.
Média	1,4167	4,2500	5,2222	23,8911	2,7014	6,6867	32,4072	1,8451
Erro padrão	0,1754	0,2370	0,1267	2,7841	0,3510	1,3503	14,3086	2,5180
Mediana	1,0000	4,0000	5,0000	25,1300	2,2500	4,0400	8,7000	4,2250
Modo	1	4	5	0	0	#N/D	#N/D	#N/D
Desvio padrão	1,0522	1,4218	0,7601	16,7044	2,1060	8,1018	85,8517	15,1079
Variância da amostra	1,1071	2,0214	0,5778	279,036	3	4,4352	65,6393	7370,512
	-						8	228,249
Curtose	1,1275	1,3146	8,3562	4,0230	-0,1477	3,9050	25,7101	6,9680
Assimetria	0,1547	-0,4066	-2,0580	1,2106	0,6829	2,0685	4,8849	-1,9461
Intervalo	3,0000	7,0000	4,0000	85,0200	7,9800	32,7500	494,5300	90,2300
								-
Mínimo	0,0000	0,0000	2,0000	0,0000	0,0000	0,2900	0,7400	58,5600
Máximo	3,0000	7,0000	6,0000	85,0200	7,9800	33,0400	495,2700	31,6700
	51,000	153,000	188,000	860,080		240,720	1166,660	
Soma	0	0	0	0	97,2500	0	0	66,4240
Contagem	36	36	36	36	36	36	36	36

Fonte: Elaborado pela autora

Ainda com relação aos dados da Tabela 9, percebe-se que os níveis de gratuidade em relação às receitas atingem um nível médio de 23,89% na amostra estudada. Este é um dado revelador, pois a exigência normativa de aplicação em gratuidades é de no mínimo 20% em relação às receitas. Mesmo que determinadas entidades tenham evidenciado 0,0% neste item, pelo fato de mais de 60% de seus atendimentos destinarem-se a usuários do SUS, ainda assim, a média da amostra está acima do mínimo legal exigido.

Para avaliar se as variáveis estudadas possuem correlação entre si, calculou-se os coeficientes de correlação de Pearson, com resultados num intervalo de confiança de 95%. Os níveis de correlação estão apresentados na Tabela 10.

Tabela 10 – Correlação Geral das Variáveis Analisadas

CORRELAÇÃO	IN Aut	NBC	Decr.	Gr/Rec.	Gr/Isenç.	LC	Endto	M Result.
IN Aut	1							
NBC	0,0048	1						
Decr.	-0,0476	0,3437	1					
Gr/Rec.	-0,0020	-0,2158	-0,1483	1				
Gr/Isenç.	0,0461	-0,1180	-0,0607	0,7595	1			
LC	-0,0481	-0,0300	0,1032	0,1932	0,3214	1		
Endto	0,2685	0,0595	0,1416	-0,3863	-0,3580	-0,2470	1	
M Result.	-0,3826	0,0642	-0,0879	-0,0422	0,0481	0,2134	-0,6725	1

Fonte: Elaborado pela autora

Observando a Tabela 10, percebe-se que a correlação mais significativa ocorre entre as variáveis Gr/Rec. (Gratuidades em relação à Receita) e Gr/Isenç.(Gratuidades em relação às Isenções Recebidas). A correlação entre estas variáveis é de 75,95%, o que revela que na maioria dos casos as entidades com maior nível de gratuidades praticadas são também aquelas que possuem maior nível de gratuidades em relação às isenções recebidas.

Também a partir da Tabela percebem-se outras correlações entre variáveis, mas estas são inferiores a 0,40 (40%). No intuito de acurar o processo de análise, procedeu-se um ajuste na amostra, excluindo as entidades do Setor 2. Esta exclusão se deve ao fato destas entidades pertencerem ao setor saúde que presta serviços preponderantes ao SUS (acima de 60%), o que dispensa estas instituições de comprovar a aplicação de gratuidades. Também houve a exclusão de outra entidade do setor de Assistência Social, pois o nível de Gratuidades da mesma em relação à receita foi 0,00, o que remete a uma característica específica desta entidade que é a FAPAES (Federação das APAES).

Assim, a amostra ajustada e que é objeto de mais análises se compõe de 25 EBAS do RS, e que publicaram suas demonstrações contábeis em abril de 2009. Na Tabela 11 apresenta-se a estatística descritiva das variáveis desta amostra ajustada.

Tabela 11 – Estatística Descritiva das Variáveis Analisadas da Amostra Ajustada

EST. DESCRITIVA	IN Aut	NBC	Decr.	Gr/Rec.	Gr/Isen ç.	LC	Endto	M Result.
Média	1,3200	4,0000	5,2000	30,0468	3,3488	8,2272	11,6812	2,8746
Erro padrão	0,2059	0,2828	0,1633	2,9337	0,4047	1,8463	2,9998	2,5221
Mediana	1,0000	4,0000	5,0000	26,0700	2,6700	4,6200	5,1200	2,8300
Modo	1	4	5	#N/D	3,8700	#N/D	#N/D	#N/D
Desvio padrão	1,0296	1,4142	0,8165	14,6687	2,0236	9,2313	14,9989	12,6106
Variância da amostra	1,0600	2,0000	0,6667	215,170	7	4,0951	85,2169	224,968
	-						0	159,028
Curtose	0,7580	2,0445	9,6107	7,8527	-0,3310	1,7817	7,1000	1,6692
Assimetria	0,5295	-0,3843	-2,3962	2,3342	0,6468	1,6045	2,4453	-0,3776
Intervalo	3,0000	7,0000	4,0000	75,2500	7,9800	32,7500	66,4400	62,5200
								-
Mínimo	0,0000	0,0000	2,0000	9,7700	0,0000	0,2900	0,7400	30,8500
Máximo	3,0000	7,0000	6,0000	85,0200	7,9800	33,0400	67,1800	31,6700
	33,000	100,000	130,000	751,170		205,680	292,030	
Soma	0	0	0	0	83,7200	0	0	71,8640
Contagem	25	25	25	25	25	25	25	25

Fonte: Elaborado pela autora

Analisando os dados da Tabela 11, percebe-se que em relação a amostra inicial, houve um sensível aumento nos níveis de gratuidades realizadas pelo conjunto de EBAS que tem a imperiosidade desta obrigação. Nesta amostra ajustada, as EBAS do RS, no ano de 2008, praticaram em média 30,04% de gratuidades em relação às suas receitas, o que supera em 50% o limite mínimo de 20%. Isto mostra preocupação em cumprir a norma legal e evidenciar nas demonstrações contábeis este cumprimento, dado que estes níveis foram identificados em relatórios contábeis publicados em meio de comunicação impressa.

Os níveis de conformidade normativa não se mostram melhores na amostra ajustada. Observando a Tabela 11, percebe-se que a conformidade com a NBC T 10.19 é inferior nesta amostra ajustada, comparativamente à amostra inicial. O Nível médio de conformidade em relação ao Decreto nº. 2.536/98 manteve-se praticamente inalterado. Houve uma pequena redução (1,42 para 1,32) no nível de vulnerabilidade em relação às inconformidades apontadas por Auditores da Previdência Social em processos de recursos de CEBAS. Mesmo assim, entende-se que o conjunto de entidades como um todo, por meio de seus gestores e profissionais da contabilidade, devesse dar maior atenção às questões de conformidade normativa, no momento de contabilizar e evidenciar as gratuidades praticadas.

A exemplo do procedimento realizado com as variáveis da amostra global calculou-se também para esta amostra ajustada os coeficientes de correlação de Pearson, com resultados num intervalo de confiança de 95%. Os níveis de correlação estão apresentados na Tabela 12.

Tabela 12 – Correlação entre as Variáveis da Amostra Ajustada

CORRELAÇÃO	IN Aut	NBC	Decr.	Gr/Rec.	Gr/Isenç.	LC	Endto	M Result.
IN Aut	1							
NBC	0,0572	1						
Decr.	-0,0793	0,4691	1					
Gr/Rec.	0,3043	-0,1871	-0,0800	1				
Gr/Isenç.	0,3336	-0,0692	0,0279	0,5975	1			
LC	0,0100	0,0940	0,1461	-0,0114	0,1975	1		
Endto	-0,2205	0,0471	-0,0136	-0,3024	-0,3566	-0,4021	1	
M Result.	-0,3186	0,1155	0,0272	-0,3731	-0,1591	0,1871	0,0319	1

Fonte: Elaborado pela autora

Observando os dados apresentados na Tabela 12, percebe que houve uma redução no nível de correlação entre as variáveis Gr/Rec. (Gratuidades em relação à Receita) e Gr/Isenç.(Gratuidades em relação às Isenções Recebidas). Esta correlação que era de 75,95% no conjunto de entidades da amostra global, reduziu-se para 59,75% (0,5975), na amostra ajustada, mas mesmo assim, continua revelando a mesma tendência anteriormente constatada.

Outro nível de correlação, que apesar de ser inferior a 50%, merece ser referido, é o encontrado entre o nível de conformidade com a NBC e o Decreto nº. 2.536/98. Pelo coeficiente de correlação de 0,4691, percebe-se que em quase 46,91% das situações, as EBAS que alcançaram um melhor nível de cumprimento da NBC T 10.19 são também aquelas que melhor cumpriram com as exigências do Decreto nº. 2.536/98. Este resultado tem coerência com o que se espera, mas cabe repetir o que vem sendo destacado durante todo o processo de análise, ou seja: “os níveis de conformidade deveriam ser bem superiores, dado às obrigatoriedades legais e normativas a que estão sujeitos as entidades, seus gestores e profissionais da contabilidade”.

Concluída a análise de estatística descritiva e de correlação, segue o processo de análise dos dados da amostra ajustada, para que se possam avaliar os níveis de relação e explicação por meio de contraste de variáveis. Este contraste entre as variáveis ocorre por meio de análise de variância (ANOVA) e o objetivo básico é confirmar ou refutar os níveis de

correlação apresentados na Tabela 12, relacionando os níveis de gratuidades praticadas (Gr/Rec.) e as variáveis explicativas.

4.3.3 Análise da Relação por meio de ANOVA dos Níveis de Gratuidade e Variáveis Explicativas

A análise que se realiza nesta seção não segue a ordem das variáveis apresentadas nas tabelas de estatística descritiva e de graus de correlação. A escolha da Variável Gr/Rec. (Nível de Gratuidade em relação à Receita) como variável dependente (a ser contrastada com as demais) neste processo de análise se justifica, pois para que uma entidade detenha o Certificado de Beneficência e Assistência Social, com direito à imunidade da cota patronal de INSS, deve, acima de tudo, cumprir com o nível mínimo de gratuidades de 20%. Portanto, o cumprimento do nível mínimo revelado por esta variável é condição básica para que as EBAS obtenham e mantenham o respectivo certificado que garanta a imunidade legal.

O processo de análise nesta seção pode ser segregado em duas partes. Na primeira parte, confronta-se os níveis de gratuidades praticadas pelas EBAS com os níveis de vulnerabilidade à infrações e conformidade normativa. Na sequência, os níveis de gratuidade são contrastados com as variáveis que revelam situação financeira e econômica das entidades, pois estas também podem interferir no grau de gratuidades praticado.

Nesta primeira parte da análise, as entidades foram segregadas pelos níveis de gratuidades praticados. O ponto de divisão foi a média de 30,05 identificada na Tabela 11. Desta forma tem-se na amostra de 25 entidades: a) 18 EBAS que praticaram gratuidades inferiores a esta média, ou seja, entre 9,77% e 30,05% em relação às receitas; e, b) sete EBAS que praticaram gratuidades superiores a esta média, ou seja, entre 30,05% e 85,02% em relação às receitas.

Primeiramente, por meio de análise de variância (ANOVA) apresentada na Tabela 13, relacionam-se os níveis de gratuidade praticados (Gr/Rec.) pelas entidades, com os níveis de vulnerabilidade destas em relação a inconformidades apontadas por auditores da previdência social, em processos analisados na seção 4.1 deste capítulo.

Tabela 13 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e Inconformidades

ANOVA: FATOR ÚNICO						
RESUMO: NÍVEL INCONFORMIDADES POR NATUREZA AUTUAÇÕES						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Grat./Receita (< média)	18	19	1,0556	0,8791		
Grat./Receita (> média)	7	14	2,0000	1,0000		
ANOVA						
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	4,4956	1	4,4956	4,9368	0,0364	4,2793
Dentro dos grupos	20,9444	23	0,9106			
Total	25,4400	24				

Fonte: Elaborado pela autora

A partir da Tabela 13, percebe-se que as EBAS que praticaram e evidenciaram um menor nível de gratuidades (< média da amostra), teriam incorrido nas demonstrações contábeis do exercício de 2008, em 1,06 inconformidades da mesma natureza daquelas apontadas por auditores de previdência social em recursos à concessão de Certificados de EBAS. Já aquelas entidades que evidenciaram gratuidades praticadas acima desta média, teriam incorrido na média em 2,0 inconformidades. Esta diferença é significativa num intervalo de confiança de 95%, dado o valor-P de 0,0364, ou seja, há somente 3,64% de probabilidade de que as médias dos dois grupos sejam idênticas.

Conclui-se que aquelas entidades que evidenciaram menor nível de gratuidades, estariam menos vulneráveis a apontamentos por inconformidades da mesma natureza daquelas apontadas por auditores de previdência social, e analisados na seção 4.1 deste capítulo. Este resultado guarda coerência, pois revela que as EBAS que praticam menor nível de gratuidades, mostram-se mais zelosas no cumprimento de aspectos que possam dificultar a manutenção de seu Certificado de Entidade de Beneficência e Assistência Social.

Este resultado não havia sido apontado com a mesma intensidade pelo coeficiente de correlação entre estas variáveis, conforme Tabela 12, ou seja: 0,3043 (correlação de 30,43%). Contudo, o sinal positivo desta correlação apontada, acabou sendo confirmado na análise de variância, que revelou relação direta e significativa entre as variáveis contrastadas.

Procedida esta primeira análise, cabe verificar se os diferentes níveis de gratuidades praticados pelas EBAS da amostra ajustada, podem explicar de forma significativa os diferentes níveis médios de conformidade com a NBC T 10.19. Esta análise é retratada na Tabela 14, na qual se relacionam os níveis de gratuidade praticados (Gr/Rec.) pelas entidades, com os níveis de conformidades com esta norma contábil.

Tabela 14 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e Conformidade com a NBC T 10.19

ANOVA: FATOR ÚNICO						
RESUMO: NÍVEL DE CONFORMIDADE COM A NBC T 10.19						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Grat./Receita (< média)	18	77	4,2778	1,7418		
Grat./Receita (> média)	7	23	3,2857	2,2381		
ANOVA						
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	4,9603	1	4,9603	2,6507	0,1171	4,2793
Dentro dos grupos	43,0397	23	1,8713			
Total	48,0000	24				

Fonte: Elaborado pela autora

Observando os dados da Tabela 14, percebe-se que as EBAS que evidenciaram um menor nível de gratuidades (< média da amostra), apresentaram um nível de conformidade médio de 4,3 em relação à NBC T 10.19, nas demonstrações contábeis do exercício de 2008. As demais entidades que evidenciaram gratuidades praticadas acima desta média apresentaram um nível médio de conformidade com a NBC equivalente a 3,3, ou seja, um grau de conformidade relativamente inferior.

Esta diferença entre os níveis de conformidade tem significância estatística num intervalo de confiança inferior a 95%, ou seja, dado o valor-P de 0,1171, este intervalo de confiança seria próximo a 90% (88,29%). Mesmo assim, o resultado revela que, no intervalo de confiança referido, aquelas entidades que evidenciaram menor nível de gratuidades, registraram maior nível de conformidade com a NBC T 10.19. Da mesma forma que na análise das variáveis da Tabela 13, o resultado de conformidade com a NBC também revela coerência, pois indica que as EBAS que praticam menor nível de gratuidades, mostram-se mais zelosas no cumprimento da norma contábil, pois este é outro aspecto que poderia ser prejudicial à manutenção de seu Certificado de EBAS.

Este resultado não havia sido apontado de forma tão significativa pelo coeficiente de correlação, pois conforme dados da Tabela 12, a correlação entre estas variáveis aponta para um nível de -0,1871 (apenas 18,71%). Contudo, o sinal negativo desta correlação acabou sendo confirmado na análise de variância, pois quanto menor o nível de gratuidades praticadas, maior o nível de conformidade com a NBC T 10.19.

Para concluir esta primeira parte da análise de variância, cabe verificar se os diferentes níveis de gratuidades praticados pelas EBAS da amostra ajustada podem explicar de forma

significativa, os diferentes níveis médios de conformidade com o Decreto nº. 2.536/98. Esta análise é apresentada na Tabela 15, na qual se relacionam os níveis de gratuidade praticados (Gr/Rec.) pelas entidades, com os níveis de conformidades com esta norma legal.

Tabela 15 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e Conformidade com o Decreto nº. 2.536/98

ANOVA: FATOR ÚNICO						
RESUMO: NÍVEL CONFORMIDADE COM O DECRETO 2.536/98						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Grat./Receita (< média)	18	95	5,2778	0,2124		
Grat./Receita (> média)	7	35	5,0000	2,0000		
ANOVA						
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	0,3889	1	0,3889	0,5730	0,4568	4,2793
Dentro dos grupos	15,6111	23	0,6787			
Total	16,0000	24				

Fonte: Elaborado pela autora

Observando os dados da Tabela 15, percebe-se que as entidades que evidenciaram um menor nível de gratuidades (< média da amostra), apresentaram um nível de conformidade médio de 5,27 em relação ao Decreto 2.536/98, nas demonstrações contábeis do exercício de 2008. Já aquelas entidades que evidenciaram gratuidades acima desta média apresentaram um nível médio de conformidade de 5,0 em relação ao decreto, ou seja, um grau de conformidade um pouco inferior.

A pequena diferença entre os níveis de conformidade tem baixa significância estatística, o que se comprova pelo valor-P de 0,4568, o que revela que há grande probabilidade de que as médias de conformidade nos dois grupos serem semelhantes. O resultado revela que o nível de cumprimento das disposições do Decreto nº. 2.536/98, é muito semelhante em toda amostra, independente do nível de gratuidade praticado pelas EBAS.

Este resultado de certa forma refuta a correlação positiva de 0,3043 (30,43%) apontada conforme dados da Tabela 12. Neste caso, existia um grau de correlação que pode ser considerado baixo e de sinal positivo. Contudo, na análise de variância, apesar de não significativa estatisticamente, a relação mostrou-se inversa.

Concluída esta primeira análise de comparação entre nível de gratuidades praticadas e o cumprimento de aspectos normativos, cabe analisar se há existência de relação entre o

referido grau de gratuidades e variáveis que retratam a situação financeira e econômica das EBAS estudadas.

Nesta análise, a exemplo do que se realizou na primeira parte desta seção, o ponto de corte para comparação é a média de gratuidades. A análise também se realiza a partir da amostra ajustada.

Ao projetar o quadro de correlações entre as variáveis, tanto na amostra geral (Tabela 10), bem como na amostra ajustada (Tabela 12), percebe-se que o maior grau de correlação encontrado se dá entre o Nível de Gratuidades Evidenciadas (Gr/Rec.) e o Nível de Gratuidades em relação às Isenções Auferidas (Gr/Isenç.). Assim, busca-se a partir da Análise de Variância, contrastar estas variáveis e verificar se esta correlação se confirma por meio da ANOVA. Para interpretar esta possível relação, apresenta-se a seguir a Tabela 16.

Tabela 16 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e Isenções Auferidas

ANOVA: FATOR ÚNICO						
RESUMO: NÍVEIS DE GRATUIDADES EM RELAÇÃO AS ISENÇÕES AUFERIDAS (Gr/Isenç.)						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Grat./Receita (< média)	18	43,7500	2,4306	1,8962		
Grat./Receita (> média)	7	39,9700	5,7100	1,9740		
ANOVA						
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	54,2040	1	54,2040	28,2831	0,0000	4,2793
Dentro dos grupos	44,0791	23	1,9165			
Total	98,2831	24				

Fonte: Elaborado pela autora

Pela análise da Tabela 16, percebe-se que a média do nível de gratuidades em relação às isenções auferidas é completamente distinta nos dois grupos de entidades, com nível de significância acima de 99%, dado o valor-P de 0,0000. Observa-se que as 18 EBAS que praticaram em 2008 o menor nível de gratuidade em relação às receitas, são também aquelas que apresentaram menor relação média entre gratuidades praticadas/isenções auferidas (2,43), enquanto que nas sete entidades com maior nível de gratuidade em relação às receitas a referida relação apresenta-se em média bem maior (5,71).

Este resultado, além de confirmar os níveis de correlação apontados nas Tabelas 10 e 12, é também coerente, pois revela que o maior nível de gratuidades praticadas acaba aumentando a proporção destas em relação às isenções auferidas. Conclui-se, ainda, que o

aumento no grau de gratuidades praticadas não repercutiu em maior volume de isenções auferidas, ao menos no ano de 2008, na amostra estudada.

Analisada esta questão inicial, cabe verificar se a concessão de gratuidades, em maior ou menor proporção, pode interferir no resultado das entidades, ou seja, se os resultados econômicos das EBAS analisadas são diferentes em função dos níveis de gratuidades praticados por estas. Esta análise é realizada a partir da Tabela 17.

Tabela 17 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e Margem de Resultado

ANOVA: FATOR ÚNICO						
RESUMO: NÍVEIS DE MARGEM RESULTADO (M. Result.)						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Grat./Receita (< média)	18	104,2740	5,7930	92,6508		
Grat./Receita (> média)	7	-32,4100	-4,6300	282,3451		
ANOVA						
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	547,5402	1	547,5402	3,8522	0,0619	4,2793
Dentro dos grupos	3269,1342	23	142,1363			
Total	3816,6744	24				

Fonte: Elaborado pela autora

A partir dos dados apresentados na Tabela 17, verifica-se que a média das Margens de Resultados das EBAS que evidenciaram menor nível de gratuidades (Grat./Receita < média) no ano de 2008 é equivalente a 5,79% (Superávit de 5,79% em relação às receitas). Observa-se, ainda, que as sete EBAS que praticaram em 2008 maior nível de gratuidades (Grat./Receita > média), possuem uma média de resultado de -4,63% (Déficit de 4,63% em relação às receitas). Estas diferenças nos resultados médios são estatisticamente significativas, num intervalo de confiança de 90%, o que se comprova pelo valor-P de 0,0619 (6,19% de probabilidades das médias das amostras serem idênticas).

A partir desta constatação, conclui-se que na amostra pesquisada, as EBAS sediadas no RS, que praticaram maior nível de gratuidades em 2008, obtiveram pior desempenho econômico, numa Margem de Resultados média negativa. Pode-se inferir que a concessão de gratuidades em níveis muito acima dos que exigem as normas legais não seja uma prática muito adequada, em função das consequências negativas que esta ação traz para o resultado.

Considerando que a concessão de gratuidades em níveis mais significativos pode ser de certa forma danosa para os resultados econômicos das EBAS, cabe analisar de que forma a situação financeira das entidades pode ser afetada por este grau de gratuidades. Contudo, o

nível de gratuidades praticadas, no caso da situação financeira, pode ser consequência, ou seja, entidades em melhor situação financeira poderiam apresentar maior nível de gratuidades em relação aquelas cuja situação não fosse tão satisfatória. Estas análises são realizadas na sequencia, quando primeiramente se realiza a comparação, por meio de ANOVA, dos níveis de gratuidade praticados pelas EBAS com a liquidez corrente das mesmas, conforme dados apresentados na Tabela 18.

Tabela 18 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e a Liquidez Corrente (LC)

ANOVA: FATOR ÚNICO						
RESUMO: NÍVEIS DE LIQUIDEZ CORRENTE (LC)						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Grat./Receita (< média)	18	139,8600	7,7700	70,5273		
Grat./Receita (> média)	7	65,8200	9,4029	138,8007		
ANOVA						
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	13,4378	1	13,4378	0,1521	0,7001	4,2793
Dentro dos grupos	2031,7677	23	88,3377			
Total	2045,2055	24				

Fonte: Elaborado pela autora

Com base nos dados da Tabela 16, observa-se que a média dos Indicadores de Liquidez Corrente (LC) das 18 EBAS que evidenciaram menor nível de gratuidades (Grat./Receita < média) no ano de 2008 é equivalente a 7,77. Observa-se, ainda, que as demais EBAS que praticaram em 2008 maior nível de gratuidades (Grat./Receita > média), possuem, em média, Indicadores de Liquidez Corrente de 9,40. Estas diferenças nos Indicadores de Liquidez dos dois grupos não são estatisticamente significativas, num intervalo de confiança aceitável, o que se comprova pelo valor-P de 0,7001 (70,01% de probabilidades das médias das amostras serem idênticas).

Este resultado revelado pela ANOVA, não permite afirmar que entidades com maior ou menor liquidez praticam maior ou menor nível de gratuidades. Também não se pode afirmar que a concessão de maior nível de gratuidades prejudique a liquidez, pois mesmo que não haja significância estatisticamente comprovada, a média da Liquidez Corrente das EBAS que em 2008 praticaram maior nível de gratuidade, é um pouco superior às demais.

Para concluir as análises, procede-se na comparação entre níveis de gratuidade concedidos e níveis de endividamento das empresas. Nesta análise, além de comparar os

grupos a partir das médias, faz-se uma comparação a partir da mediana dos níveis de gratuidade concedida, conforme dados apresentados nas Tabelas 19 e 20.

A partir dos dados apresentados na Tabela 19, verifica-se que a média dos níveis de Endividamento das EBAS que evidenciaram menor nível de gratuidades (Grat./Receita < média) no ano de 2008 é equivalente a 14,26% em relação ao Ativo Total. Também se verifica, que nas sete EBAS que praticaram em 2008 maior nível de gratuidades (Grat./Receita > média), o nível médio de Endividamento é equivalente a 5,04% em relação ao Ativo Total.

Estas diferenças nos níveis médios de endividamento não podem ser consideradas como estatisticamente significativas, num intervalo de confiança aceitável o que se comprova pelo valor-P de 0,1722 (17,22% de probabilidades das médias das amostras serem idênticas). Contudo, pelas diferenças infere-se uma tendência de que EBAS menos endividadas possam ter concedido um maior nível de gratuidades no período analisado.

Tabela 19 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e o Endividamento (I)

ANOVA: FATOR ÚNICO						
RESUMO: NÍVEIS DE ENDIVIDAMENTO (Endto.)						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Grat./Receita (< média)	18	256,7600	14,2644	288,8856		
Grat./Receita (> média)	7	35,2700	5,0386	9,8649		
ANOVA						
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	428,9883	1	428,9883	1,9852	0,1722	4,2793
Dentro dos grupos	4970,2445	23	216,0976			
Total	5399,2329	24				

Fonte: Elaborado pela autora

Para complementar a análise realizada a partir da Tabela 19, e assim identificar se a tendência apontada se confirma, cabe separar os níveis de gratuidades concedidas pelas EBAS da amostra a partir da mediana. Neste caso, a mediana de gratuidades praticadas na amostra equivale a 0,2607 (26,07% em relação às receitas), conforme estatística descritiva apresentada na Tabela 11. Para realizar a análise tem-se 12 EBAS com gratuidades concedidas acima desta mediana e 12 EBAS com gratuidades inferiores a esta mediana. A comparação destes dois grupos se realiza na Tabela 20.

Tabela 20 – Análise de Variância entre Níveis de Gratuidade e o Endividamento (II)

ANOVA: FATOR ÚNICO						
RESUMO: NÍVEIS DE ENDIVIDAMENTO (Endto.)						
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância		
Grat./Receita (< mediana)	12	205,9700	17,1642	366,9656		
Grat./Receita (> mediana)	12	78,8000	6,5667	60,7644		
ANOVA						
Fonte da variação	SQ	gl	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	673,8420	1	673,8420	3,1508	0,0897	4,3009
Dentro dos grupos	4705,0294	22	213,8650			
Total	5378,8714	23				

Fonte: Elaborado pela autora

A partir dos dados apresentados na Tabela 20, verifica-se que a média dos níveis de Endividamento das 12 EBAS que evidenciaram menor nível de gratuidades (Grat./Receita < mediana) no ano de 2008 é equivalente a 17,16% em relação ao Ativo Total. Também se verifica, que nas 12 EBAS que evidenciaram um nível maior de gratuidades (Grat./Receita > mediana), o nível médio de Endividamento é equivalente a 6,57% em relação ao Ativo Total.

Estas diferenças nos níveis médios de endividamento, separados a partir da mediana de gratuidades concedidas pelas EBAS analisadas, são estatisticamente significativas, num intervalo de confiança de 90%, o que se comprova pelo valor-P de 0,0897 (apenas 8,97% de probabilidades das médias das amostras serem idênticas).

A partir destes resultados confirma-se a tendência já revelada a partir da análise da Tabela 19, ou seja: as EBAS que em 2008 evidenciaram um maior nível de gratuidades praticadas, pertencem ao grupo das menos endividadas. Assim, entende-se que as EABS que tenham níveis de endividamento maiores, tenham propensão em não conceder tantas gratuidades, pelo impacto financeiro que isso possa representar.

Concluídas as análises dos dados, apresenta-se na sequência a proposta para a demonstração das gratuidades no demonstrativo de resultado do exercício – DRE, seguida das considerações finais advindas da pesquisa realizada.

4.4 PROPOSTA DE DEMONSTRATIVO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO COM A EVIDENCIAÇÃO DAS GRATUIDADES

Pelos estudos realizados nesta pesquisa, constata-se que não há regra que defina como as gratuidades devem ser apresentadas nas demonstrações contábeis, para que seja possível identificar o cumprimento da legislação combinado com o cumprimento da teoria e da norma contábil.

A perfeita segregação dos registros contábeis e sua evidenciação nas demonstrações contábeis, de acordo com as diferentes atividades assistenciais desenvolvidas pelas EBAS, são necessárias para que as informações possam ser analisadas à luz da legislação que regula a concessão do CEBAS. A segregação das informações contábeis por atividades, combinada com a identificação dos custos da prática da assistência social em cada um dos setores de atuação, permitirá a análise dos requisitos a partir das demonstrações contábeis das EBAS.

As gratuidades são fruto da prática da assistência social que permeia o desenvolvimento de outras atividades de uma instituição sem fins lucrativos, que poderão ser as de saúde, de educação, de reabilitação, de atenção ao idoso, enfim uma gama de serviços à sociedade.

Apresenta-se no Quadro 7 uma proposta para demonstração de resultado do exercício, tomando-se por base a Resolução nº. 1.185/2009 que aprovou a NBC T 19.27, tratando sobre a apresentação das Demonstrações Contábeis combinada com o artigo 40, inciso IV do Decreto nº. 7.237/2010 que determina a “escrituração contábil regular, que registre receitas, despesas e aplicação de recursos em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade” (BRASIL, 2010).

A NBC T 19.27 em seu item 99 define que

a entidade deve apresentar análise das despesas utilizando uma classificação baseada na sua natureza, se permitida legalmente, ou na sua função dentro da entidade, devendo eleger o critério que proporcionar informação confiável e mais relevante, obedecidas as determinações legais (CFC, 2009).

E a mesma norma no seu item 102 explica que

as despesas são agregadas na demonstração do resultado de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, despesas com

transporte, benefícios aos empregados e despesas de publicidade), não sendo realocados entre as várias funções dentro da entidade (CFC, 2009).

Neste item 102, a norma apresenta o exemplo do Quadro 7 como forma de demonstração do resultado pela análise segundo a natureza da despesa.

Contas	Valor
Receitas	X
Outras Receitas	X
Varição do estoque de produtos acabados e em elaboração	X
Consumo de matérias-primas e materiais	X
Despesa com benefícios a empregados	X
Depreciações e amortizações	X
Outras despesas	X
Total da despesa	(X)
Resultado antes dos tributos	X

Quadro 7 – Exemplo de Classificação pelo Método da Natureza

Fonte: NBC T 19.27, item 102 (BRASIL, 2009)

Quanto à segunda forma de análise, que é em relação à função da despesa, o item 104 da NBC T 19.27 justifica que “classificando-se as despesas de acordo com a sua função como parte do custo dos produtos ou serviços vendidos ou, por exemplo, das despesas de distribuição ou das atividades administrativas” (BRASIL, 2009) e sugere um exemplo desta classificação, conforme se apresenta no Quadro 8.

Contas	Valor
Receitas	X
Custo dos produtos e serviços vendidos	(X)
Lucro bruto	X
Outras receitas	X
Despesas de vendas	(X)
Despesas administrativas	(X)
Outras despesas	(X)
Resultado antes dos tributos	X

Quadro 8 – Exemplo de Classificação pelo Método da Função

Fonte: NBC T 19.27, item 103 (BRASIL, 2009)

A escolha entre um ou outro método depende do tipo de entidade, do setor em que atua, de fatores históricos e ambos podem ter variações das despesas que serão indicadas na demonstração (NBC T 19.27, item 105 – BRASIL, 2009).

A partir dos estudos realizados neste trabalho, a proposta de demonstração das gratuidades praticadas pelas EBAS, utilizando-se por referência uma entidade do tipo mista, que atua nos setores de saúde, educação e assistência social, sugere-se que as gratuidades

sejam registradas como custo da atividade assistencial segregadas em cada um dos setores e cuja demonstração do resultado do exercício se apresentaria de acordo com sua função, na forma apresentada no Quadro 9.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO		
RECEITAS DOS SERVIÇOS DE SAÚDE		X
Receita com Pacientes SUS	X	
Receitas com Pacientes Particulares e Convênios	X	
RECEITAS DOS SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO		X
Receitas da Educação Básica	X	
Receitas do Ensino Superior	X	
Receitas do Ensino Profissionalizante	X	
RECEITAS DA PRESTAÇÃO DE OUTROS SERVIÇOS		X
Receitas de Geriatria	X	
CUSTO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS		(X)
Custo da Prestação dos Serviços de Saúde	(X)	
Custo da Prestação dos Serviços de Educação	(X)	
Custo da Prestação de Outros Serviços	(X)	
SUPERÁVIT/DÉFICIT BRUTO	X	
CUSTO DOS SERVIÇOS GRATUITOS		(X)
Custo dos Serviços Gratuitos de Saúde	(X)	
Custo dos Serviços Gratuitos de Educação	(X)	
Custo dos Outros Serviços Gratuitos	(X)	
OUTRAS RECEITAS		X
Outras Receitas de Saúde	X	
Outras Receitas de Educação	X	
Outras Receitas de Serviços	X	
DESPESAS ADMINISTRATIVAS		(X)
Despesas Administrativas da Saúde	X	
Despesas Administrativas da Educação	X	
Despesas Administrativas de Outras Atividades	X	
DESPESAS TRIBUTÁRIAS		X
Cota Patronal - Setor Saúde	X	
Cota Patronal – Setor Educação	X	
Cota Patronal Outras Atividades	X	
(-) Imunidade da Cota Patronal da Entidade	X	
Impostos, Taxas e Contribuições Diversas	X	
OUTRAS DESPESAS		(X)
Outras Despesas da Saúde	(X)	
Outras Despesas da Educação	(X)	
Outras Despesas Diversas	(X)	
SUPERÁVIT/DÉFICIT DO EXERCÍCIO		X

Quadro 9 – Demonstração do Resultado do Exercício

Fonte: Elaborado pela autora

O Quadro 9, elaborado a partir do critério da função das despesas de acordo com a previsão da NBC T 19.27, pode preencher o requisito da segregação das receitas e das despesas prevista na legislação fiscal, especialmente no recente Decreto nº. 7.237/2010 em consonância com Resolução nº. 1.185/2009, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo identificar o tratamento contábil dispensado ao registro das gratuidades praticadas pelas entidades beneficentes de assistência social, que publicaram suas demonstrações contábeis no Jornal do Comércio no mês de abril do ano de 2009.

Para isto, foram analisadas 36 publicações de demonstrações contábeis de EBAS, relativas ao exercício Social de 2008, com o objetivo de identificar se estas entidades cumpriram com as Normas Brasileiras de Contabilidade na elaboração de seus demonstrativos. Também, foram analisados 17 recursos administrativos emitidos por auditores da Receita Previdenciária do Brasil, nos quais são apontadas inconformidades contábeis na elaboração das demonstrações contábeis e nos registros das gratuidades praticadas pelas EBAS.

Da análise das demonstrações contábeis publicadas no Jornal do Comércio, em abril do ano 2009, apurou-se o percentual de atendimento dos requisitos definidos na NBC T 10.19 por cada um dos setores de atuação das EBAS, sejam o de saúde, educação e assistência social. Por outro lado, as demonstrações contábeis publicadas também foram analisadas sob o ponto de vista do cumprimento do Decreto n°. 2.536/98, o que levou a conclusão de que as EBAS têm um percentual de atendimento à norma legal superior à norma contábil.

Outra análise realizada permitiu identificar que nas demonstrações contábeis do setor educação e assistência social é possível constatar o cumprimento dos requisitos exigidos para renovação do CEBAS, sejam o de aplicação de 20% da receita bruta em gratuidade e de que esta não será inferior ao montante da imunidade usufruída das contribuições sociais. O mesmo já não ocorre no setor saúde, que ao praticar 60% de atendimentos ao SUS fica dispensado deste requisito e nas entidades mistas, por não haver segregação dos registros contábeis das diferentes atividades que desenvolvem.

As conclusões advindas das análises realizadas por meio de técnicas quantitativas são apresentadas nos parágrafos seguintes.

O estudo revelou que em todos os setores analisados há vulnerabilidade em função das práticas dispensadas ao tratamento contábil das gratuidades. Em caso de alguma

fiscalização ou revisão de concessão do Certificado de EBAS, as entidades poderiam ser autuadas pelos auditores da Previdência Social.

No que se refere ao cumprimento da NBC T 10.19, observou-se que o máximo de conformidade foi de sete itens, o que revela que as EBAS desta amostra, ao publicarem suas demonstrações contábeis do ano de 2008, não revelam preocupação com o cumprimento desta norma contábil, pois o número de alíneas totais é equivalente a 11, devendo-se considerar que alguns destes itens não são obrigatórios. Este é um fato relevante, pois os Contabilistas responsáveis pela elaboração destas demonstrações contábeis, por dever de profissão deveriam zelar pelo cumprimento integral da NBC.

O nível de cumprimento ao Decreto nº. 2.536/96 é superior ao nível de cumprimento da NBC T 10.19, o que pode ser explicado pelo status normativo do decreto, que é superior à norma contábil. Embora isto explique a diferença, esta constatação não pode justificar o descumprimento de norma contábil por parte de profissionais da contabilidade.

Percebeu-se também que houve uma redução no nível de correlação entre as variáveis Gr/Rec. (Gratuidades em relação à Receita) e Gr/Isenç.(Gratuidades em relação às Isenções Recebidas) a partir do ajuste realizado na amostra inicial. Esta correlação que era de 75,95% no conjunto de entidades da amostra global, reduziu-se para 59,75% (0,5975) na amostra ajustada, ainda assim continua revelando a mesma tendência anteriormente constatada.

Outro nível de correlação, que apesar de ser inferior a 50%, foi encontrado entre o nível de conformidade com a NBC e o Decreto nº. 2.536/98. Pelo coeficiente de correlação de 0,4691, percebe-se que em 46,91% das situações as EBAS que alcançaram um melhor nível de cumprimento da NBC T-10.19 são também aquelas que melhor cumpriram com as exigências do Decreto nº. 2.536/98. Este resultado tem coerência com o que se espera, mas cabe repetir o que já foi destacado tanto na análise quanto nesta conclusão: “os níveis de conformidade deveriam ser bem superiores, dado às obrigatoriedades legais e normativas a que estão sujeitos as entidades, seus gestores e profissionais da contabilidade”.

Continuando com as conclusões mais significativas advindas do estudo, observou-se que aquelas entidades que evidenciaram menor nível de gratuidades, estariam menos vulneráveis a apontamentos por inconformidades da mesma natureza, daquelas apontadas por auditores de previdência social e analisados na seção 4.1 deste capítulo.

O resultado de conformidade com a NBC T 10.19, também revela coerência, pois indica que aquelas EBAS que praticam menor nível de gratuidades, mostram-se mais zelosas no cumprimento da norma contábil, pois este é outro aspecto que poderia ser prejudicial à manutenção de seu Certificado de EBAS.

O nível de cumprimento das disposições do Decreto n.º. 2.536/98 é muito semelhante em toda amostra, independente do nível de gratuidade praticado pelas EBAS.

Comparando as variáveis de natureza financeira e econômica, conclui-se que o maior nível de gratuidades praticadas acaba aumentando a proporção destas em relação às gratuidades auferidas. Conclui-se, ainda, que o aumento no grau de gratuidades praticadas, não repercutiu em maior volume de isenções auferidas, ao menos no ano de 2008, na amostra estudada.

Conclui-se que na amostra pesquisada, as EBAS sediadas no RS, que praticaram maior nível de gratuidades em 2008, obtiveram pior desempenho econômico, numa Margem de Resultados média negativa. Pode-se inferir que a concessão de gratuidades em níveis muito acima do que exigem as normas legais, não seja uma prática muito adequada, em função das consequências negativas que esta ação traz para o resultado.

Não se pode afirmar em decorrência das análises realizadas, que a concessão de maior nível de gratuidades prejudique a liquidez corrente das entidades. Contudo, mesmo que não haja significância estatisticamente comprovada, a média da Liquidez Corrente das EBAS que em 2008 praticaram maior nível de gratuidade, é um pouco superior as demais.

Também a partir dos resultados finais das análises realizadas, confirmou-se a tendência de que as EBAS que em 2008 evidenciaram um maior nível de gratuidades praticadas, pertencem ao grupo das menos endividadas. Assim, entende-se que as EBAS que tenham níveis de endividamento maiores, tenham propensão em não conceder tantas gratuidades, pelo impacto financeiro que isso possa representar.

Por fim, cabe referir que a delimitação da amostra às demonstrações contábeis publicados exclusivamente no mês de abril do ano de 2009, de um único veículo da imprensa escrita, pode ser um limitador desta pesquisa. No entanto, dos jornais de grande circulação do Estado do Rio Grande do Sul, o Jornal do Comércio é o que dedica um maior número de páginas às publicações de demonstrações contábeis e especialmente para as EBAS, neste momento.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Concluído o trabalho, restam ainda muitos pontos que poderão ser abordados em estudos científicos futuros. Dentre estes pode-se ter o estudo dos custos das gratuidades,

partindo-se do custo de oportunidade para as gratuidades escolares e para os atendimentos hospitalares gratuitos. Outro estudo que se recomenda é o de como viabilizar o registro das gratuidades escolares e hospitalares a partir do consumo de ativos ou mesmo como extrair do total dos custos de uma EBAS a parte correspondente ao custo da prestação do serviço gratuito, independente do ramo de atuação. Este estudo se complementaria com uma proposta de contabilização dos eventos contábeis

Estudos sobre a determinação dos custos das atividades assistenciais gratuitas e sua contabilização merecem especial atenção.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2009, 164 p.

BRASIL. **Lei nº. 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF, 1976. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 04 jan. 2010.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 04 jan. 2010.

_____. **Lei nº. 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF, 1991. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 04 jan. 2010.

_____. **Lei nº. 8.742**, de 7 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Brasília, DF, 1993a. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8742.htm>. Acesso em: 04 jan. 2010.

_____. **Decreto nº. 752**, de 16 de fevereiro de 1993. Revogado pelo Decreto nº 2.536, de 6.4.1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, a que se refere o art. 55, inciso II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Brasília, DF, 1993b. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D752.htm>. Acesso em: 04 jan. 2010.

_____. **Decreto nº. 1.038**, de 07 de janeiro de 1994. Revogado pelo Decreto nº 2.536, de 6.4.1998. Dá nova redação a dispositivos dos Decretos nº 752, de 16 de fevereiro de 1993, que dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, e nº 612, de 21 de julho de 1992, que dá nova redação ao Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social. Brasília, DF, 1994. Disponível em:
<<http://www.mds.gov.br/cnas/legislacao/resolucoes/arquivos-2000/CNAS%202000%20-%20042%20-%2014.03.2000.doc>>. Acesso em: 04 jan. 2010.

_____. **Decreto nº. 2.536**, de 6 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providência. Brasília, DF, 1998. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2536.htm>. Acesso em: 04 jan. 2010.

BRASIL. **Decreto nº. 3.048**, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Brasília, DF, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3048.htm>. Acesso em: 04 jan. 2010.

_____. Conselho Nacional de Assistência Social. **Resolução nº. 42**, de 14 de março de 2000. Reabre o prazo fixado no art. 1º da Resolução CNAS n.º 126, de 20 de maio de 1999 e autoriza a Secretaria-Executiva do CNAS a proceder a baixa dos débitos da entidade que apresentar a comprovação da devolução dos recursos recebidos, devidamente corrigidos, até a data do efetivo pagamento. Brasília, DF, 2000. Disponível em: <<http://www.mds.gov.br/cnas/legislacao/resolucoes/arquivos-2000/CNAS%202000%20-%2020042%20-%2014.03.2000.doc>>. Acesso em: 04 jan. 2010.

_____. Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social. **Parecer Jurídico nº. 2.414**, de 19 de fevereiro de 2001. Prestações, serviços e benefícios das entidades beneficentes de assistência social considerados aplicação em gratuidade. Brasília, DF, 2001. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/60/2001/2414.htm>>. Acesso em: 28 jan. 2010.

_____. Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social. **Parecer Jurídico nº. 3.094**, de 30 de junho de 2003. Renovação do Certificado de entidade Beneficente de Assistência. Brasília, DF, 2001. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/superpesnew2.asp>>. Acesso em: 28 jan. 2010.

_____. Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Secretaria Nacional de Assistência Social. **Política Nacional de Assistência Social**. Brasília, DF: Conselho Nacional de Assistência Social/Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, nov. 2004.

_____. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº. 3021/2008**, de 17 de março de 2008. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social e dá outras providências. Brasília, DF, 2008a. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/internet/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=387129>. Acesso em: 04 jan. 2010.

_____. **Medida Provisória nº. 446**, de 07 de novembro de 2008. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social, e dá outras providências. Brasília, DF, 2008b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Mpv/446.htm>. Acesso em: 28 jan. 2010.

_____. **Lei nº. 12.101**, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida

Provisória no 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm>. Acesso em: 28 jan. 2010.

BRASIL. **Decreto nº. 7.237**, de 20 de julho de 2010. Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social, e dá outras providências. Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7237.htm>. Acesso em: 22 jul. 2010.

CICONELLO, Alexandre. O conceito legal de público no Terceiro Setor. In: SZAZI, Eduardo (org.). **Terceiro Setor: temas polêmicos**. São Paulo: Petrópolis, 2004. 144 p. p. 46-47 e 54-55.

COLLATTO, Dalila Cisco. **Estudo sobre o nível de aderência à NBC T 10.19 de entidades beneficentes de assistência social, mantenedoras de instituições de ensino superior no Estado do Rio Grande do Sul**: um enfoque na evidenciação contábil. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, RS, 2006. 170 p.

COLLIS, Jill; HUSSEY Roger. **Pesquisa em Administração para alunos de graduação e pós-graduação**. São Paulo: Bookmann, 2005. 349 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº. 612**, de 17 de dezembro de 1985. Aprova a NBC-T-2.5 – das contas de compensação. Brasília, DF, 1985. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_612.doc>. Acesso em: 28 jan. 2010.

_____. **Resolução nº. 686**, de 14 de dezembro de 1990. Aprova a NBC T.3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Brasília, DF, 1990. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 28 jan. 2010.

_____. **Resolução nº. 877**, de 08 de abril de 2000. Aprova a NBC T 10 - Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, item NBC T 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros. Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_877.doc>. Acesso em: 28 jan. 2010.

_____. **Resolução nº. 926**, de 19 de dezembro de 2001. Altera a Resolução CFC nº 877, de 18 de abril de 2000, que aprova a NBC T 10 - Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, item NBC T 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros. Brasília, DF, 2001. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_926.doc>. Acesso em: 28 jan. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº. 966**, de 16 de maio de 2003. Altera a Resolução CFC nº 926/01, de 19 de dezembro de 2001, que altera itens da NBC T 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros. Brasília, DF, 2003. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_966.doc>. Acesso em: 28 jan. 2010.

_____. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. 2. ed. reimpr. Brasília: CFC, 2008a.

_____. **Resolução nº. 1.121**, de 28 de março de 2008. Aprova a NBC T 1 - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, DF, 2008b. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1121.doc>. Acesso em: 28 jan. 2010.

_____. **Resolução nº. 1.185**, de 28 de agosto de 2009. Aprova a NBC T 19.27 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001185>. Acesso em: 01 jul. 2010.

CURTI, Merle; NASH, Roderick. **Filantropia a mola propulsora das universidades norte-americanas**. Rio de Janeiro: Record, 1966. 334 p.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. São Paulo: Atlas, 2007.

GARIBALDI devolve a MP das filantrópicas. **Jornal do Senado**, v. 14, n. 2.928, 20 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/noticias/jornal/noticia.asp?codNoticia=77524&dataEdicaoVer=20081120&dataEdicaoAtual=20100726&codEditoria=785>>. Acesso em: 04 jan. 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 200 p.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 175 p.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 550 p.

INSTITUTO PNBE DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL. **Consultoria do Senado diz que Garibaldi Alves não tinha competência para devolver medida que anistiava filantrópicas suspeitas**. 4 dez. 2008. Disponível em: <<http://www.pnbe.org.br/website/artigo.asp?cod=1856&idi=1&moe=76&id=9554>>. Acesso em: 4 jan. 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 338 p.

LEITE, Celso Barroso. **Filantropia e contribuição social**. São Paulo: LTR, 1998. 136 p.

LIMA, Emanuel Marcos. **Contribuição para apuração e evidenciação dos resultados das instituições de ensino superior com certificado de entidade beneficente de assistência social**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2003. 182 p.

LIMA, Emanuel Marcos; PEREIRA, Carlos Alberto. Apuração e evidenciação dos resultados das Instituições de Ensino Superior com certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 36, p. 35-49, set./dez. 2004.

MESTRINER, Maria Luiza. **O Estado entre a filantropia e a assistência social**. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2008, 320 p.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: 2008. 309 p.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 231 p.

OLIVEIRA, Aristeu; ROMÃO, Valdo. **Manual do terceiro setor e instituições religiosas - trabalhista, previdenciária, contábil e fiscal**. São Paulo: Atlas, 2008. 563 p.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. Brasília: Brasília Jurídica, 4. ed., 2003. 672 p.

SANTOS, Elenice C. Roginski M. Responsabilidade social ou filantropia? **Sanare**, Curitiba, PR, v. 20, n. 20, p.18-27, jul./dez. 2003.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves; MACHADO, Nilson Perinazzo. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, Lucinete S. Assistência social na atual conjuntura brasileira. **Revista Serviço Social e Sociedade**, n. 49, p. 20-28, 1995.

SILVA, Cláudia Neves da. O Poder Público Municipal na Prática da Assistência Social em Londrina: 1964 – 1993. **Serviço Social Revista**, Londrina, PR, v. 2, n. 2, p. 105-119, jul./dez.1999.

TRETIAKOV, Vitali. **La filantropia em la sociedad soviética**. Moscou: Editorial de la Agencia de Prensa Nóvosti, 1989.

APÊNDICE A – TABULAÇÃO DOS DADOS DA PESQUISA

ENTIDADES		Dados Gerais		A - Inconformidades Autuações					Cumprimento NBC T 10.19.3.3/Letras												Decreto nº. 2.536/98					Indicadores Financeiros e Econômicos										
Nº ord.	Nº	Nome	Setor	60% SUS	Reg Grat	1	2	3	4	5	Soma	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	Grau	1	2	3	4	5	6	Grau	LC	Endto	Gr/ Rec.	Gr/ Iseñç.	M Result.	
1	2	CMR	1	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	4	4	1	1	1	0	1	1	5	13,87	3,17	25,52	4,80	31,67
2	4	ABSC	1	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	4	4	1	1	1	0	1	1	5	33,04	0,74	39,07	4,87	20,14
3	7	ICSFA	1	0	2	0	1	1	0	0	2	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	3	3	1	1	1	1	0	1	1	5	10,63	1,29	29,68	2,74	0,02
4	15	JOAO23	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	4	4	1	1	1	0	1	1	5	0,29	67,18	19,22	1,20	0,38
5	16	SLUZIA	1	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	3	3	1	1	1	1	1	1	6	2,16	29,93	19,10	1,82	(3,66)
6	17	SERVOS	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	4	4	1	1	1	0	1	1	5	4,08	4,19	28,99	2,61	(1,38)
7	18	APAEPOA	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	3	3	1	1	1	0	1	1	5	2,67	26,60	23,81	1,61	10,64
8	19	AFISMAP	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	4	4	1	1	1	1	1	1	6	5,21	5,12	38,91	5,04	2,83
9	22	AEE	1	0	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	0	1	6	6	1	1	1	0	1	1	5	3,17	4,53	26,51	2,46	1,91
10	24	SAEMA	1	0	2	0	1	1	0	1	3	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	4	4	1	1	1	1	1	1	6	16,89	1,86	37,27	7,98	(30,85)
11	26	SOME	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	3	3	1	1	1	0	1	1	5	21,58	2,55	25,66	2,04	(8,09)
12	27	USBEE	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	0	7	7	1	1	1	0	1	1	5	5,25	10,87	23,10	1,79	(2,53)
13	30	NDAME	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	0	1	6	6	1	1	1	1	1	1	6	5,68	1,66	23,86	2,59	(5,11)
14	33	PALOTINAS	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	5	5	1	1	1	1	1	1	6	30,58	7,26	26,07	2,67	10,16
15	34	SFCOASSIS	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	1	4	4	1	1	1	1	1	1	6	7,60	4,20	23,95	1,65	11,73
16	3	STACASA	2	1	4	0	1	0	1	1	3	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	5	5	1	1	1	0	1	1	1	5	0,96	35,86	-	-	(1,26)
17	8	ABC	2	1	4	0	1	0	1	0	2	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	5	5	1	1	1	0	1	1	1	5	0,40	182,27	-	-	(7,57)
18	10	APB	2	1	4	0	1	0	1	1	3	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	4	4	1	1	1	1	1	1	1	6	0,35	495,27	-	-	(58,56)
19	25	FUC	2	1	4	0	1	0	1	0	2	1	1	1	1	0	0	1	1	0	0	7	7	1	1	1	0	1	1	1	5	0,98	77,25	-	-	4,22
20	28	ABCB	2	1	1	0	1	0	1	0	2	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	6	6	1	1	1	1	0	1	1	5	7,29	14,26	32,85	4,24	5,63
21	9	APFERGS	3	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	4	4	1	1	1	0	1	1	1	5	1,39	29,94	27,74	3,06	10,68
22	1	ASEBESCA	4	1	1	0	1	0	0	1	2	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	4	4	1	1	1	0	1	1	1	5	4,95	7,99	18,23	1,97	5,98
23	6	ACSC	4	0	1	0	1	0	1	0	2	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	4	4	1	1	1	1	1	1	1	6	4,62	17,22	9,77	1,18	7,55
24	13	CONSERVIR	4	1	2	0	0	1	0	1	2	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	4	4	1	1	1	1	1	1	1	6	5,14	9,62	6,60	0,87	7,95
25	20	ACSF	4	0	2	0	1	1	0	1	3	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	5	5	1	1	1	0	1	1	1	5	19,51	3,58	26,84	3,87	11,90
26	23	ALB	4	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	5	5	1	1	1	1	1	1	1	6	4,00	8,50	9,45	1,20	4,20
27	29	SSDP	4	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	6	6	1	1	1	1	1	1	1	6	1,96	23,83	11,86	1,77	11,20
28	32	PSERVOS	4	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	1	0	1	5	5	1	1	1	0	1	1	1	4	3,29	8,90	29,92	3,48	6,43
29	35	SVPAULO	4	0	1	0	1	0	1	1	3	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	6	6	1	1	1	0	1	1	1	5	2,42	29,14	11,91	1,73	4,23

(Continua)

(Continuação)

ENTIDADES		Dados Gerais		A - Inconformidades Autuações										Cumprimento NBC T 10.19.3.3/Letras										Decreto n.º 2.536/98 -						Indicadores Financeiros e Econômicos					
Nº ord.	Nº Nome	Sector	60% SUS	Reg Grat	1	2	3	4	5	Soma	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	Grau	1	2	3	4	5	6	Grau	LC	Endto	Gr/ Rec.	Gr/ Isenç.	M Result.	
30	5 KINDER	5	0	4	0	1	0	1	1	3	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	4	1	1	1	1	0	1	1	5	0,37	10,04	85,02	4,99	(18,20)
31	11 SAS	5	0	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	3	1	1	1	1	1	1	1	6	5,78	4,51	52,83	6,53	(2,25)
32	12 MITRA	5	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	4	1	1	1	1	0	1	1	5	3,60	12,39	25,87	5,93	18,50
33	14 FAPAES	5	0	1	0	1	0	1	2	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	1	1	1	1	1	0	5	5,72	10,88	-	-	16,34
34	21 PPSA	5	0	2	0	1	1	0	1	3	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	4	1	1	1	1	0	1	1	5	0,88	7,22	40,89	6,69	6,15
35	31 GALBUSERA	5	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	1	1	1	0	1	1	5	0,76	1,06	24,74	-	5,67
36	36 ESPIRITA	5	0	1	0	1	0	0	1	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	2	3,65	5,78	34,84	3,87	(10,23)
TOTAIS					1	18	8	12	27	51	35	34	32	19	0	0	2	4	20	0	7	153	36	36	35	13	35	33	188						

LEGENDAS:

SETOR:

- 1 - Educação com Assistência Social
- 2 - Saúde sem gratuidade
- 3 - Saúde com gratuidade
- 4 - Educação, Saúde e Assist. Social
- 5 - Assist. Social

60% DE SUS

- 1 - Sim
- 0 - Não

REGISTRO DE GRATUIDADES

- 1 - Gratuidade como despesa
- 2 - Gratuidade como Dedução Receita
- 3 - Gratuidade em contas de Compensado
- 4 - Gratuidades só em Notas Explicativa

INCONSISTÊNCIAS APONTAS PELOS AUDITORES DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

- 1 - Registro de gratuidades em contas de compensado
- 2 - Não registro das gratuidades de forma segregada de acordo com atividades
- 3 - Registro das gratuidades como dedução da receita
- 4 - Demonstração só em Notas Explicativas da gratuidade s/registro em contas próprias
- 5 - Não registro da imunidade/isenção das contribuições sociais usufruída

INDICADORES FINANCEIROS E ECONÔMICOS

- GR/REC: GRATUIDADES / RECEITA TOTAL
- GR/ISENÇ: GRATUIDADES / ISENÇÃO DA COTA PATRONAL
- M.RESULT.: SUPERAVIT OU DÉFICIT / RECEITA TOTAL
- LC: LIQUIDEZ CORRENTE (ATIVO CIRCULANTE/PASSIVO CIRCULANTE)
- ENDTO: ENDIVIDAMENTO TOTAL [(PC+ PNC)/ ATIVOTOTAL]